



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10245.003682/2008-59
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.114 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ /Reflexos e IRRF
Recorrente CAMACÁCIA SILVOPASTORIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO.

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remittente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Processo nº 10245.003682/2008-59
Acórdão n.º **1401-001.114**

S1-C4T1
Fl. 1.128

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Belém-PA.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Os créditos tributários exigidos neste processo são IRPJ: R\$ 340.305,78; PIS: R\$ 11.405,33; COFINS: R\$ 52.643,19; CSLL: R\$ 148.800,91; e IRRF, R\$ 94.122,36.

Acerca de irregularidades, alegou a fiscalização que a Impugnante teria realizado pagamentos sem causa, nos seguintes termos:

A) PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO: DIMINUIÇÃO DO SALDO EM CAIXA ENTRE 01/01/2006 E 31/07/2007 (FL. 340).

"...Pelo conjunto indissociável dos fatos relatados, a saída do caixa no valorde R\$ 94.089,09, diferença entre o valor R\$ 12.210,00, montante constante no caixa em 31/07/2007, conforme informação do contribuinte, e valor de R\$ 106.299,09, escriturado no último Balanço Patrimonial da empresa (transcrito no Livro Diário do AC 2005 - Anexo 11, fls. 121 a 122) teve destinação diversa, uma vez que não houve a comprovação da saída destes valores, resultando em pagamento sem causa, ou por operação não comprovada, com apuração de ofício do IRRF em 31/07/2007. (fl. 340)."

No tocante a esta primeira infração, tem-se que ela se fundamenta em um único dispositivo legal, qual seja, o art. 61, § 1º da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que assim dispõe:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o ~ 20, do art. 74. da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."

Houve outra infração caracterizada pela

B) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS EM RAZÃO DE SUPOSTOS SUPRIMENTOS DE CAIXA.

Realizados por sócio, consistindo na integralização de capital, conforme texto abaixo extraído à fls. 340/343 do presente processo.

"...Em atendimento às intimações, o contribuinte apresentou apenas a 5ª Alteração Contratual da Sociedade Camacacia Silvopastoril Ltda, na qual apenas o Sr. Walter Vogel assina por todas as partes. Mais uma vez não há qualquer comprovante externo à sociedade de que efetivamente houve transferência financeira do sócio para a sociedade. Portanto, de acordo com o art. 282 do Decreto 3.000/1999, em que a autoridade tributária poderá arbitrar omissão de receita "com 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", presume-se que a entrada no caixa da empresa na data 23/12/2005, no valor de R\$ 51.000,00, trata-se de receita omitida."

Seção IV

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

- I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
- II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;
- III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa

Houve, ainda, outra infração, caracterizada por:

C) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS EM RAZÃO DA EXTINÇÃO DE EXIGIBILIDADE DE JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS, CONFORME TEXTO ABAIXO EXTRAÍDO À FL. 343/347 DO PRESENTE PROCESSO.

"...Intimada a comprovar o pagamento do principal e dos juros dos referidos empréstimos, a empresa ora fiscalizada informou em 12/11/2007 que "em relação aos recursos vindos do exterior, contabilizados no passivo em contrapartida dos empréstimos contraídos com a Caselli Consulting Limited, com previsão de pagamento do valor principal e dos juros em 2005, informamos que não houve pagamentos".

Por meio dos Ofícios Cofis/Difin-2007/074, de 20/06/2007, e Cofis/Gab nº 2007/081, de 28/06/2007, foi solicitado ao Banco Central do Brasil (BCB) informações relativas aos empréstimos registrados naquela instituição. Em resposta, o referido órgão nos encaminhou documento no qual o credor DISPENSAVA o pagamento dos juros sobre os referidos empréstimos (fls. 125 a 128).

Analisando a documentação encaminhada pelo BCB, constatamos que a empresa fiscalizada foi LIBERADA do pagamento dos juros mediante carta do credor datada de 21/05/2004. Esta, por sua vez, solicitou ao Banco Central a baixa dos referidos juros por meio de carta datada de 30/05/2006.

Verificando-se os Livros Razão, constatamos 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.

Quando da extinção da exigibilidade da obrigação de pagar os juros, ocorrida em 21/05/2004, a empresa deveria ter reconhecido como receitas financeiras os juros calculados até aquela data, e nos meses seguintes, os juros que seriam incorridos em cada período, o que não ocorreu.

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

Foram exigidos IRPJ, CSLL, PIS. e COFINS sobre as quantias "presumidamente omitidas", nas duas infrações.

Para ambas as infrações apuradas, a fiscalização aplicou a multa de ofício de 75%.

Inconformada com as exigências que lhe foram impostas, a Impugnante:

- apresentou solicitação (fl. 356/358) à unidade de origem na qual solicita prazo de 90 (noventa) dias para apresentação de sua impugnação à vista da dificuldade de no prazo de 30(trinta) dias reunir as condições de defesa; A unidade de origem, através do ofício nº 0963/2008/DRF/BVT/ Sacat (fls.359/361) indeferiu o pedido por falta de previsão legal, apontando o prazo prescrito em lei.

Indeferida a solicitação de prorrogação do prazo de defesa, a impugnante apresentou sua contestação aos Autos de Infração lavrados (fls. 364/415), onde:

- esclarece acerca do empreendimento Walter Vogel; as peculiaridades das operações societárias, entendendo desfazer as suspeitas que cercam a atividade da qual a impugnante faz parte, assim como procurando demonstrar que não se tratam de crimes as atividades realizadas pelo grupo Walter Vogel;

- argumenta, acerca do direito, que:

- a) em relação à autuação por "pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, por diminuição do saldo em caixa entre 01/01/2006 e 31/07/2007:

- para que o fisco presuma a ocorrência do fato gerador (pagamentos) e cumpra o seu dever de formalizar a exigibilidade do crédito tributário, é necessário despertar um sentimento robusto de segurança;

- que é impossível comprovar a existência, ou não, dos pagamentos, ou para quem foram feitos, pois o Poder Público suprimiu a possibilidade de comprovação em contrário, "dando sumiço em documentos da impugnante", pois alega que nem todos os documentos apreendidos na operação foram devolvidos, havendo divergência na quantidade de documentos devolvidos;

b) em relação à Omissão de Receitas - Suprimento de Caixa pela integralização de Capital:

- que as alterações contratuais apresentadas são documentos hábeis e idôneos no sentido de provar a integralização do capital, pois são registradas na Junta Comercial de Roraima;

- que não há vedação legal à integralização efetivada;

c) em relação à Omissão de Receitas- Extinção da Exigibilidade de juros sobre empréstimos:

- a fiscalização não considerou o tipo tributário adotado pela impugnante (lucro presumido) e do regime de reconhecimento das receitas (caixa);

- se pudessem ser exigidas, as exações só poderiam ocorrer para os fatos geradores no exercício de 2004, a partir do mês de janeiro daquele ano; esta argumentação faz o impugnante crer que os juros até maio de 2004, quando houve o perdão, já estariam alcançados pela decadência.

Ao final, requer:

a) anulação do lançamento por terem sido notificados 17 (dezessete) autos de infração, pois teria violado a possibilidade de defesa do contribuinte, afrontando o princípio do contraditório, e da ampla defesa, em virtude da negativa de dilação do prazo recursal;

b) anulação do lançamento do IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, por conter vício insanável, decorrente de violação do devido processo legal; contraditório, e da ampla defesa, pois não foram permitidos acesso a todos os documentos colhidos na busca e apreensão realizada nas dependências da impugnante;

c) improcedência do lançamento tributário relativo à Omissão de Receitas pela integralização de capital, por insubsistente fato gerador, lastreado em mera suposição;

d) improcedência do lançamento tributário relativo à Omissão de Receitas pela extinção da exigibilidade de juros sobre empréstimos, por insubsistente o fato gerador, lastreado em mera suposição, ou caso esse argumento seja superado, por ferir o lapso temporal de ocorrência dos fatos.

A DRJ MANTEVE EM PARTE os lançamentos, nos termos das ementas
abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004,2005,2006,2007

OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. POTENCIALIDADE DE SIMULAÇÃO. A potencialidade de simulação de operações entre empresas do mesmo grupo deve ser provada como efetiva para se caracterizar negócio jurídico simulado.

RECIBOS E ESCRITURAS. ASSINATURA MESMA PESSOA NOS PÓLOS DA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. Pessoas jurídicas são entidades diversas das de seus sócios ou diretores. Não há irregularidade em uma mesma pessoa figurar nos pólos passivo e ativo de uma obrigação, como diretor de pessoas jurídicas diversas, desde que os fatos descritos nos documentos existam e sejam provados no plano exterior à organização interessada.

NEGÓCIO JURÍDICO. FORMA INCOMUM. Características incomuns de negócios jurídicos dependem da natureza de cada atividade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. VERDADE

MATERIAL. A verdade material, salvo previsões legais, preside a condução processo tributário, desde a instauração do procedimento fiscal até o deslinde do contencioso administrativo tributário, em consequência o do fato gerador deve estar contido na realidade das atividades exercidas pelo fiscalizado.

FATO GERADOR. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Não foi deferido pela legislação o instituto da "presunção legal" para o fato gerador do art. 61, § 1º, da lei 8.981; assim, deve ser provada a existência de "pagamentos", que não podem ser presumidos por mera redução de saldo da conta caixa ao final do exercício analisado.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. FATO

INDICIÁRIO. PROVAS EM CONTRÁRIO. Havendo provas em contrário, em relação aos indícios que autorizam a presunção de Omissão de Receitas, não deve prevalecer a presunção legal, por não provado o fato indiciário.

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO.

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remittente.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

No caso, a DRJ cancelou a primeira e segunda infrações, ou seja, o IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e a omissão de receitas por suprimimento de caixa.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, defendendo-se apenas da parte mantida e centrando toda sua defesa no seguinte raciocínio:

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. 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Mérito

Como já relatado a única infração que restou refere-se à omissão de receitas em função da extinção da Exigibilidade de juros sobre empréstimos ("perdão dos juros").

A DRJ manteve o lançamento e nesse ponto foi muito percuente em enfrentar a matéria e por essa razão adoto como razões complementares os fundamentos expostos a seguir extraídos da decisão de piso:

(...)

As perguntas que devem ser respondidas são:

1- a não escrituração do perdão dos juros que a impugnante deixou de realizar em sua escrituração, aliada à não figuração na base de cálculo dos tributos devidos é caso de Omissão de Receitas?

2- Em caso positivo, sendo Omissão de Receitas, a decadência teria atingido as exações pretendidas pela fiscalização?

A despeito da impugnação realizada pelo contribuinte, a regra é clara no sentido de que os juros, e demais receitas financeiras são base de cálculo para os tributos devidos pela pessoa jurídica. A Omissão de Receita é flagrante!

O segundo quesito, acerca da decadência dos tributos, nos traz a seguinte questão: a) qual o fato gerador dos tributos cobrados?;

b) qual a data da ocorrência do fato gerador?

O fato gerador está descrito nos arts. 373 e 521 do Decreto 3000/99, quando afirma que as receitas descritas serão levadas a compor a base de cálculo dos tributos.

Assim, devemos nos perguntar: "quando ocorreram as receitas descritas nos art. 373 e 521 (os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, 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) e que deveriam ser acrescidos à base de cálculo para efeito de incidência do imposto e do adicional " ?

A receita em questão: o perdão dos juros pelo credor (as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519) ocorreu nas datas descritas pela fiscalização, conforme quadros descritos no auto de infração.

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. 377-379). (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, considera-se 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 nº3.000, 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).

(...) 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. A 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 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 Camacácia Silvopastoril Ltda, que obteve resultado positivo ao deixar de dever juros já em atraso."

De acordo com as regras contábeis, com base no regime de competência o perdão de dívida constitui uma receita.

Pelo art. 9º, §3º, II, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750, de 1993, tem-se pelo princípio da competência que:

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§3º - As receitas consideram-se realizadas:

(...) II – **quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.** (destaquei)

(IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável à demais sociedades). 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003. p. 71)

A legislação tributária também tratou dessa situação tornando-a tributável:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

Não importa aqui se o perdão é total ou parcial como é o caso. Ainda estamos a falar de remissão de dívida, uma vez que os juros seguem o principal e se o principal é dívida, os juros também o são.

O voto da DRJ esquadrinhou bem o percurso pelo qual a remissão de dívida tem natureza de outras receitas não operacionais, logo, não tem a natureza de receitas financeiras o que equivaleria ao enquadramento da isenção do PIS e da COFINS para as empresas que se utilizam da sistemática de apuração da não cumulatividade.

A esse respeito tenho para mim que dispensável também seria a prova de que tais receitas não teriam natureza financeira, uma vez que instalada a omissão de receitas, o PIS e COFINS aqui cobrado tem natureza apenas reflexa, sendo considerada de plano na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem necessitar de nenhuma investigação adicional quanto à sua natureza. É o que reza o §1º do art. 24 da Lei nº 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§1º (...)

§2º - 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 os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (Destaquei)

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. 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 íterim, 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 falsa, 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

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.

A fim de ratificar o acima apontado, observar as notas explicativas que acompanharam as tabelas do TVF:

“NOTAS: 1-0 valor de US\$ 63.556,13 corresponde aos juros incorridos da data do empréstimo (11/07/2000) até a data da liberação (21/05/2004), ou seja, 46 meses, a taxa de 1 % ao mês, sobre o principal. Tal valor deveria ter sido lançado como receita da empresa na competência maio/2004, na apuração do resultado.(...)”

Por fim, 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.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto