



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-2

Processo Nº. : 13707.001544/95-27
Recurso Nº. : 118.395 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs: 1990 a 1992
Recorrentes : DRJ no RIO DE JANEIRO-RJ e INDÚSTRIA QUÍMICA E
FARMACÊUTICA SCHERING-PLOUGH S/A
Sessão de: 14 de ABRIL de 1999
Acórdão nº. : 107-05.608

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - MÚTUO ENTRE COLIGADAS - Quando não questionada pelo fisco a irregularidade das transações ou o estrito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte pagadora, a despesa financeira incidente sobre o mútuo poderá ser apropriada como despesa operacional do exercício, desde que devidamente registrada na escrituração da pessoa jurídica, de conformidade com os preceitos legais.

RECURSO "EX OFFICIO" – ENCARGOS FINANCEIROS; ESTOQUES, DIFERENÇAS E ARBITRAMENTO DE CUSTO; DEDUTIBILIDADE DE MULTA POR INADIMPLEMENTO DE CONTRATO e REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO - Devidamente justificada pelo julgador "a quo" a insubsistência das razões determinantes da autuação pela glosa de parte das despesas financeiras, da omissão de receitas por diferenças no estoque, do arbitramento do valor dos estoques, bem como da redução da multa de ofício, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto contra a decisão favorável à requerente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING-PLOUGH S/A e recurso *ex officio* da DRJ no Rio de Janeiro - RJ.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇAVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

Recurso nº. : 118.395
Recorrentes : INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING-PLOUGH S/A e DRJ NO RIO DE JANEIRO-RJ

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso voluntário (fls. 1.593/1.599) interposto por INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING-PLOUGH S/A, já qualificada nestes autos, e de recurso de ofício da DRF do Rio de Janeiro - RJ, nos termos da decisão de fls. 1.560/1.580.

As irregularidades detectadas pela fiscalização que deram origem aos lançamentos de ofício a título de IRPJ, PIS/Receita Operacional, Finsocial/Faturamento, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social, referem-se a glosa de despesas não operacionais e omissão de receitas.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização das peças impugnativas de fls. 237/1.425, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

1. ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS.

São dedutíveis os encargos decorrentes de empréstimo obtido junto à instituição financeira, se o repasse dos recursos captados no mercado à empresa coligada se destina a aumento futuro de seu capital.

2. MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS

Na hipótese de inexistência por ocasião do mútuo de contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, não se admite seu reconhecimento na escrita comercial para fins do imposto de renda (Parecer Normativo CST nº 10/85).

3. **OMISSÃO DE RECEITA -
DIFERENÇA DE ESTOQUE.**

Insubsistindo o lançamento de IPI, considerado principal, igual sorte colhe a parcela do lançamento que tenha sido formalizada por mera decorrência daquele, uma vez que não há fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

4. **ARBITRAMENTO DE
ESTOQUES - SISTEMA DE CONTABILIDADE DE
CUSTO INTEGRADO**

Não autoriza o arbitramento de estoques, nem implica a quebra do princípio de que a pessoa jurídica deve manter seu sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração o simples fato de que, intimada a comprová-lo, a empresa apresentou demonstração incompleta. Cobia a Fiscalização o aprofundamento da investigação, não se podendo aceitar o arbitramento, ainda mais quando resta comprovada a existência do referido sistema, através de diligência fiscal determinada pelo julgador.

5. **DESPESAS
DECORRENTES DO INADIMPLEMENTO DE
CONTRATO**

Se não há evidência de que tenha havido liberalidade na operação, é dedutível a despesa relativa ao desembolso com pagamento de multa prevista em contrato, decorrente de seu inadimplemento, ou valor inferior posteriormente negociado, uma vez que inerente à atividade de risco de todo empreendimento.

6. **COMPENSAÇÃO
INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.**

Devem ser retificadas as reversões de prejuízos fiscais e a tributação do lucro delas resultante, na medida que não

prevaleceram integralmente os itens do auto de infração que originaram tais reversões.

7. **RETROATIVIDADE
BENIGNA - REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.**

A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07-01-97.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

PIS / FINSOCIAL

LANÇAMENTOS REFLEXOS - Insubsistindo o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, uma vez que não há fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

LANÇAMENTOS IMPROCEDENTES

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

INAPLICABILIDADE DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 NO EXERCÍCIO DE 1991 - O art. 8º do DL 2065/83 foi revogado pelos arts. 35 e 36 da Lei 7.713/88.

SOCIEDADES POR AÇÕES - INAPLICABILIDADE DO ART. 35 DA LEI N. 7.713/88 - Após a sua transformação em sociedade por ações, ao contribuinte não é aplicável a norma do artigo 35 da Lei n. 7.713/88 (IN SRF 63/97).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

LANÇAMENTOS REFLEXOS - Subsistindo apenas parcialmente o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, uma vez que não há fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

LANÇAMENTOS PROCEDENTES EM PARTE."

Dessa decisão, aquela autoridade monocrática recorreu de ofício a este Colegiado, tendo em vista que os valores desonerados ultrapassam o limite de alçada estabelecido no Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 333/97.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/07/98 (fls. 1.588), a contribuinte interpôs recurso voluntário, protocolo de 17/08/98 (fls. 1.593/1.599), onde argumenta o seguinte:

- a) que a pessoa encarregada de elaborar as respostas às indagações dos fiscais esclareceu que havia contrato escrito, e isso passou despercebido pelo signatário da resposta, isso porque esse auxiliar tinha conhecimento limitado sobre a gestão da empresa, desconhecendo a existência do contrato de mútuo que ficara com o diretor da apelante;
- b) que posteriormente, foi verificado o lamentável equívoco, já que a fiscalizada e sua interligada haviam ajustado por escrito os juros devidos pelo empréstimo;
- c) que haveria profunda contradição da Administração Fiscal ao sustentar, de um lado, que, para efeito do disposto no artigo 21 do Decreto-lei 2.065/83, não existia necessidade de contrato escrito (bastando que, pelos lançamentos contábeis, se infira operação de mútuo, para que se justificasse a cobrança por meio extra-contábil de correção monetária) e, de outro, sustentar que a operação de mútuo e os juros incidentes, constantes da contabilidade da empresa, não seriam reconhecidos para efeito de dedutibilidade dos juros pagos;
- d) que essa orientação não teria validade jurídica e não poderia prevalecer, posto que a Constituição Federal assegura a todos o direito de só fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei (art. 5º, inciso II), enquanto a Lei Civil e a

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

Comercial garantem a liberdade de pactuação, e por fim o Código Tributário Nacional (arts. 3º e 142, parágrafo único) adota o sistema de tributação cerrada, vinculada à lei, e lei alguma criou semelhante restrição. Não há forma prescrita em lei (Código Civil, arts. 82 e 129) para a contratação de mútuo;

- e) a fiscalização não aprofundou o seu trabalho para tentar demonstrar a inveracidade do registro contábil, que poderia verificar junto à interligada que pagou o imposto sobre os juros pactuados, e a glosa que foi imposta à mutuária impõe-lhe, consequentemente, pagar, também, imposto sobre igual quantia.

Conclui com o pedido de cancelamento das exigências ainda remanescentes.

É o Relatório.



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a recorrente insurge-se contra o item 2 do Auto de Infração, assim descrito:

"II - Glosa de valores levados a débito da conta de resultado - Despesa com Juros - Interligadas Local -, em razão da incidência de juros sobre empréstimos contraídos junto à empresa interligada Essex Química Indústria e Comércio Ltda. (fls. 79 a 81).

O que se depreende da informação de fls. 52, uma vez prestada pela fiscalizada em resposta ao termo de intimação de 03.11.1994, é que as operações de mútuo são realizadas através de contrato verbal, em oposição ao que expressa o PN CST 10/85.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 157, § 1º, 191, 387 I e 676 III do RIR/80."

Inicialmente cabe ressaltar que o enquadramento legal não contempla a hipótese dos autos, senão vejamos:

Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 85.450/80:

"Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

Art. 676 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte:

I - omissis....;

II -omissis....;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevidas."

A situação configurada no processo, nos termos das peças que o instrui, diverge daquela alcançada pelos dispositivos legais em questão, pois no caso, a autuada deixou de apresentar em tempo hábil o contrato de mútuo firmado entre as empresas, posteriormente juntado aos autos pela recorrente.

O único ponto de contestação quanto à legitimidade da apropriação dos encargos como despesa do exercício considerado, foi a falta de apresentação do citado contrato que, ao nosso ver, não constitui fundamento para a glosa procedida, eis que se trata de uma condição de carácter meramente formal e subsidiário, ineficaz para descaracterizar a efetividade da despesa.



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

Verifica-se, no próprio artigo 191 do RIR/80, que deu embasamento legal ao lançamento da suposta irregularidade, que os pressupostos essenciais para admissibilidade da despesa é o seu estrito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora.

Na espécie, a autoridade lançadora não questionou quaisquer dos elementos básicos justificadores da dedutibilidade dos dispêndios, seja quanto ao seu relacionamento com a atividade explorada ou com a manutenção da respectiva fonte, seja quanto à sua usualidade ou normalidade no tipo de negócio realizado naquele ramo empresarial. Mesmo no tocante à comprovação, a fiscalização ateu-se a um aspecto essencialmente formal e não exigido em lei. Acresça-se a isso o fato de que mesmo o parecer normativo que previu tal exigência, não o fez de forma incisiva, mas sim, em termos facultativos, de vez que admitiu os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais.

Essa forma alternativa de comprovação do mútuo, não foi, conforme alega a recorrente em seu apelo, em nenhum instante da ação fiscal, atacada pela autoridade autuante, pois deixou de ser verificado o outro lado da operação, ou seja, para se configurar a irregularidade do mútuo, mister se fazia o exame da escrituração da empresa mutuante. Caso não tivesse a mutuante reconhecido a receita financeira, aí sim caberia a glosa da despesa na autuada.

Inexiste na peça acusatória qualquer questionamento a respeito dos lançamentos contábeis procedidos pela contribuinte, ou mesmo se deixam de conter os elementos mínimos identificadores do negócio realizado. Ademais, as peças integrantes dos autos não fazem qualquer menção desabonadora que dê margem a dúvidas de nossa parte quanto à regularidade da escrita fiscal e comercial da empresa. Também não foi questionado pelo fisco se as taxas de juros que incidiram na transação estavam de acordo com as taxas usuais no mercado.

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

No caso em tela, temos que as duas empresas são de natureza mercantil e, portanto, seus atos são regulados pela legislação comercial. Sendo o mútuo um contrato oneroso, usual na prática mercantil, é normal a cobrança de juros e a própria lei comercial prevê tal situação nos termos do Código Comercial Brasileiro:

"Art. 247 - O mútuo é empréstimo mercantil, quando a coisa emprestada pode ser considerada gênero comercial, ou destinada a uso comercial, e pelo menos o mutuário é comerciante.

Art. 248 - Em comércio podem exigir-se juros desde o tempo de desembolso, ainda que não sejam estipulados, em todos os casos em que por este Código são permitidos ou se mandem contar. Fora destes casos, não sendo estipulados, só podem exigir-se pela mora no pagamento de dívidas líquidas, e nas líquidas só depois de sua liquidação."

Ainda sobre o Código Comercial cabe destacar o artigo 23:

"Art. 23 - Os dois livros mencionados no art. 11, que se acharem com as formalidades prescritas no art. 13, sem vício nem defeito, escriturados na forma determinada no art. 14, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena:

1 - contra as pessoas que deles forem proprietários, originariamente ou por sucessão;

2 - contra comerciantes, com quem os proprietários, por si ou por seus antecessores, tiverem ou houverem tido transações mercantis, se os assentos respectivos se referirem a documentos existentes que mostrem a natureza das mesmas transações, e os proprietários provarem também por documentos, que não foram



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

omissos em dar em tempo competente os avisos necessários, e que a parte contrária os recebeu;

3 - contra pessoas não comerciantes, se os assentos forem comprovados por algum documento, que só por si não possa fazer prova plena.”

A jurisprudência de nossos tribunais também milita nesse sentido, senão vejamos:

“PRESTAÇÃO DE CONTAS – PROVA – Contabilidade de sociedade – Forma mercantil – Processamento eletrônico do livro diário – Registro deste na Junta Comercial – Fé Pública – Prova plena relativa – Decisão que desconsidera as contas – Agravo provido para uma nova instrução. Até prova em contrário, tem fé pública o que está escriturado no diário, que, como espelho, deve refletir as mutações diárias do patrimônio do comerciante, tendo força probante, pois constituem prova plena relativa, nos casos e pela forma prescrita no Código Comercial” (TJSP, RT, 691/95).

A propósito, o nosso já citado Código Comercial, no seu art. 126, dispõe que: *“Os contratos mercantis são obrigatórios, tanto que as partes se acordem sobre o objeto da convenção, e os reduzam a escrito, nos casos em que esta prova é necessária.”* E o próprio emprego da expressão *“solenidades particulares”*, pelo art. 124 do mesmo Código, deve ser entendida como formalidades, e serão apenas as impostas pela lei (aliás, de acordo com o art. 129 do Código Civil que estipula a validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir).

A forma de um contrato, segundo Clóvis Beviláqua, *“é o conjunto de solenidades que se devem observar para que a declaração de vontade tenha eficácia jurídica”*, enquanto a prova *“é o conjunto de meios empregados para demonstrar,*

Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

legalmente, a existência de negócios jurídicos". É bastante estreito o nexo de ligação entre a prova do contrato e a sua forma pois, se é exigida a forma pública para o contrato, o instrumento público será seu único meio de prova (CPC, art. 366) e a prova de propriedade imóvel far-se-á pela certidão do registro da escritura pública. Caso se tratar de negócio jurídico não-formal, qualquer outro meio de prova será permitido pela ordem jurídica, desde que não seja por ela proibido ou restringido (CPC, art. 332).

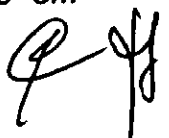
Também o Código Civil, em seu artigo 1.079, prevê que *"A manifestação da vontade, nos contratos, pode ser tácita, quando a lei não exigir que seja expressa"*, que são os chamados contratos não solenes, como se verifica no presente caso.

Entendo ser despicienda a juntada a posteriori, por parte da recorrente, do contrato de mútuo, que deu origem à lide, pois, para corroborar que houve o negócio, está a contabilidade com seus registros, contendo a manifestação da vontade das partes.

Por outro lado, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, em seu art. 174, estabelece que:

"Art. 174 - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância ao disposto no parágrafo 1º.

Também o artigo 678 do citado diploma legal reza que:

"Art. 678 - Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

I - ... omissis;

II - ... omissis;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimentos tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata, ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto.

§ 1º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, § 1º)."

Também o Parecer Normativo CST nº 10/85, em seu item 5.2 prevê que "O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso".

Como visto, a própria Administração Tributária expõe seu entendimento em concordância com as leis comerciais e fiscais que os lançamentos contábeis, quando perfeitos, fazem prova a favor do contribuinte.



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

No que se refere ao recurso *ex officio*, decidiu a DRJ, favoravelmente à reclamante, os seguintes itens:

- 1) *São dedutíveis os encargos decorrentes de empréstimo obtido junto à instituição financeira, se o repasse dos recursos captados no mercado à empresa coligada se destina a aumento futuro de seu capital.*
- 2) *Na hipótese de inexistência por ocasião do mútuo de contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, não se admite seu reconhecimento na escrita comercial para fins do imposto de renda (Parecer Normativo CST nº 10/85).*
- 3) *Insubsistindo o lançamento de IPI, considerado principal, igual sorte colhe a parcela do lançamento que tenha sido formalizada por mera decorrência daquele, uma vez que não há fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.*
- 4) *Não autoriza o arbitramento de estoques, nem implica a quebra do princípio de que a pessoa jurídica deve manter seu sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração o simples fato de que, intimada a comprová-lo, a empresa apresentou demonstração incompleta. Cobia a Fiscalização o aprofundamento da investigação, não se podendo aceitar o arbitramento, ainda mais quando resta comprovada a existência do referido sistema, através de diligência fiscal determinada pelo julgador.*
- 5) *Se não há evidência de que tenha havido liberalidade na operação, é dedutível a despesa relativa ao desembolso com pagamento de multa prevista em contrato, decorrente de seu inadimplemento, ou valor inferior posteriormente negociado, uma vez que inerente à atividade de risco de todo empreendimento.*



Processo nº. : 13707.001544/95-27
Acórdão nº. : 107-05.608

- 6) *A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07-01-97.*

Pelo exposto, verifica-se que a decisão proferida pela autoridade a *quo* encontra-se perfeitamente ajustada de acordo com a interativa jurisprudência deste Conselho, não sendo cabível reparo à mesma.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões / DF, em 14 de Abril de 1999.


PAULO ROBERTO CORTEZ