



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720078/2015-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.808 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COCA COLA INDUSTRIAS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

No caso vertente, para que o recurso possa ser conhecido, a Fazenda Nacional deveria ter trazido aresto tratando da mesma situação fática, qual seja, contratos de aberturas de crédito em que haja comprovação/demonstração contábil e provas, atestando que os eventos efetivamente ocorreram, mas que não foram considerados por conta somente do não registro em cartório. O que não houve nos casos tratados nos arestos indicados como paradigmas.

Ademais, independentemente da ausência da similitude fática, não há como se conhecer do recurso quando não foram enfrentados nos arestos paradigmas todos os fundamentos autônomos utilizados pelo colegiado *a quo* para cancelar o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 1402-004.105, da 2ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação procedida em razão de improcedentes os fundamentos utilizados pela Fiscalização no lançamento de ofício para a constatação de não comprovação da exigibilidade dos valores colhidos e mantidos no passivo da Contribuinte (não foi analisado o recurso de ofício, pois foi dado provimento ao recurso voluntário).

O colegiado *a quo*, assim, consignou:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A omissão de receita decorrente de passivo fictício ou cuja exigibilidade não fora comprovada deve ser apurada com obediência ao regime de competência,

tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se formalizou e registrou a operação que lhe deu origem.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO PROCEDENTE PARA A DEVIDA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de passivo cuja exigibilidade não fora comprovada inverte o ônus da prova em desfavor do contribuinte.

Contudo, a premissa legal e a motivação da Autuação lavrada com base em tal infração presumida são a necessária demonstração e a devida comprovação prévia pela Autoridade Fiscal de que obrigações lançadas no passivo da entidade não tiveram sua exigibilidade comprovada pelo contribuinte. Uma vez revelados improcedentes tal fundamento e a correspondente motivação da exação fiscal, o lançamento de ofício deve ser cancelado.

CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. IDENTIFICAÇÃO DO SIGNATÁRIO. PRAZO DE DURAÇÃO. PACTUAÇÃO DE JUROS. REGISTRO PÚBLICO DO INSTRUMENTO. EXEQUIBILIDADE E NATUREZA DE TÍTULO EXECUTIVO. VALIDADE PLENA DO NEGÓCIO E EXIGIBILIDADE DAS OBRIGAÇÕES ESTAMPADAS NOS INSTRUMENTOS.

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou um rol de cláusulas obrigatórias, previstas em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

O Direito Contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade. Havendo um negócio bilateral lícito, em que há expressão de vontade de ambas as partes capazes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente, inclusive diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. O interesse do questionamento da autenticidade e da representativa da assinatura é dos celebrantes.

O conceito de terceiro que o art. 221 do Código Civil de 2002 emprega não abrange a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização não pode desconsiderar a

validade, os efeitos regulares e as características comerciais de um contrato firmado entre particulares, sob a argumentação de ausência de registro público, quando a Lei não obriga a assim fazê-lo.

A exigibilidade da obrigação não se confunde com a exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos que expressam as obrigações lançadas. Exigibilidade das obrigações contratuais é tema alheio ao teor da Súmula nº 233 do E. Superior Tribunal de Justiça.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. DEMONSTRAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA COMPATÍVEL COM O NEGÓCIO CELEBRADO. REGISTRO CONTÁBIL E DECLARAÇÃO DOS VALORES.

Questionada a existência eficaz e a exigibilidade de obrigações lançadas no passivo, referentes a contratos de abertura de crédito entre companhias, a demonstração de trânsito financeiro bancário compatível com aquilo acordado nos instrumentos particulares, devidamente escriturado e declarado, reforça a regularidade contábil e fiscal do contribuinte, infirmando a acusação pretendida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos e fundamentos que ensejaram ao lançamento do IRPJ, as razões de decidir e a conclusão alcançada aplicam-se às demais exações.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando omissão; mas, em despacho às fls. 2912 a 2916, os embargos foram rejeitados. Eis:

*“A simples leitura dos excertos acima transcritos demonstra que inexistente a alegada omissão, pois o voto condutor expressamente enfrentou a questão acerca da necessidade de registro, com esteio no próprio artigo 221 do Código Civil, indicado pela Embargante, para concluir pela sua **inaplicabilidade** à hipótese dos autos, até porque, em seu entendimento, a Receita Federal **não figura entre o rol***

de terceiros mencionado pela legislação, razão pela qual não prospera a tese suscitada.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Limitação temporal na determinação da base de cálculo;
- Necessidade de registro dos instrumentos particulares;
- Nulidade por vício formal

Traz, entre outros, que, quanto à:

- Limitação temporal na determinação da base de cálculo:
 - ✓ Não pode prevalecer o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que a fiscalização se equivocou quanto ao critério temporal para a ocorrência do fato gerador;
 - ✓ Sem a demonstração dos pagamentos, as obrigações correspondentes não ficam devidamente caracterizadas, mostrando-se configurada a infração descrita no art. 281 do RIR/99.
- Necessidade de registro em cartório dos instrumentos particulares:
 - ✓ O CC exige o prévio registro público do contrato particular como condição de eficácia perante terceiros, não tendo dúvida que a Fazenda Pública encontra-se na posição de terceiro interessado na avença obrigacional, pois a efetividade ou não do contrato poderia acarretar reflexos diretos na apuração dos tributos, como, aliás, sucedeu-se neste caso;
 - ✓ Os supostos instrumentos particulares apresentados não cumpriram as formalidades de ordem extrínseca que, somadas às demais irregularidades, já seriam suficientes para não admiti-los como meios probantes idôneos e aptos a demonstrar as alegações trazidas pela recorrente.
- Nulidade por vício formal:

- ✓ A falha na comprovação e na descrição dos fatos imputados ao contribuinte é causa de anulação do lançamento por vício formal, e não de cancelamento, vez que foi preterido o método estabelecido em lei;
- ✓ É jurisprudência do CARF anular o auto de infração por vício formal, em razão da falta de preenchimento de alguns requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN.

Em despacho às fls. 2936 a 2941, o recurso foi admitido parcialmente o que se refere a matéria “necessidade de registro em cartório dos instrumentos particulares”.

Agravo foi interposto contra o r. despacho pelo sujeito passivo; mas, em despacho às fls. 2959 a 2969, o agravo foi rejeitado, sendo confirmado o seguimento parcial do recurso especial.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- Quanto aos fatos:
 - ✓ Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre receitas que a autoridade fiscal presumiu terem sido omitidas no período de 2010 a 2012, em razão da suposta existência de passivos com a exigibilidade não comprovada;
 - ✓ Síntese, toda a discussão envolve saber se os contratos de abertura de crédito, celebrados entre a recorrida e outras empresas do grupo Coca-Cola eram existentes, válidos e exigíveis;
 - ✓ Ao impugnar a autuação, a empresa trouxe ao presente processo os documentos comprovando (i) tanto a existência dos contratos de abertura de crédito mencionados, com destaque para os celebrados entre a Recorrida e a Recofarma, (ii) quanto os poderes dos signatários representando as partes contratantes; e (iii) principalmente, a liquidação financeira da operação;
 - ✓ Contrariando a opinião da Fiscalização, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf reconheceu a existência, a

validade e a eficácia dos contratos mencionados. Uma vez apresentadas e admitidas as provas referentes ao passivo escriturado pela ora Recorrida, confirmou-se, para além de qualquer questionamento, a sua existência, de modo que a presunção relativa de omissão de receitas perdeu sua razão de ser.

- ✓ Ao se debruçar sobre a documentação acostada aos presentes autos, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf acertadamente concluiu pela insubsistência da exigência fiscal e a cancelou, porque a julgou completamente infundada em função da higidez tanto contábil quanto fiscal demonstrada pela Recorrida. Nesse sentido, o Acórdão nº 1402-004.105 (fls. 2865/2905) veio ratificar que a exigência fiscal era infundada e a cancelou integralmente.
- os acórdãos paradigmas utilizados pela Fazenda Nacional não justificam o cabimento do seu recurso especial, porque não existe similitude fática entre eles e o presente processo;
- As críticas feitas aos instrumentos negociais em questão, das quais decorre a desqualificação como causas válidas para as transferências recebidas pela Recorrida, são de todo insubsistentes e, por isso, a autuação foi corretamente cancelada.
- A inexistência de prazo de validade para os ajustes (vigência por tempo indeterminado) não acarreta a inexigibilidade das obrigações neles veiculadas. Muito pelo contrário, permite ao credor exigí-las a qualquer tempo. É o que afirmam os arts. 127 e 952, ambos do Código Civil de 19167, em vigor ao tempo da assinatura dos ajustes, atualmente reiterados nos arts. 134 e 331 do Código Civil de 20028;
- Já a taxa de juros de 0,5% ao mês é fixada no 4º aditamento com a Recofarma (datado de 21.02.2000), no 3º aditamento com a CCAP (da mesma data) e no 3º aditamento com a Itacan (datado de 02.01.2003).
- O fato de não haver previsão de juros contra a CCS não desnatura o contrato de abertura de crédito, pois estes eram opcionais sob o Código Civil de 19169 (*tempus regit actum*) e passaram a presumir-se devidos após o Código Civil de 2002;

- A incidência dos juros está ainda – contrariamente ao que afirma a Fiscalização no Termo de Constatação – espelhada na contabilidade da Recorrida, o que será demonstrado a seguir;
- A identificação dos signatários de documentos, embora usual, não é requisito da validade destes, devendo o interessado na sua anulação demonstrar a ilegitimidade daqueles. Os contratos em discussão foram e são plenamente operativos, isto é, ensejam liberações de dinheiro pelos credidores e débitos de juros e liquidações vultosas por parte da Recorrida. Isso bastaria para provar a sua validade, nos termos do art. 135, parágrafo único, do então vigente CC/16, e 221, parágrafo único, do CC/02.
- O registro público dos acordos em exame não é exigido por lei, tanto assim que foi dispensado pela decisão da impugnação (fl. 2185) e pelo acórdão do recurso voluntário. De fato, cuida-se aqui apenas de provar ao Fisco a existência de uma obrigação convencional e não de estender os seus efeitos patrimoniais a terceiros. Essa é a única interpretação possível tanto do art. 135 do CC/16, quanto do art. 221 do CC/02.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso não deva ser conhecido, eis que não atendidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Para melhor elucidar tal direcionamento, importante recordar:

- Acórdão recorrido:

✓ Ementa:

“[...]

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO PROCEDENTE PARA A DEVIDA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de passivo cuja exigibilidade não fora comprovada inverte o ônus da prova em desfavor do contribuinte.

Contudo, a premissa legal e a motivação da Autuação lavrada com base em tal infração presumida são a necessária demonstração e a devida comprovação prévia pela Autoridade Fiscal de que obrigações lançadas no passivo da entidade não tiveram sua exigibilidade comprovada pelo contribuinte. Uma vez revelados improcedentes tal fundamento e a correspondente motivação da exação fiscal, o lançamento de ofício deve ser cancelado.

CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. IDENTIFICAÇÃO DO SIGNATÁRIO. PRAZO DE DURAÇÃO. PACTUAÇÃO DE JUROS. REGISTRO PÚBLICO DO INSTRUMENTO. EXEQUIBILIDADE E NATUREZA DE TÍTULO EXECUTIVO. VALIDADE PLENA DO NEGÓCIO E EXIGIBILIDADE DAS OBRIGAÇÕES ESTAMPADAS NOS INSTRUMENTOS.

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou um rol de cláusulas obrigatórias, previstas em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

O Direito Contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade. Havendo um negócio bilateral lícito, em que há expressão de vontade de ambas as partes capazes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente, inclusive diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. O interesse do questionamento da autenticidade e da representativa da assinatura é dos celebrantes.

O conceito de terceiro que o art. 221 do Código Civil de 2002 emprega não abrange a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização não pode desconsiderar a validade, os efeitos regulares e as características comerciais de um contrato firmado entre particulares, sob a

argumentação de ausência de registro público, quando a Lei não obriga a assim fazê-lo.

A exigibilidade da obrigação não se confunde com a exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos que expressam as obrigações lançadas. Exigibilidade das obrigações contratuais é tema alheio ao teor da Súmula nº 233 do E. Superior Tribunal de Justiça.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. DEMONSTRAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA COMPATÍVEL COM O NEGÓCIO CELEBRADO. REGISTRO CONTÁBIL E DECLARAÇÃO DOS VALORES.

Questionada a existência eficaz e a exigibilidade de obrigações lançadas no passivo, referentes a contratos de abertura de crédito entre companhias, a demonstração de trânsito financeiro bancário compatível com aquilo acordado nos instrumentos particulares, devidamente escriturado e declarado, reforça a regularidade contábil e fiscal do contribuinte, infirmando a acusação pretendida. [...]"

✓ Voto (destaques meus):

"[...]"

Feitos tais esclarecimentos, diante da documentação formal e contratual originalmente fornecida sobre tais operações de crédito, primeiramente temos que, de fato, um simples Aditamento, per si, considerado, pode não ser capaz de exprimir toda a obrigação do instrumento a que este promove acréscimos e eventuais alterações sobre o objeto firmado.

*Porém, como mencionado, **alguns Contratos de Abertura de Crédito foram trazidos aos autos em sede de Impugnação (fls. 835 a 878 e novamente às fls. 2224 a 2245), já sanando tal falha objetiva da ausência da apresentação dos Instrumentos originais, em relação às transações de crédito com as empresas "RECOFARMA",***

responsável por mais de 95% do valor do Lançamento (vide fls. 836 a 838 e 2225 a 2233) e "CCAP" (vide fls. 2241 a 2245).

[...]

Lembre-se que os fatos geradores colhidos no lançamento de ofício em tela são dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, ocorridos muito após a implementação e vigência contratual dessas alterações (que são, para fins de Direito Civil, Instrumentos particulares tão eficazes quanto os Contratos originais). Ora, as características do negócio jurídico, relevantes para a Fiscalização à época dos fatos geradores, estão satisfatoriamente previstas nos Aditivos.

Frise-se que, a rigor, a prova de existência de negócios dessa natureza prescinde documento próprio escrito, podendo ser provado por outros meios e indícios documentais (sendo apenas vedada a exclusiva prova testemunhal).

Ao seu turno, o art. 923 do RIR/995 dispõe que os valores escriturados pelo contribuinte devem ser provados por documentos hábeis, segundo sua natureza, não exigindo prova específica (diga-se tarifada) para a comprovação do direito alegado, restando a força probante de qualquer documento, ligada à sua função, conteúdo e efeitos típicos.

Posto isso, conclui-se que os Aditivos aos Contratos de Abertura de Crédito firmados com as empresas "ITACAN" e "CCS" bastam como suporte documental, formal e concreto, da existência e pactuação do negócio firmado, sendo dispensável a presença do instrumento primitivo.

Agora, devem ser analisados os inúmeros defeitos e insuficiências jurídicas daqueles Contratos, conforme arroladas e defendidas no TVF.

Em relação à previsão do prazo do negócio de abertura de crédito (entendido aqui, então, como a efetiva utilização do crédito e a sua eficaz devolução, nos termos acordados) tal fato não basta para

desnaturar a obrigação expressa em contrato e a sua correspondente exigibilidade.

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, no sentido de que não existe um formato ou um rol de cláusulas específico e obrigatório, previstos em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

Nessa esteira, confira-se a lição do Civilista Humberto Theodoro Júnior⁶ sobre o tema:

Requisitos do Instrumento Particular

A lei não especifica, em detalhes, o que deve conter um instrumento particular. A forma de sua redação e o respectivo conteúdo são deixados à livre escolha da parte.

Não há, em outras palavras, solenidades a serem cumpridas na feitura desse tipo de instrumento que possam, no caso de inobservância, comprometer-lhe a validade, acarretando-lhe nulidade.

Os instrumentos agora sob exame foram originalmente firmados ainda sob a égide do Código Civil de 19167, o qual (assim como no sucessor Codex de 2002) não exige prazo determinado para a validade dos atos e negócios jurídicos, podendo até credor exigir sua satisfação imediatamente, nesse caso.

Somado tal fato a não ter trazido a Fiscalização fundamento legal de Direito Privado em sentido contrário ao acima exposto, apenas rotulando tal ocorrência de ausência de previsão de prazo como uma deficiência, fica afastado tal fundamento da exação.

No que tange à previsão de juros, ainda que, originalmente não houvesse a estipulação de tais encargos, os próprios Aditamentos de 3 (três) dos 4 (quatro) contratos apresentados contrariam a constatação dos Fisco.

Em relação à "RECOFARMA", a partir de seu 4ª Aditamento, celebrado em 21/02/2000, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2230).

Em relação à "CCAP", a partir de seu 3ª Aditamento, celebrado em 21/02/2000, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2245).

Em relação à "ITACAN", a partir de seu 3ª Aditamento, celebrado em 02/01/2003, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2237).

Não houve o incremento de tal previsão no pacto firmado pela empresa "CSS".

Contudo, independentemente de típico ou não, regular ou não, do ponto de vista do Direito Comercial ou mesmo em relação a outros efeitos e reconhecimentos tributários a ausência da estipulação de juros em contratos de contração de crédito não é elemento que propriamente invalidaria toda a obrigação expressa em tal Instrumento, que exprime negócio duradouro de contração de crédito, mantido no passivo da Contribuinte.

Não obstante, assevera a Recorrente que o Código Beviláqua de 1916 apenas facultava a estipulação dos juros⁸, bem como, após a vigência do Código Civil de 2002, a cobrança de juros passou a ser presumida (nos termos do art. 591, inclusive mencionado no TVF, como requisito de validade para celebração de empréstimo⁹), disposição também incidente ao caso, vez que os contratos em tela expressam negócio de natureza mútuo (tal natureza será mais adiante melhor abordada).

[...]

No que diz respeito à ausência do nome por extenso e CPF da pessoa que assinou os Aditivos em nome das empresas celebrantes (ocorrendo o mesmo com os Contratos originais), tal suposta irregularidade também não pode ensejar a desconsideração da exigibilidade do negócio creditício expresso em tais Instrumentos.

Primeiro porque a maioria destes contém a firma reconhecida com Sinal de Tabelionato (fls. 2226, 2235, 2238, 2239, 2242, 2243 e 2244). E ainda, em relação ao Contrato principal, firmado com a RECOFARMA, foi acostado pelo Contribuinte em sede de

Impugnação documentos societários e Procuração pública, atestando os poderes dos seus signatários.

Mas, independentemente disso e mais relevante, é o fato de que, considerando que o Direito Civil brasileiro é fortemente alicerçado na autonomia da vontade, a grosso modo, pode-se afirmar que os contratos são meros veículos formais de exteriorização e declaração desse animus.

E, em relação à assinatura, esta constitui presunção relativa de veracidade do conteúdo enunciado e disposto no instrumento, a teor da norma atualmente veiculada no art. 219 do Código Civil de 200210, independentemente de testemunhas.

Havendo um negócio bilateral, em que há expressão de vontade de ambas as partes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. Diga-se aqui que o interesse do questionamento da validade e representativa da assinatura é das partes celebrantes.

Dessa forma, diante de tais provas, constatações e previsões legais, também afasta-se tal fundamento do TVF.

Quanto à ausência de registro público dos Contratos e Aditivos, tratando-se aqui de Instrumentos particulares, não solenes, sendo ausente a determinação legal específica de seu registro como condicionante para o aperfeiçoamento do negócio estampado e para a produção de efeitos, descabida tal exigência da Fiscalização para reconhecer a exigibilidade das suas respectivas obrigações.

Um contrato de abertura de crédito, ainda que configure um mútuo, diferentemente dos negócios que envolvem direitos reais, independe de registro para sua plena e regular validade obrigacional, assim como para a eficácia de seu valor probante de existência do negócio.

[...]

E, ainda nesse sentido, a afirmação no TVF de que a Receita Federal é considerada terceiro diante dos contratantes, e por isso há

a necessidade do registro para prova do que fora pactuado, simplesmente, não é verdadeira.

O terceiro a que se refere o Legislador Civil no art. 221 do Codex de 2002 é aquele que detém patrimônio jurídico, referente a bem, direito ou expectativa deste, diretamente afetado pelo objeto e efeitos da celebração procedida.

Alheio ao negócio, a figura e a função do Órgão Fiscalizador federal nesses casos é de observação, análise e constatação da existência e características do ato praticado, seus reflexos e conseqüências, apenas para fins de verificação de obrigações tributárias não regularmente satisfeitas.

[...]”

- Despacho de embargos opostos pela Fazenda Nacional:

“[...]

Como visto, aduz a Embargante que a decisão teria incorrido em omissão, por falta de motivação quanto ao afastamento do art. 127, I da Lei nº 6.015/73 e dos arts. 221 e 288 do Código Civil, que, em seu entendimento, exigem a transcrição do instrumento particular, no Registro de Títulos e Documentos, para produção de efeitos em relação a terceiros.

Contudo, ao contrário do que aduz a Embargante, a leitura do voto condutor evidencia que a questão da transcrição no Registro foi expressamente apreciada, inclusive com menção direta ao reclamado artigo 221 do Código Civil, que trata especificamente do tema (fls. 2.889 e seguintes - destacaremos):

[...] -vide voto transcrito acima

A simples leitura dos excertos acima transcritos demonstra que inexistente a alegada omissão, pois o voto condutor expressamente enfrentou a questão acerca da necessidade de registro, com esteio no próprio artigo 221 do Código Civil, indicado pela Embargante, para concluir pela sua inaplicabilidade à hipótese dos autos, até porque, em seu entendimento, a Receita Federal não figura entre o rol de terceiros mencionado pela legislação, razão pela qual não prospera a tese suscitada”

- Acórdão paradigma 1401-000.903:

✓ Ementa:

“OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430/96, no seu artigo 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica.

DOCUMENTOS HÁBEIS

Os instrumentos particulares, firmados entre pessoas físicas ou jurídicas, provam as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, em como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrados no registro público. [...]

✓ Voto:

“[...]”

Como já mencionado não pode ser aceito este argumento, pois, as pessoas envolvidas, físicas ou jurídicas;

eram do grupo Record/Universal.

Não

basta somente comprovar os ingressos nas contas bancárias da recorrente, há a necessidade de provar efetivamente

de onde originaram, o que a Recorrente não logrou fazer. É preciso ficar bem claro outro aspecto importantíssimo que é a necessidade de se comprovar que a origem dos recursos tenha uma motivação econômica, o que não foi provado. Cabe indagar o seguinte, sobre as operações realizadas: (i) qual o motivo de uma empresa constituída em um paraíso fiscal -

onde não há a possibilidade da Receita Federal do Brasil obter a i

informação sobre a identidade dos seus proprietário, fazer um empréstimo a pessoas físicas no Brasil, ligadas a Igreja Universal, para que elas adquirissem das empresas de televisão? (ii) qual a razão destas pessoas passarem as ações destas empresas e as dívidas assumidas, com a empresa no exterior, para terceiros que repassam para outras pessoas físicas, todas ligadas a Record/Universal? (iii) qual é a real motivação econômica de todas estas operações? [...]

O atual C.C. (Lei 10.406, de 10.01.2002), em seu art. 221, manteve a exigência de prévio registro público do contrato particular como condição de eficácia perante terceiros, não tendo dúvida que a Fazenda Pública encontra-se na posição de terceiro interessado na avença obrigacional, pois a efetividade ou não do contrato poderia acarretar reflexos diretos na apuração dos tributos, como, aliás, sucedeu neste caso: [...]

Também não se pode negar que haja liberdade na contratação entre particulares e que o acordo de vontades valha entre as partes contratantes. Todavia, a lei impõe a mencionada formalidade para que haja uma maior garantia a terceiros, sobretudo credores, dentre os quais, o Fisco.

Cabe também ressaltar que, conforme demonstrou a fiscalização no TVF existem divergências entre as operações de compra e venda de participação acionária apresentadas nos Instrumentos Particulares e as registradas nos contratos sociais — conclusão não questionada pela Recorrente.

Tais incongruências evidenciam a fragilidade da comprovação, com documentos hábeis, das versões apresentadas para origem da movimentação bancária da Recorrente.”

- Acórdão paradigma 102-44.251:

- ✓ Ementa:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: São tributáveis os acréscimos mensais do patrimônio quando não justificados pelos rendimentos declarados. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de transcrito no Registro Público. Documento particular sem o cumprimento das formalidades legais não tem força jurídica perante terceiros.”

- ✓ Voto (destaques meus):

“[...]”

Inicialmente cabe salientar que a autoridade não acatou a alegada as argumentações quanto aos recursos informados em virtude de não ter sido cumprido o rito legal previsto para que o referido ato tivesse validade perante terceiros.

*Não há nos documentos de fls. 51 e 83 assinaturas de 2 testemunhas e, mesmo que tivesse, deveriam ter sido levados a registro público, para assim terem validade perante terceiros conforme legislação supra transcrita. **Para aceitação deveria haver prova da efetiva transação financeira, vale ressaltar que à época com inflação acima de dois dígitos mensais não era comum estar com dinheiro em cofre e se realmente a doação tivesse sido realizada seria fácil a comprovação de saque bancários na data da transação ou em data próxima, o que não ocorreu.** Mantenho assim os acréscimos patrimoniais a descoberto conforme decidido pela autoridade singular.*

Da simples leitura dos arestos indicados acima, vê-se que não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por ausência de similitude

fática. É de se notar ainda que os registros contábeis e conciliação de valores foram substanciais para a tomada de decisão a favor do contribuinte no presente caso.

Ora, o acórdão recorrido demonstrou que questionada a existência eficaz e a exigibilidade de obrigações lançadas no passivo, referentes a contratos de abertura de crédito entre companhias, a demonstração de trânsito financeiro bancário compatível com aquilo acordado nos instrumentos particulares, devidamente escriturado e declarado, reforça a regularidade contábil e fiscal do contribuinte, infirmando a acusação pretendida. Para assim, considerar que, quanto à ausência de registro público dos Contratos e Aditivos, tratando-se aqui de Instrumentos particulares, não solenes, sendo ausente a determinação legal específica de seu registro como condicionante para o aperfeiçoamento do negócio estampado e para a produção de efeitos, descabida tal exigência da Fiscalização para reconhecer a exigibilidade das suas respectivas obrigações. Atesta que um contrato de abertura de crédito, ainda que configure um mútuo, diferentemente dos negócios que envolvem direitos reais, independe de registro para sua plena e regular validade obrigacional, assim como para a eficácia de seu valor probante de existência do negócio.

Os acórdãos indicados como paradigmas trataram de situações e provas diferentes. Tanto é assim que atestaram que o sujeito passivo não logrou êxito em suas provas. Traz que, independentemente da lei impor a mencionada formalidade para que haja uma maior garantia a terceiros, conforme demonstrou a fiscalização no TVF existem divergências entre as operações de compra e venda de participação acionária apresentadas nos Instrumentos Particulares e as registradas nos contratos sociais — conclusão não questionada. E conclui que tais incongruências evidenciam a fragilidade da comprovação, com documentos hábeis, das versões apresentadas para origem da movimentação bancária da Recorrente.

Em relação ao último acórdão indicado como paradigma, que tratou de exigência de IRPF, ainda reflete após trazer “*não haver nos documentos de fls. 51 e 83 assinaturas de 2 testemunhas e, mesmo que tivesse, deveriam ter sido levados a registro público, para assim terem validade perante terceiros conforme legislação supra transcrita.*” – que **para aceitação deveria haver prova da efetiva transação financeira, vale ressaltar que à época com**

inflação acima de dois dígitos mensais não era comum estar com dinheiro em cofre e se realmente a doação tivesse sido realizada seria fácil a comprovação de saque bancários na data da transação ou em data próxima, o que não ocorreu.

No presente caso, houve demonstração de trânsito financeiro bancário compatível com aquilo acordado nos instrumentos particulares, devidamente escriturado e declarado, reforçando a regularidade contábil e fiscal do contribuinte.

Para que o recurso possa ser conhecido, a Fazenda Nacional deveria ter trazido aresto tratando da mesma situação fática, qual seja, contratos de aberturas de crédito em que haja comprovação – demonstração contábil e provas atestando que os eventos efetivamente ocorreram, mas que não foram considerados por conta somente do não registro em cartório. O que não aconteceu nos casos tratados nos arestos indicados como paradigmas.

Destaca-se, por ser de hialina clareza, parte das contrarrazões apresentadas pelo sujeito passivo:

“[...]

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, diante da documentação apresentada pela empresa, reconheceu a existência e a exigibilidade do passivo da Recorrida e, por isso, extinguiu o crédito tributário equivocadamente cobrado pela Recorrente. Então, **em relação ao argumento sobre a eficácia dos contratos celebrados**, o recurso é inadmissível, porque não demonstrou a legislação tributária alegadamente interpretada de forma divergente, como é exigido pelo art. 67, § 1º, do Ricar. Ademais, como não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os pretensos paradigmas (acórdãos nºs 1401-000.903 e 102-44.251), é inexistente a divergência jurisprudencial.

De fato, o Acórdão nº 1401-000.903 tratava de um caso em que havia “irregularidades intrínsecas apontadas nos originais e nas cópias dos supostos instrumentos contratuais”. Ou seja, a União Federal se sentiu lesada por um negócio jurídico suportado por documentos irregulares e, por isso, requereu o seu reconhecimento como terceiro interessado. Diferentemente, no presente caso o acórdão recorrido e a decisão da DRJ reconheceram a validade dos instrumentos contratuais celebrados, aliando-a a diversos meios (contábeis e financeiros, aliás). Desse modo, não há qualquer fundamento legal neste caso para que a União vindique a posição de terceiro.

É evidente que a tentativa de utilizar o Acórdão nº 1401-000.903 deveria ter sido refutada, porque a premissa utilizada pelo órgão julgador naquele decisum não existe no presente caso. Com efeito, não só o

paradigma não retrata com fidelidade a situação fática aqui discutida, como também parte de pressuposto inexistente no acórdão recorrido. No tocante ao Acórdão nº 102-44.251, além de não ter sido demonstrada a legislação supostamente interpretada de forma divergente, o contexto fático era também distinto. No paradigma, não houve “prova da efetiva transação financeira” que teria decorrido do contrato de mútuo correlato. No presente caso, o acórdão, diferentemente, reconheceu a existência plenamente válida dos contratos de abertura de crédito celebrados entre a CCIL e as outras empresas que ensejaram as movimentações financeiras entre elas, bem como a higidez tanto contábil, quanto fiscal demonstrada pela CCIL.

Aqui, novamente, trata-se de um contrato (mútuo) cuja operação não precisaria ser registrada em Cartório, por inexistência de lei nesse sentido, tal como ocorre no presente caso. Todavia, no caso paradigmático a discussão sobre o registro tornou-se relevante pelas irregularidades detectadas que poderiam ocasionar prejuízo à União Federal, fazendo com que ela pugnassem pela condição de terceiro interessado. Isso é totalmente diferente do caso analisado, pois, repita-se: houve inequívoca prova financeira, contábil e documental acerca da existência e validade da operação, confirmadas pela DRJ e pelo acórdão recorrido – além, é claro, da própria decisão de inadmissão parcial do recurso da PGFN, que tratou tais discussões como superadas. [...]”

Ademais, independentemente da ausência da similitude fática, não há como se conhecer do recurso, pois não foram enfrentados todos os fundamentos autônomos utilizados pelo colegiado *a quo* para cancelar o lançamento de ofício. O recurso deveria ter trazido acórdão enfrentando as provas, conciliações que comprovaram ser improcedente a motivação da exação fiscal – o que não ocorreu nos arestos indicados como paradigma. Eis parte da ementa do acórdão recorrido: “Contudo, a premissa legal e a motivação da Autuação lavrada com base em tal infração presumida são a necessária demonstração e a devida comprovação prévia pela Autoridade Fiscal de que obrigações lançadas no passivo da entidade não tiveram sua exigibilidade comprovada pelo contribuinte. Uma vez revelados improcedentes tal fundamento e a correspondente motivação da exação fiscal, o lançamento de ofício deve ser cancelado”.

Em vista de todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama