



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10245.000576/2009-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.674 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMBRA AGROSILVOPASTORIL LTDA

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

INSUBSISTÊNCIA DE DÍVIDA. PERDÃO DE JUROS EM CONTRATO DE MÚTUO. OUTRAS RECEITAS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECUPERAÇÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A DESPESAS. LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO.

Excluem-se da base de cálculo do lucro presumido e do lucro arbitrado, para determinação do IRPJ, as receitas relativas ao perdão das dívidas de juros, quando os valores recuperados correspondentes às despesas de juros não tenham sequer sido registrados no passivo.

EXIGÊNCIA REFLEXA. CSLL. Excluem-se da base de cálculo do lucro presumido, para determinação da CSLL, as receitas relativas ao perdão das dívidas de juros, quando os valores recuperados correspondentes às despesas de juros não tenham sequer sido registrados no passivo.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. A Contribuição ao PIS e a COFINS devem ser calculadas com base na receita bruta, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz

Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1102-001.288, de 4 de fevereiro de 2015, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1102-001.288

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa:

LANÇAMENTO. NULIDADE. Não são nulos os lançamentos que atendem aos requisitos formais previstos na legislação de regência.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Mantém-se lançamento relativo ao IRRFonte quando ausente a prova, pelo contribuinte, da causa de pagamento efetuado a terceiro.

IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. No regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduzem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como despesa, e, portanto, quando perdoados, os valores a eles relativos (juros) não devem ser computados como receita tributável.

Recurso voluntário provido em parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade parcial do lançamento e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar as exigências incidentes sobre alegada omissão de receitas por perdão de dívidas de juros.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao tratamento tributário dispensado à receita decorrente de perdão de dívidas, nas pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro presumido. Alega divergência com relação aos seguintes paradigmas:

Acórdão paradigma 1802-001.295

OMISSÃO DE OUTRAS RECEITAS. PERDÃO DE JUROS EM CONTRATO DE MÚTUO. INSUBSISTÊNCIA DE DÍVIDA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO.

Constitui receita tributável, devendo ser adicionada ao lucro presumido, o valor correspondente ao perdão de juros passivos.

Acórdão paradigma 101-97.057

PERDÃO DE DÍVIDA. TRIBUTAÇÃO. Constitui receita tributável o valor correspondente ao perdão de dívida concedido à empresa.

No que diz respeito à matéria objeto do recurso, o acórdão recorrido assinala:

[...]

Conforme precedentes desta Corte Administrativa proferidos em processos de interesse de empresas ligadas à Contribuinte, “no regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduzem a base de cálculo do tributo, como despesa, e, portanto, quando perdoados, os valores a eles relativos (juros) não devem ser computados como receita”.

Em 08 de julho de 2015 o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial exclusivamente com relação ao paradigma 1802-001.295, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

Penso que seja merecedor de registro o fato de o acórdão recorrido, ao pronunciar-se pelo cancelamento da exigência formalizada com base no PERDÃO DE DÍVIDAS, ter apontado um outro fundamento para decidir nesse sentido, conforme fragmento abaixo transcrito.

Conforme informação prestada pela própria Fiscalização no Termo de Verificação fiscal acima transcrito (fls. 155), os empréstimos tiveram prorrogação no prazo para pagamento do principal e dos juros e, nenhuma das novas datas é anterior a 26 de dezembro de 2003, data em que houve o perdão dos juros. Portanto, em 26 de dezembro de 2003, data do perdão da dívida e consequentemente do fato gerador alegado pela Fiscalização, os juros ainda não tinham vencido.

A presente apreciação, portanto, é relevante frisar, diz respeito a um dos fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido para cancelar a exigência fundada no já citado PERDÃO DÍVIDAS, qual seja, o entendimento de que, tratando-se de tributação com base no lucro presumido, na medida em que os juros incorridos não reduzem a base de cálculo do tributo, como despesa, os juros (ativos) não devem ser computados como receita.

O primeiro dos acórdãos paradigmas referenciados pela Recorrente, a meu ver, ao apreciar idêntica matéria, emitiu pronunciamento em sentido diverso, caracterizando, assim, o conflito de decisões.

Com efeito, no paradigma de nº 1802-001.295, resta consignado:

[...]

Conforme relatado, o objeto do recurso é o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) dos anos-calendário 2004 e 2005, em face da infração imputada: Omissão de Outras Receitas (obtenção de perdão de juros passivos).

...

Para efeito do IRPJ e reflexo (CSLL), em qualquer caso, está configurado o acréscimo patrimonial, pois a contribuinte, nos anos-calendário 2004 e 2005, estava submetida ao regime do Lucro Presumido, sendo obrigatória a adição, ao lucro presumido apurado com base na receita bruta de faturamento, de outras ou das demais receitas auferidas, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

...

Como a recorrente, nos anos-calendário 2004 e 2005 estava submetida ao regime do lucro presumido, os arts. 521 e 528 do RIR/99 determinam a obrigatoriedade da adição das outras receitas ou demais receitas, inclusive, receitas financeiras (perdão de juros) ao lucro presumido apurado, por ser tratar de acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN.

O segundo dos paradigmas não traz indicação de que o tratamento tributário ali aplicado ao PERDÃO DE DÍVIDAS está relacionado à pessoa jurídica submetida à tributação pelo lucro presumido. A julgar pelo seu voto condutor, a questão envolve pessoa jurídica que apura o resultado fiscal com base no lucro real, de modo que o paradigma revela-se imprestável para comprovar o dissídio jurisprudencial.

Não obstante, considerado o acórdão paradigma nº 1802-001.295, resta indubitoso o conflito entre as decisões.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação à matéria apontada pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se o valor relativo a perdão de juros passivos consiste em receita tributável pelo IRPJ e CSLL, com reflexos para o PIS e a COFINS, para o devedor tributado nos regimes de lucro presumido e lucro arbitrado.

No caso dos autos, durante os anos de 2000 e 2001, o sujeito passivo tomou empréstimo de sociedade estrangeira, sujeito a juros de 12% ao ano, devidamente registrado no Banco Central do Brasil (BCB).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), a fl. 161, traz a seguinte tabela:

CREDOR	DATA DA OPERAÇÃO	VALOR DO PRINCIPAL (US\$)	TAXA DE JUROS	PARCELAS DOS JUROS		PAGTO. PRINCIPAL
				VENCIDO	VALOR (US\$)	
LANTRA ENTERPRISES INC.	13/04/2000	269.993,00	12% a.a.	13/04/2005 13/04/2008 13/04/2011	97.197,50 103.677,30 24.882,60	13/04/2011 100%
LANTRA ENTERPRISES INC.	30/06/2000	284.393,00	12% a.a.	30/06/2005 30/06/2008 30/06/2011	102.381,50 109.206,90 26.209,70	30/06/2011 100%
LANTRA ENTERPRISES INC.	04/10/2000	95.472,20	12% a.a.	04/10/2005 04/10/2008 04/10/2011	34.370,00 36.661,40 8.798,70	04/10/2011 100%
LANTRA ENTERPRISES INC.	04/12/2000	37.192,52	12% a.a.	04/12/2005 04/12/2008 04/12/2011	13.389,40 14.281,90 3.427,70	04/12/2011 100%
LANTRA ENTERPRISES INC.	18/01/2001	24.792,68	12% a.a.	18/01/2006 18/01/2009 18/01/2012	8.925,40 9.520,40 2.284,90	18/01/2012 100%
LANTRA ENTERPRISES INC.	25/10/2001	132.637,20	12% a.a.	25/10/2004 25/10/2007	47.749,40 23.874,70	25/10/2004-50% 25/10/2007-50%

Em seguida, a autoridade Fiscal observa no TVF (grifos do original):

Intimada a comprovar a liquidação do principal e dos juros dos empréstimos com prazo expirado, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 005, lavrado em 19/01/2009 (fls. 95-97), a fiscalizada apresentou, em documento datado de 03/03/2009, cópias de **aditamentos** de diversos contratos de mútuo, contendo a prorrogação do prazo para pagamento, e os respectivos registros no Banco Central. Apresentou ainda documento datado de **26/12/2003**, no qual a Lantra Enterprises Inc **LIBERA** a Girassol Silvopastoril Ltda do pagamento dos juros dos empréstimos (ANEXO III - fl. 05).

Mediante esse documento podemos concluir que, até 26/12/2003, os encargos de juros, embora ainda não vencidos, eram **exigíveis** por parte do credor, sendo que, no momento em que foi concedido o perdão desses juros, houve uma extinção da exigibilidade dos mesmos, representando um **acréscimo patrimonial** à fiscalizada, e portanto, o fato gerador do imposto de renda.

Na data de 26/12/2003 deveria ter sido lançado como receita os juros incorridos até aquele momento, e nos períodos seguintes **os juros que seriam incorridos na hipótese de não ter havido o perdão**.

Verificando-se a escrituração da incorporadora AMBRA, relativa aos anos 2004 e 2005 (ANEXO II - fls. 02-132), constatamos a inexistência de registros a título de receitas financeiras pela dispensa do pagamento dos juros dos empréstimos, na medida em que esses incorreriam caso não tivesse ocorrido o perdão. Também não localizamos qualquer pagamento ou informação de débito em DCTF a título de IRPJ e outros tributos sobre a receita no período de 2004 a 2008 (ANEXO I - fls. 98-149).

Como a dispensa dos juros constitui um acréscimo patrimonial à empresa, e representam receitas financeiras tributáveis que não foram oferecidas à tributação, os valores constantes nas tabelas a seguir, detalhados por contrato, serão lançados como omissão de receita com os devidos acréscimos legais.

(...)

O auto de infração considerou o valor dos juros perdoados como receitas financeiras tributáveis, tendo cobrado o IRPJ e CSLL acrescidos de multa de ofício de 75%. O lançamento ocorreu no regime de lucro presumido para os períodos compreendidos em 2004, 2005, 2007 e 2008, tendo havido o arbitramento do lucro em 2006 (“Arbitramento do lucro por opção do contribuinte em virtude de não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais”). As bases legais mencionadas no auto de infração de IRPJ foram, essencialmente, os artigos 521 e 528 do RIR/99, do que se destaca:

Subtítulo IV

Lucro Presumido

CAPÍTULO II

GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art.521.Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§1ºO ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§2ºOs juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, §3º, inciso III).

§3ºOs valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em

período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§4ºNa apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Para o auto de infração de CSLL as bases legais apontadas foram o art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/1988, art. 29, II, da Lei n.º 9.430/1996 e art. 37 da Lei n.º 10.637/2002 (fl. 203).

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu que *“Conforme informação prestada pela própria Fiscalização no Termo de Verificação fiscal acima transcrito (fls. 155) [fl. 161 dos autos digitais], os empréstimos tiveram prorrogação no prazo para pagamento do principal e dos juros e, nenhuma das novas datas é anterior a 26 de dezembro de 2003, data em que houve o perdão dos juros. Portanto, em 26 de dezembro de 2003, data do perdão da dívida e consequentemente do fato gerador alegado pela Fiscalização, os juros ainda não tinham vencido.”*

Em seguida, afirma que *“no regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduzem a base de cálculo do tributo, como despesa, e, portanto, quando perdoados, os valores a eles relativos (juros) não devem ser computados como receita”,* citando precedentes deste CARF. Conclui, ao final, que *“Tal circunstância é mais evidente em relação aos juros que seriam incorridos pela Contribuinte a partir de 26.12.2003, já que a novação torna inexistente a despesa de juros correspondente sem qualquer ganho patrimonial imputável ao contribuinte”.*

Compreendo que devem ser mantidas as conclusões a que chegou o acórdão recorrido.

Esta 1ª Turma da CSRF já decidiu a matéria em caso que tratou de empresa submetida a mesmo contexto fiscalizatório dos presentes autos, com argumentação na mesma linha acima tratada. Veja-se, neste sentido, ementa do acórdão 9101-002.052, de 11 de novembro de 2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

INSUBSISTÊNCIA DE DÍVIDA. PERDÃO DE JUROS EM CONTRATO DE MÚTUO. OUTRAS RECEITAS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECUPERAÇÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A DESPESAS. SUBMISSÃO NO PERÍODO DO INCORRIMENTO DA DESPESA AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

Exclui-se da base de cálculo do lucro presumido, para determinação do IRPJ, as receitas relativas ao perdão das dívidas de juros, quando os valores recuperados correspondentes às despesas de juros se refiram a período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido. (Lei n.º 9.430/1996, art. 53; RIR/99, art. 521, §3º)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

INSUBSISTÊNCIA DE DÍVIDA. PERDÃO DE JUROS EM CONTRATO DE MÚTUO. OUTRAS RECEITAS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECUPERAÇÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A DESPESAS. SUBMISSÃO NO PERÍODO DO INCORRIMENTO DA DESPESA AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

Exclui-se da base de cálculo do lucro presumido, para determinação da CSLL, as receitas relativas ao perdão das dívidas de juros, quando os valores recuperados correspondentes às despesas de juros se refiram a período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido. (IN SRF nº390/2004, art. 88, III, "g")

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso especial do contribuinte. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Antônio Carlos Guidoni Filho (Suplente Convocado), este ultimo em relação à CSLL

Destaco trechos do voto do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que adoto como razões de decidir para o caso dos autos:

(...)

13. Na ciência contábil, tem-se que o desaparecimento de uma obrigação, sem o surgimento de outro passivo, ou o desaparecimento de um ativo de igual ou maior valor caracteriza a realização de uma receita.

(...)

16. Uma vez que tal acréscimo patrimonial advém de uma receita, depreende-se que foi concretizado um fato que influenciará na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois houve aumento do lucro líquido (ou redução do prejuízo contábil).

(...)

16.2. Destarte, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade) por parte da devedora, que é a presente recorrente, do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. Isso posto, o perdão de uma dívida de juros é fato gerador do imposto de renda.

(...)

18. Não obstante tudo o que se disse (que foi necessário dizer para solucionar a divergência de entendimentos sobre a polêmica de ser ou não ser receita), há que se apreciar outra importante questão, qual seja: se essa receita de perdão de dívida de juros (que, como visto, quando auferida é fato gerador do imposto de renda) está ou não submetida a tributação do IRPJ e da CSLL na apuração com base no lucro presumido.

18.1. Para isso, faz-se necessário transcrever o art. 53 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

18.2. Este artigo encontra-se no § 3º do art. 521 do RIR/99, já reproduzido no item 5, ou seja, encontra-se dentro do artigo que trata de outras receitas. O conteúdo é exatamente o mesmo nas duas redações da legislação.

19. Os aludidos art. 53 da Lei nº 9.430/1996 e § 3º do art. 521 do RIR/99 tratam de recuperação de valores a título de custos, despesas e perdas. Ocorre que a recuperação de valores necessariamente pressupõe que tais valores foram incorridos/reconhecidos anteriormente.

19.1. No caso sob exame seriam dois lançamentos contábeis: o primeiro no momento em que a despesa com juros foi incorrida, e o segunda no momento em que foi recuperada, a saber:

a) no momento X0 contabiliza-se a despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:

D - Despesa com juros (conta de resultado - despesa incorrida)

C - Juros a pagar (conta de passivo)

b) no momento X1 contabiliza-se recuperação da despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:

D - Juros a pagar (conta de passivo - pela extinção da dívida)

C - Insubstitência ativa (conta de resultado - recuperação de despesa com juros, espécie de receita)

19.2. O mencionado art. 53, a meu ver, é uma norma de “compensação” do lucro presumido no momento X1, à vista do ocorrido no momento X0. De acordo com ela, a recuperação de despesas (Insubstitência Ativa - receita em “sentido amplo”) deverá compor o lucro presumido no momento X1, exceto se:

a) “o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real”. Nesse caso, se o lucro real no momento X0 não foi reduzido pela contabilização da despesa incorrida, então não há necessidade de se tributar no Lucro Presumido a Insubstitência Ativa no momento X1.

b) “se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado”. Aqui, ainda que em X0 a despesa tenha sido contabilizada, isso em nada interferiu na apuração do IRPJ daquele período, já que o contribuinte foi tributado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. Assim, no momento X1, a Insubstitência Ativa também não deverá compor o Lucro Presumido.

19.2.1. Relativamente a letra "b" acima há que se evidenciar que sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11). Assim, na realidade, o contrário do argumento do Acórdão paradigma é que opera em favor da recorrente e não o próprio argumento.

19.3. Afasto aqui a argumentação de que o início do referido art. 53, ao se utilizar da expressão da “os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas,...”, exige que essa recuperação de valor tenha que se dar mediante o ingresso de recursos no Caixa/Banco da empresa. Essa argumentação é improcedente, pois não há, neste dispositivo legal, qualquer restrição à forma de recuperação de valor ou vinculação ao regime de caixa, podendo ocorrer sim por meio de extinção da dívida (redução ou baixa da conta do passivo Juros a Pagar).

19.4. Isso posto, no caso do perdão dos juros, se o contribuinte foi tributado em X0 com base no lucro real, é necessário verificar se ofereceu, ou não, a despesa com

juros naquele período. E se foi tributado em X0 pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, não pode haver tributação de IRPJ Lucro Presumido em X1.

20. Ressalto que o fato do perdão de juros ser uma recuperação de despesa não interfere na sua natureza de receita. Entendo que a recuperação de despesa é uma espécie do gênero receita, e esse entendimento é corroborado pelo Regulamento do Imposto de Renda ao incluir o art. 53 da Lei nº 9.430/1996 no § 3º do seu art. 521, que trata de outras receitas.

21. O art. 53 da Lei nº 9.430/1996, a meu juízo, especialmente na suas exceções (salvo se), não é uma norma que impede a incidência do tributo, mas sim uma norma que retira da tributação que ordinariamente ocorreria (assemelha-se a uma exclusão da base de cálculo), ou seja, a incidência ocorre (dá-se a insubsistência ativa ou do passivo, caracteriza-se a receita, apresenta-se o aumento patrimonial e configura-se o fato gerador do imposto de renda), mas o valor deixa de ser tributado por força da norma de exclusão (por ser um tipo de receita específico, qual seja, recuperação de despesa).

21.1. Repiso, portanto, que o racional de "deverão ser adicionados ... salvo" é exclusão da apuração e não não-incidência, porque é uma disposição que vem a evitar a adição que ocorreria normalmente, ou seja, seriam adicionados (entram na base de cálculo); mas, somente por imposição da norma, deixam de sê-lo (retira-se da base de cálculo).

22. Enfrento agora a questão da aplicação dos mesmo entendimento à CSLL.

22.1. É evidente que o art. 53 da Lei nº 9.430/1996, textualmente refere-se apenas ao imposto de renda. A interpretação literal deste dispositivo levaria a conclusão de que haveria a tributação da CSLL, em razão de estar configurado o auferimento da receita/renda e da ausência de previsão normativa expressa que libere da tributação.

22.2. Ocorre que, como entendo ser o aludido art. 53, nas suas ressalvas, uma regra de exclusão da base de cálculo, então não estou obrigado a aplicar o art. 111 do CTN, podendo então adotar a integração por analogia, segundo o comando do art. 108 do próprio CTN.

22.3. Embora a integração por analogia neste caso seja discutível, ela é defensável, e estou tranqüilo para adotá-la muito em razão do que dispõe o art. 88, III, "g", da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 30/01/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, firmando a posição da Secretaria da Receita Federal do Brasil pela sua aplicabilidade.

Seção II - Da Base de Cálculo

Art. 88. A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

...

III - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive:

...

g) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado ajustado, ou que se

refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido ou arbitrado;

23. No caso concreto, os valores recuperados das despesas de juros, relativos às receitas do perdão das dívidas de juros, são vinculados a período no qual o contribuinte estava submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido; devendo ser, portanto, excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força do art. 53 da Lei nº 9.430/1996 (RIR/99, art. 521, §3º), e da IN SRF nº 390/2004, art. 88, III, "g". Insustentáveis, conseqüentemente, os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL.

24. Por todo o exposto, voto por DAR provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Sobre o PIS e a COFINS exigidos como reflexos, observo que, nesta mesma sessão, esta Turma votou a matéria no acórdão 9101-005.670 (processo 10245.003784/2008-74), de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, em situação análoga à do presente caso. Peço vênia para adotar as razões de seu voto, que reproduzo:

Quanto às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, tais receitas não integram o conceito de faturamento e, assim, não poderiam compor a base de cálculo na sistemática cumulativa, como bem expresso no voto condutor do Acórdão nº 1801-00.951, antes citado:

Entretanto pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cabe ressaltar que foram criadas para o custeio da seguridade social, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, devem ser calculadas com base na receita bruta, podendo ser excluídos os valores das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Por esta razão as receitas financeiras não compõem a base de cálculo destes tributos, no caso em que a pessoa jurídica não exerça atividade econômica tendo estas como objeto.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS¹ que reconheceu a Repercussão Geral com mérito julgado no Recurso Extraordinário nº 527.602/RS², que reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em conformidade com o Relatório Repercussão Geral do STF³, e deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF³.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS. Ministra Relatora: Ellen Gracie, Plenário, Brasília, DF, 11 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546303>>. Acesso em: 22 set.2011.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 527.602/RS. Ministro Relator Originário: Eros Grau, Ministro Relator Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 5 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605653>>. Acesso em: 22 set.2011.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. Repercussão Geral. Relatório da Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeralRelatorio>>. Acesso em: 22 set.2011.

Os presentes créditos tributários de Pis e de Cofins foram constituídos com fundamento na omissão verificada em razão falta de adição à receita bruta dos valores correspondentes à remissão dos juros incidentes sobre obrigações de mútuo contraídas em moeda estrangeira nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2007. Tendo em vista o fato de que estes valores não compõem a receita bruta decorrente das atividades econômicas comerciais de florestamento, industrialização e comercialização de madeira e derivado e agropecuária exercidas pela Recorrente, fls. 373-375, os Autos de Infração de Pis e de Cofins, fls. 253-283, são improcedentes

É certo que, como bem exposto na decisão de 1ª instância proferida nestes autos, o perdão de juros não representa, propriamente, uma receita financeira:

Ainda acerca do tema: natureza jurídica do perdão dos juros devidos, e a data do fato gerador, podemos citar os trechos emblemáticos da Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal, a saber:

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª REGIÃO FISCAL

DECISÃO Nº 297 de 21 de dezembro de 2000

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: *INSUBSISTÊNCIA PASSIVA. À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa. (www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 08/06/2006)*

11.8. Até então, não se discutia acerca da natureza jurídico-contábil-tributária do perdão de dívida a fim de caracterizá-la como “receita financeira” ou como “outras receitas operacionais”. Entretanto, na medida em que tal questão passa a importar tributariamente, uma vez que a receita financeira tem alíquota zero para fins de Cofins e de PIS, relativamente a empresas inseridas no regime de não-cumulatividade destas contribuições (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004), deve-se dissecar tal ato.

11.8.1. A remissão, segundo Maria Helena Diniz, é o perdão da dívida pelo credor, colocando-se este na impossibilidade de reclamar o adimplemento da obrigação. A remissão das dívidas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento inequívoco ou tácito, do devedor, desde que não haja prejuízo a direitos de terceiro (CC, art. 385). Para Carvalho de Mendonça (apud Clóvis Beviláqua, Código Civil Comentado, cit., p. 215) seria a “renúncia gratuita do crédito”, incondicionalmente manifestada pelo credor em benefício do devedor.

(...) a remissão é um direito exclusivo do credor de exonerar o devedor, visto ser a extinção dos direitos creditórios pela simples vontade do credor (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2: teoria geral das obrigações. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 377379). (grifos nossos)

12. Do exposto, conclui-se que o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz crescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita operacional (diversa da receita financeira), implica receita

tributável pela Cofins e pelo PIS, com a alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004).

13. Não obstante o já exposto, o inciso II do art. 116 do CTN deixa claro que de uma situação jurídica exsurge uma obrigação tributária.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considerasse ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

13.1. Tendo em vista o inciso II acima, não se pode olvidar da legislação aplicável. Observa-se que no contrato ou nos registro do Bacen, constantes dos autos, não há qualquer referência que o perdão da dívida em comento tivesse sido em função de uma doação. Mas, mesmo que fosse uma doação, também seria o caso de tributação a contrario sensu, por força do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – RIR/99).

Art.443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I – registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

13.2. A remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. Nesse diapasão, bem expõe Sacha Calmon ao dizer sucintamente que “interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical.

Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 576).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II – outorga de isenção;

13.3. Tanto é assim que relativamente à doação recebida pelas pessoas físicas há uma norma isentiva no que se refere ao donatário, conforme o art. 39, XV, do RIR/99: “Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XV – O valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos)”;

o que não ocorre quando a pessoa jurídica é donatária, salvo o disposto no art. 443 do RIR/99 (já transcrito).

13.4. Também não se pode olvidar que a equidade não pode ser utilizada para elidir o pagamento do tributo, conforme dispõe o § 2º do art. 108 do CTN (“O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido”). Sacha Calmon bem resume ao escrever que “a equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (dura lex sed lex), mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 570).

Conclusão

17. À vista do exposto, conclui-se que em decorrência da remissão de empréstimo com prazo de carência:

17.1. (...)

17.2. ii) A remissão de dívida referente ao capital importa para o devedor (remitido) receita operacional, diversa da receita financeira, o que implica fato imponible tributário da Cofins, do PIS, estas com alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, do IRPJ e da CSLL, concretizado no momento do ato jurídico remitente, por ser uma insubsistência do passivo (ativa).

A receita que compõe a base de cálculo dos tributos “é o perdão, e não os juros”; os juros tem seu prazo decadencial de cobrança pelo credor, junto ao devedor, e seu fato constitutivo é a fluência das datas de vencimento; ao passo que os tributos tem como fato gerador o “resultado positivo caracterizado pelo perdão dos juros passivos do devedor, no caso, o fiscalizado Ponderosa Silvopastoril Ltda, que obteve resultado positivo ao deixar de dever juros já em atraso.” (destaques do original)

De toda a sorte, resta fora de dúvida que tal receita não integra o faturamento da pessoa jurídica, o que impede a exigência das contribuições correspondentes na sistemática cumulativa, a partir do estreitamento de suas bases de cálculo com a inconstitucionalidade declarada do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo o cancelamento das exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS sobre alegada omissão de receitas por perdão de dívidas de juros, operado pelo acórdão recorrido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seus fundamentos e conclusão porque editados sobre o mesmo contexto fático analisado no Acórdão nº 9101-005.670, em face de autuação promovida na mesma Operação Fiscal, mas em razão de recurso especial apresentado pelo sujeito passivo. Para maior clareza, são aqui consignadas as ponderações lá expostas a partir da adoção do precedente aqui também invocado:

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O dissídio jurisprudencial está claramente demonstrado em relação às incidências de IRPJ e CSLL. Contudo, sua extensão às exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS demanda uma análise mais aprofundada dos acórdãos indicados.

Os julgados comparados pela Contribuinte foram editados em face de outros sujeitos passivos fiscalizados como integrantes do “empreendimento WALTER VOGEL”. Nestes procedimentos fiscais constatou-se a inexistência de *comprovação da efetividade das transações entre as empresas do grupo localizadas no Brasil*, abordando-se várias peculiaridades do empreendimento, mediante verificações a partir de documentos contábeis e fiscais do grupo objeto de mandado de busca e apreensão na operação “Exodus”.

No ponto em litígio, todos os sujeitos passivos foram submetidos a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre receita afirmada em razão de perdão de juros sobre empréstimos, não subsistindo discussão quanto à efetiva existência da dívida ou do perdão, mas apenas quanto à impossibilidade de sua tributação em face de Contribuinte optante pela sistemática do lucro presumido.

Isto porque, enquanto os paradigmas afirmaram que *como o contribuinte apurou o tributo pelo regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduziram a base de cálculo, como despesa, e, portanto, os valores decorrentes do perdão não devem ser computados como receita*, o voto condutor do acórdão recorrido discorre sobre a caracterização do perdão de dívida como acréscimo patrimonial, traça um paralelo com a receita auferida pelo mutuante quando o *terceiros efetuarem o pagamento ou*

assumirem o compromisso firme de efetivá-lo, como foi o caso, e classifica o perdão de juros como outras receitas não operacionais, para fins de inclusão na base de cálculo do lucro presumido e exigências reflexas de Contribuição ao PIS e COFINS, mais à frente refutando o argumento expresso nos paradigmas ao consignar que não há que se falar em falta de apropriação dessas despesas uma vez que ficticiamente elas já estariam, sim, apropriadas nesse regime de tributação.

O paradigma nº 1103-00.472 se vale do fundamento acima transcrito para dar provimento parcial ao recurso voluntário e *determinar a exclusão das parcelas da exigência relativas às infrações definidas como [...] (ii) omissão de receita financeira decorrente de perdão de juros*, e de forma semelhante o paradigma nº 1301-000.950 decide *dar provimento ao recurso voluntário para exonerar integralmente o crédito tributário*. Ou seja, nenhum dos julgados tece considerações complementares para cancelar as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Portanto, sem expressamente desconstituir o perdão de juros como receita, ou classificá-lo como recuperação de custos/despesas, os paradigmas declaram que ele não pode integrar o lucro presumido porque os juros não representariam despesa nessa sistemática de apuração, e assim também exoneram as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, na medida em que dão provimento ao recurso voluntário. O acórdão recorrido, de seu lado, afirmando o perdão de juros como outra receita não operacional, valida sua integração ao lucro presumido porque houve apropriação fictícia das despesas de juros nessa sistemática de tributação. No mais, endossa a decisão de 1ª instância que distinguiu o perdão de juros de receitas financeiras, e considerando tratar-se de exigência reflexa, concluiu que *o perdão de juros, no caso, compõe base de cálculo dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto que caracterizaram-se como “outras receitas operacionais” e não foram oferecidas à tributação.*

Ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, a Contribuinte o localiza no art. 282 do RIR/99, questiona genericamente a *caracterização da renúncia unilateral dos juros como “receita financeira”* e, mais à frente, mencionando que no paradigma tem-se *regime de tributação da pessoa jurídica, idêntico ao da recorrente*, consigna que:

Data vênua, o acórdão decide *contra legem* ao afirmar que os juros renunciados devem compor a receita do contribuinte no regime do lucro presumido. Embora afirme que se tratam de acréscimo patrimonial, não há uma única justificativa para que esses valores sem a serem considerados como receita. Ao revés, ele se baseia, apenas, na ilação de que o regime do Lucro Presumido caracteriza essa renúncia como “receita”, quando, a bem da verdade, a Lei não traz essa definição.

Como bem apontado no acórdão paradigma, os valores desses juros não são utilizados para reduzir a base de cálculo e, portanto, não podem ser computados como receita.

Finaliza reafirmando a divergência quanto à aplicação do art. 282 do Decreto nº 3.000/99, pede seu provimento e arremata requerendo que prevaleça a interpretação dos paradigmas *de que, ao aplicar o art. 282 do Decreto nº 3.000/99, a renúncia unilateral de juros pela recorrente não se constitui em “receita financeira”, de modo que nunca houve omissão de receitas e, portanto, merece ser dado provimento ao recurso voluntário da recorrente para julgar improcedente o PAF.*

Esclareça-se que o dispositivo legal referido pela Contribuinte trata de omissão de receita presumida a partir de suprimimento de numerário:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a

origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Diante destas imprecisões e obscuridades acerca do litígio subsistente nestes autos, necessário se faz retroagir um pouco mais a análise dos autos.

O exame do Relatório de Fiscalização evidencia que a acusação se pauta na caracterização do valor auçado como receita, segundo o regramento contábil, e como renda, segundo a legislação de regência do lucro presumido, acrescentando referência ao art. 24 da Lei nº 9.249/95, com destaque ao seu §2º, no sentido de que *o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP* (e-fls. 307/317). Infere-se, daí, que a falta de reconhecimento contábil do perdão de juros como receita caracterizaria omissão motivadora da exigência, também, das contribuições incidentes sobre o faturamento, o que foi feito na sistemática cumulativa entre os meses de 05/2004 a 12/2007, sob a classificação de receitas financeiras, como indicado nos autos de infração às e-fls. 217/251, e tendo como fundamento legal os arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70, bem como os arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/2002.

Passando à impugnação, vê-se que a Contribuinte primeiro contestou, na apuração do lucro, o reconhecimento de receita nas circunstâncias apontadas pela Fiscalização, especialmente porque adotado o regime de caixa na sistemática do lucro presumido e, na sequência, estruturou sua defesa classificando os valores auçados como *recuperação de custos, despesas ou créditos*, para assim invocar o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430/96 (e-fls. 373/382). Em recurso voluntário, a Contribuinte argumentou contra a existência de acréscimo patrimonial em face do perdão de juros, e suscitou o argumento inicialmente reproduzido e consignado no paradigma nº 1103-00.472 - *como o contribuinte apurou o tributo pelo regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduziram a base de cálculo, como despesa, e, portanto, os valores decorrentes do perdão não devem ser computados como receita* - já proferido à época (e-fls. 1173/1178).

Neste cenário, diante: i) da identidade fática entre os casos comparados; ii) dos termos genéricos da acusação fiscal, que não agregou motivação para lançamento das contribuições sobre o faturamento, dando-lhes o tratamento de exigências reflexas da omissão de receitas; iii) dos paradigmas editados em face da pretensão de classificar o perdão de juros como recuperação de custos/despesas e sujeito à regra do art. 53 da Lei nº 9.430/96; e iv) da ausência de especificidade da discussão sobre a incidência das contribuições sobre o faturamento no âmbito do contencioso administrativo, bastando para o Colegiado *a quo* o fato de não se tratar de receita financeira, mas sim de omissão de receita reflexa; impõe-se concluir que o dissídio jurisprudencial demonstrado pela Contribuinte reside no fundamento considerado suficiente nos paradigmas para cancelar todas as exigências, refutado no acórdão recorrido, qual seja, definir se o perdão de juros, na sistemática do lucro presumido, caracteriza receita omitida, circunstância que bastou, nos paradigmas, para decisão acerca da exigência dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento.

Assim, feitas estas considerações, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A questão posta transcende a argumentação desenvolvida pela PGFN. Os paradigmas indicados não negaram ao perdão de juros a natureza de receita, mas apenas não

admitiram seu cômputo no lucro presumido, dado esta forma de tributação não permitir a cogitação de que tais valores representaram, no passado, uma despesa deduzida na apuração do lucro. Infere-se, daí, a premissa dos paradigmas de que, por se tratar de recuperação de despesas, a receita em questão não se sujeitaria à tributação pelos optantes do lucro presumido e, em consequência, não haveria se falar em omissão de receitas.

Assim, para além de o perdão dos juros pelo credor integrar o conceito de “demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519”, a discussão se coloca no âmbito da apuração dos tributos incidentes sobre o lucro na sistemática do lucro presumido, e a repercussão do registro contábil de receita para reversão de despesa vinculada a registros passados que não se prestaram, diretamente, a reduzir o lucro de períodos anteriores, dada a opção por aquela forma de tributação.

Frise-se que não se está decidindo, aqui, a incidência em face de operação que se preste, genericamente, a recuperar custo ou despesa por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, já que até mesmo uma venda poderia ser compreendida como uma “recuperação” de custo, assim como a alienação de imobilizado se prestar a “recuperar” custos e depreciações anteriores. Este Colegiado já decidiu, por exemplo, que depreciações incorridas por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido afetam esta base tributável por integrarem a parcela das receitas da atividade que não representaram lucro sob aplicação do coeficiente de presunção⁴, de modo que a apuração do ganho de capital acrescido ao lucro presumido deve considerar aquelas realizações do ativo, ainda que elas não tenham reduzido diretamente o lucro de períodos passados.

Esta ressalva é importante porque os paradigmas nº 1103-00.472 e 1301-000.950 resolvem a questão nos seguintes termos:

Como o contribuinte apurou o tributo pelo regime do lucro presumido, os juros incorridos não reduziram a base de cálculo, como despesa, e, portanto, os valores decorrentes do perdão não devem ser computados como receita.

E, sob a ótica do precedente antes citado, entende-se que tais juros incorridos reduziram, sim, a base tributável na sistemática do lucro presumido, por estarem contemplados no diferencial não tributável decorrente da aplicação do coeficiente de presunção previsto para a atividade do sujeito passivo.

Já o voto condutor do acórdão recorrido, depois de demonstrar que *o perdão de dívida constitui uma receita*, e afirmar a irrelevância de sua caracterização como receita financeira ou receita não operacional, inclusive para fins de exigência reflexa da Contribuição ao PIS e da COFINS, enfrenta as demais alegações da Contribuinte com os seguintes argumentos:

A Recorrente, por sua vez, redireciona o ponto central de toda sua defesa e passa a construir o seguinte argumento:

No caso, em que se debate um mútuo, pelo qual são cobrados juros, o fato que gera, eventualmente, despesa ao mutuário, depende do implemento de condição, no caso, a data para o pagamento do juros que dele é decorrente.

Antes do implemento dessa condição, que cria o direito de cobrar o juros, aí sim, pode-se dizer que o mutuário terá uma despesa com empréstimo.

⁴ Acórdão nº 9101-004.436, de 8 de outubro de 2019. Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Antes disso, não obrigação perfeita, e acabada, porquanto não foi, definitivamente, constituída.

Existe, apenas, enquanto obrigação, e não, direito!

Esclarecido, como está, que o mutuante não tem direito de cobrar juros do mutuário antes do implemento da condição, não há como se concluir, então, que o mutuário tem um benefício, quando o mutuante deixa, unilateralmente, de cobrá-los.

Isso porque não gera benefício econômico algum a renúncia de um direito inexistente.

Como dito, a condição resolutória impede a constituição definitiva do negócio jurídico até a sua resolução. Não se resolvendo o direito à cobrança dos juros, não há despesa que possa ser imputada ao mutuário. E, se, eventualmente, nesse ínterim, o mutuário é desobrigado do seu pagamento, ele não obteve benefício econômico algum! Afinal, qual o benefício que se obtém ao ser eximido de uma obrigação pela qual não se está mais obrigado?

Se recorrente não obteve benefício econômico com a renúncia dos juros pelos mutuantes, não há que falar em acréscimo patrimonial de qualquer natureza. E, como consequência última, não ocorreu o fato gerador, estabelecido pelo art. 43, do CTN.

Em primeiro lugar, é uma inverdade afirmar que não há benefício econômico algum a renúncia de juros vencidos ou vincendos, afinal a empresa recebeu um empréstimo e pagá-lo sem encargos financeiros algum é, sim, um benefício econômico. Bem se vê que seu discurso foi proferido com uma visão de grupo econômico onde uma empresa do grupo empresta a outra empresa do mesmo grupo e assim dentro do grupo econômico seus efeitos se anulariam. Porém, o ângulo a ser analisado a questão aqui é outro: é contábil/fiscal e não econômico no sentido largo desta palavra. Deve-se ver os fatos contábeis dentro de uma empresa particular, respeitando os princípios contábeis, principalmente o princípio da entidade.

Feitas essas questões preliminares passemos para uma análise mais detida de sua argumentação.

Bem se vê que a Recorrente parte de uma premissa equivocada, logo sua conclusão não é válida, senão vejamos:

Premissa Maior: “o mutuante não tem direito de cobrar juros do mutuário antes do implemento da condição”

Premissa menor implícita: a condição não se implementou, pois os juros não foram incorridos.

Conclusão: “não há como se concluir, então, que o mutuário tem um benefício, quando o mutuante deixa, unilateralmente, de cobrá-los”

Ela confunde condição com Termo.

Termo é todo evento futuro e certo ao qual ficam subordinados os efeitos decorrentes do negócio jurídico. Aliás, a diferença básica entre termo e condição é justamente a certeza do acontecimento futuro que, no caso do termo, deve existir necessariamente.

Nos negócios a termo é comum o aparecimento de um termo inicial, sendo o dia em que o negócio começará a produzir seus efeitos ordinários. Possui, portanto, características suspensivas, pois deixa os efeitos do ato suspensos até a chegada da data acordada pelas partes. Entretanto, o termo inicial não corresponde ao dia em que os direitos das partes serão adquiridos, e sim, ao marco inicial para a possibilidade do exercício destes direitos, estes existindo desde a formação do ato. É o que encontramos disciplinado no art. 123 do Código Civil.

Também é comum o advento do chamado termo final, que nada mais é do que o dia marcado pelas partes para o rompimento dos efeitos jurídicos do negócio, possuindo, com efeito, características resolutivas.

Prazo é o lapso de tempo existente entre o termo inicial e o final. Assim, quando alguém faz um mútuo e faz as amortizações ao longo do prazo, o termo inicial corresponderá ao dia acordado para o pagamento da primeira parcela e o termo final à data para a efetuação da última parcela (vencimento), sendo o prazo o tempo que decorrer entre a primeira prestação e a última.

Ora, uma vez acordado o mútuo todos os seus parâmetros foram bem definidos: prazo para pagamento, juros etc. Não há incerteza quanto a fato futuro que possa se imputar a utilização de qualquer “condição”. Uma vez definido o início e o término do empréstimo, ou seja seus termos, o montante de juros a se despende já está previamente definido. No caso, de acordo com o Princípio da Competência, considera-se realizada a receita, entre outros, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, como foi o caso.

Sendo assim, quando ocorre o perdão da dívida, automaticamente aquele passivo que desaparece se transforma em um acréscimo patrimonial, motivo pelo qual deve ser acrescido como um todo (juros incorridos e a incorrer) como outras receitas não operacionais na base de cálculo do lucro presumido como manda a legislação de regência.

Outrossim, apenas para argumentar a “condição” segundo os moldes seguidos pela Recorrente, se implementou em parte também, pois há que se considerar que há juros incorridos ou seja juros já vencidos; e esses juros já vencidos também compuseram a base de cálculo da referida omissão de receitas, conforme tabela de fls. 344/348.

Outrossim, não cabe aqui o argumento de que por estar no regime do lucro presumido não se apropriou as despesas com juros e, portanto, não faria sentido a apropriação de receita no perdão da dívida. Ora, no lucro presumido o lucro por ficção é presumido e por decorrência o custo é também presumido indiretamente. Sendo esse o caso, não há que se falar em falta de apropriação dessas despesas uma vez que ficticiamente elas já estariam, sim, apropriadas nesse regime de tributação.

Portanto, não assiste razão à Recorrente e o perdão dos juros, no caso, compõe base de cálculo dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto que caracterizarem-se como "outras receitas operacionais" e não foram oferecidas à tributação. *(negrejou-se)*

Ressalte-se que tal decisão decorre, essencialmente, do fato de o sujeito passivo autuado não arguir, especificamente, a inexistência de dedução anterior dos juros na sistemática do lucro presumido, mas sim a inexistência da despesa de juros, porque ainda não incorrida. Já para os paradigmas, em face de argumentação semelhante, a questão foi solucionada em virtude dos contornos específicos da apuração pelos sujeitos passivos optantes pelo lucro presumido.

Assim situado o dissídio jurisprudencial, importa recordar que esta Turma⁵, em sessão de 11 de novembro de 2014, nos termos do Acórdão nº 9101-002.052, já decidiu litígio semelhante em favor de outro sujeito passivo, possivelmente integrante do mesmo empreendimento (dada a proximidade do número atribuído àquela autuação). Contudo, tal se deu em face de recurso especial interposto pelo sujeito passivo que alcançara provimento parcial de seu recurso voluntário, para cancelamento apenas das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, como exposto na ementa do acórdão lá recorrido nº 1801-00.951:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

MÚTUO. DESCONTO DE JUROS. INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA.

Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, devem incluídos na receita bruta, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

RECEITA BRUTA. PIS. COFINS.

O Pis e a Cofins devem ser calculadas com base na receita bruta, tendo em vista que o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

A apreciação do recurso especial interposto contra as exigências de IRPJ e CSLL foi assim consignada no voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, integrado ao Acórdão nº 9101-002.052:

⁵ Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Antônio Carlos Guidoni Filho (suplente convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Lisboa Cardoso (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (suplente convocado), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Antônio Carlos Guidoni Filho (suplente convocado), este último em relação à CSLL.

[...]

A Instrução Normativa SRF nº 390/2004 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, que permanece dispondo da mesma forma em relação à repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96 na determinação da CSLL:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

[...]

IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

No presente caso, a autoridade fiscal expressamente consigna que, examinando os Livros Razão da Contribuinte, constatou *que os juros do empréstimo não foram provisionados no passivo da empresa e conseqüentemente, quando do perdão dos mesmos não houve a baixa do exigível relativo a esta obrigação e em contrapartida o lançamento de receitas financeiras*. A Fiscalização apropriou como receitas os juros acumulados até 24/05/2004, bem como as parcelas incorridas nos meses subsequentes, até a última data de vencimento das dívidas verificada no período fiscalizado (2004 a 2007), conforme e-fls. 308/315. Logo, se acaso a Contribuinte fosse optante pelo lucro real em períodos anteriores aos fiscalizados, reconhecido está que ela não contabilizou e, por consequência, não deduziu os juros como despesa.

Esclareça-se que a Contribuinte questiona, desde a impugnação, a tributação dos valores em questão por não representarem ingressos de caixa. Não fez, porém, prova de que adotou este regime de reconhecimento de receitas. Ao contrário, nas DIPJ juntadas àquele recurso, constata-se que ao menos nos anos-calendário 2004 (e-fl. 961) e 2005 (e-fl. 971) foi indicada a adoção do regime de escrituração contábil/competência. Já no ano-calendário 2006 nada foi informado (e-fl. 983) e para o ano-calendário 2007 não consta, nos autos, a DIPJ correspondente.

Feitos estes esclarecimentos, em que pese a razoabilidade do argumento desenvolvido no acórdão recorrido, na medida em que a dedução de despesa de juros está contemplada na parcela de 92% da receita bruta auferida que não é tributada na sistemática do lucro presumido adotada por pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas para as quais não são especificados coeficientes de presunção próprios, fato é que o legislador, embora reconhecendo que a recuperação de custos ou despesas

representa receita, entendeu por afastar sua tributação se ausente demonstração **efetiva** de sua dedução na apuração do lucro tributável em momento passado, dedução efetiva que se prova por registro contábil em face dos optantes pelo lucro real, e se nega por presunção em face da opção pelo lucro presumido ou arbitrado.

Pertinente, assim, a ressalva posta no precedente acima, no sentido de que, como *sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11)*, a argumentação dos paradigmas, em verdade, operaria em favor da tributação aqui procedida. De toda a sorte, diante da norma específica posta no art. 53 da Lei nº 9.430/96, não há como negar-lhe aplicação.

Assim, tendo a autoridade fiscal afirmado que o sujeito passivo não contabilizou as despesas de juros no passado, desnecessário se mostra investigar qual a forma de tributação por ele adotada em períodos anteriores, devendo ser aqui, o entendimento já expresso por esta 1ª Turma: o perdão de juros não integra o lucro presumido, impondo-se o afastamento das exigências de IRPJ e CSLL a este título.

Quanto às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, tais receitas não integram o conceito de faturamento e, assim, não poderiam compor a base de cálculo na sistemática cumulativa, como bem expresso no voto condutor do Acórdão nº 1801-00.951, antes citado:

Entretanto pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cabe ressaltar que foram criadas para o custeio da seguridade social, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, devem ser calculadas com base na receita bruta, podendo ser excluídos os valores das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Por esta razão as receitas financeiras não compõem a base de cálculo destes tributos, no caso em que a pessoa jurídica não exerça atividade econômica tendo estas como objeto.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS⁶ que reconheceu a Repercussão Geral com mérito julgado no Recurso Extraordinário nº 527.602/RS⁷, que reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em conformidade com o Relatório Repercussão Geral do STF⁵, e deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF⁸.

Os presentes créditos tributários de Pis e de Cofins foram constituídos com fundamento na omissão verificada em razão falta de adição à receita bruta dos valores correspondentes à remissão dos juros incidentes sobre obrigações de mútuo contraídas em moeda estrangeira nos anos-calendário de 2004, 2005 e

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento/Questões de Ordem nº 715.423/RS. Ministra Relatora: Ellen Gracie, Plenário, Brasília, DF, 11 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546303>>. Acesso em: 22 set.2011.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 527.602/RS. Ministro Relator Originário: Eros Grau, Ministro Relator Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 5 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605653>>. Acesso em: 22 set.2011.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência. Repercussão Geral. Relatório da Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeralRelatorio>>. Acesso em: 22 set.2011.

2007. Tendo em vista o fato de que estes valores não compõem a receita bruta decorrente das atividades econômicas comerciais de florestamento, industrialização e comercialização de madeira e derivado e agropecuária exercidas pela Recorrente, fls. 373-375, os Autos de Infração de Pis e de Cofins, fls. 253-283, são improcedentes

É certo que, como bem exposto na decisão de 1ª instância proferida nestes autos, o perdão de juros não representa, propriamente, uma receita financeira:

Ainda acerca do tema: natureza jurídica do perdão dos juros devidos, e a data do fato gerador, podemos citar os trechos emblemáticos da Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal, a saber:

**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª
REGIÃO FISCAL**

DECISÃO Nº 297 de 21 de dezembro de 2000

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: *INSUBSISTÊNCIA PASSIVA.* À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa. (www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 08/06/2006)

11.8. Até então, não se discutia acerca da natureza jurídico-contábil-tributária do perdão de dívida a fim de caracterizá-la como “receita financeira” ou como “outras receitas operacionais”. Entretanto, na medida em que tal questão passa a importar tributariamente, uma vez que a receita financeira tem alíquota zero para fins de Cofins e de PIS, relativamente a empresas inseridas no regime de não-cumulatividade destas contribuições (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004), deve-se dissecar tal ato.

11.8.1. A remissão, segundo Maria Helena Diniz, é o perdão da dívida pelo credor, colocando-se este na impossibilidade de reclamar o adimplemento da obrigação. **A remissão das dívidas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento inequívoco ou tácito, do devedor**, desde que não haja prejuízo a direitos de terceiro (CC, art. 385). Para Carvalho de Mendonça (apud Clóvis Beviláqua, Código Civil Comentado, cit., p. 215) seria a “renúncia gratuita do crédito”, **incondicionalmente** manifestada pelo credor em benefício do devedor.

(...) a remissão é um direito exclusivo do credor de exonerar o devedor, visto ser a extinção dos direitos creditórios pela simples vontade do credor (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2: teoria geral das obrigações. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 377379). **(grifos nossos)**

12. Do exposto, conclui-se que o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz crescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita operacional (diversa da receita financeira), implica receita tributável pela Cofins e pelo PIS, com a alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004).

13. Não obstante o já exposto, o inciso II do art. 116 do CTN deixa claro que de uma situação jurídica exsurge uma obrigação tributária.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considerasse ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

13.1. Tendo em vista o inciso II acima, não se pode olvidar da legislação aplicável. Observa-se que no contrato ou nos registro do Bacen, constantes dos autos, não há qualquer referência que o perdão da dívida em comento tivesse sido em função de uma doação. Mas, mesmo que fosse uma doação, também seria o caso de tributação a contrario sensu, por força do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – RIR/99).

Art.443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I – registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

13.2. A remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. Nesse diapasão, bem expõe Sacha Calmon ao dizer sucintamente que “interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical.

Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 576).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II – outorga de isenção;

13.3. Tanto é assim que relativamente à doação recebida pelas pessoas físicas há uma norma isentiva no que se refere ao donatário, conforme o art. 39, XV, do RIR/99: “Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XV – O valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº

9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos”); o que não ocorre quando a pessoa jurídica é donatária, salvo o disposto no art. 443 do RIR/99 (já transcrito).

13.4. Também não se pode olvidar que a equidade não pode ser utilizada para elidir o pagamento do tributo, conforme dispõe o § 2º do art. 108 do CTN (“O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido”). Sacha Calmon bem resume ao escrever que “a equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (dura lex sed lex), mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 570).

Conclusão

17. À vista do exposto, conclui-se que em decorrência da remissão de empréstimo com prazo de carência:

17.1. (...)

17.2. ii) A remissão de dívida referente ao capital importa para o devedor (remitido) receita operacional, diversa da receita financeira, o que implica fato impositivo tributário da Cofins, do PIS, estas com alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, do IRPJ e da CSLL, concretizado no momento do ato jurídico remittente, por ser uma insubsistência do passivo (ativa).

A receita que compõe a base de cálculo dos tributos “é o perdão, e não os juros”; os juros tem seu prazo decadencial de cobrança pelo credor, junto ao devedor, e seu fato constitutivo é a fluência das datas de vencimento; ao passo que os tributos tem como fato gerador o “resultado positivo caracterizado pelo perdão dos juros passivos do devedor, no caso, o fiscalizado Ponderosa Silvopastoril Ltda, que obteve resultado positivo ao deixar de dever juros já em atraso.” (destaques do original)

De toda a sorte, resta fora de dúvida que tal receita não integra o faturamento da pessoa jurídica, o que impede a exigência das contribuições correspondentes na sistemática cumulativa, a partir do estreitamento de suas bases de cálculo com a inconstitucionalidade declarada do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e cancelar as exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS.

Estas as razões, assim, para CONHECER do recurso especial da PGFN e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA