



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.731102/2012-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.388 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente SAL - EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE EMPRESA COLIGADAS. RECEITA SOBRE JUROS. MOMENTO DE OFERECIMENTO DA RECEITA À TRIBUTAÇÃO. REGIME DE CAIXA.

Nos termos dos arts. 18, II da IN/SRF nº 25, de 2001, os contratos de mútuos entre pessoas jurídicas é considerado operação financeira de renda fixa. De acordo com o art. 33, §9º, II da citada IN/SRF, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os rendimentos auferidos em aplicações financeiras serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (regime de caixa). Hipótese em que não cabe o regime de competência, ainda que o contribuinte tenha escolhido este regime por ocasião da opção pelo lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, quanto à parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e em dar provimento ao Recurso, nos termos do voto condutor. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator quanto ao mérito.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Sergio Abelson (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.388 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10469.731102/2012-79

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte indicada acima contra decisão de DRJ, que considerou parcialmente procedente auto de infração lavrado contra a empresa.

Em síntese, o processo versa sobre autuação de IRPJ e de CSLL, pelo fato de a recorrente ter realizado contratos de mútuo com empresa coligada, mediante a previsão do recebimento de juros, os quais não teriam sido oferecidos à tributação.

A recorrente se defende explicando que não devem incidir os tributos exigidos, pois os contratos de mútuo previram período de carência e, somente depois do encerramento deste lapso temporal é que se tem o início do resgate dos empréstimos. Assim, durante a carência, não houve o recebimento de juros, razão pela qual incabível a incidência de IRPJ e de CSLL.

A DRJ considerou parcialmente procedente a autuação, na medida em que excluiu um dos contratos de empréstimo do computo das receitas, mas manteve a autuação quanto ao demais.

A empresa interpôs recurso voluntário, praticamente reiterando as razões da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

O recurso é tempestivo. Com relação aos demais requisitos, a recorrente inicia suas alegações de mérito, sustentando a não incidência de IOF em operações de crédito externo. No entanto, a matéria controvertida deste processo, e que atrai a competência desta Turma Julgadora, se refere a eventual omissão de receita a ensejar incidência de IRPJ e CSLL. Esclareço que nos termos do art. 2º do Anexo II do RICARF, a Primeira Seção de Julgamento do Carf não tem competência para decidir processos administrativos referente ao IOF, cuja competência pertence à Terceira Seção de Julgamento.

Por tais razões, deixo de conhecer dessa alegação por falta de competência por parte desta turma julgadora.

No mais, o recurso atende aos outros requisitos, razão pela qual deve ser admitido.

1. PRELIMINAR

A recorrente alega que o auto seria nulo porque “a descrição do fato, enquadramento legal e da matéria tributável”, não podem se resumir a “simples informação do

agente, mas sim a robustos e concretos elementos comprobatórios da existência do crédito tributário”. Entendo que também sobre este aspecto a preliminar de nulidade não deve prosperar, pois o auto de infração foi devidamente fundamentado com documentos e razões que permitem a ampla defesa do acusado, tanto assim que o fez em peça com vinte oito laudas.

Considero que a preliminar deve ser afastada por não haver causa de fato ou de direito para a declaração de nulidade do auto de infração.

2. DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA CONTROVERTIDA

Quanto ao mérito, a matéria controvertida se refere ao seguinte: a autoridade lançadora e a decisão recorrida sustentam a incidência de IRPJ e de CSLL, referente aos anos calendários de 2008 e 2009, sobre o recebimento de juros cobrados em razão de contrato de mútuo em que a recorrente sucedeu a empresa mutuante, sub-rogando-se no direito ao recebimento dos juros, independentemente do efetivo recebimento da receita, em razão do regime de competência. A recorrente, por sua vez, defende o argumento de que, como os contratos de mútuo previram vinte e quatro meses de carência para o início do resgate do empréstimo, durante este período não houve o recebimento dos juros, razão pela qual não deve incidir os tributos exigidos.

De acordo com o Relatório Fiscal (RF) de fls. 297/305, em julho de 2010 a recorrente incorporou a empresa Doge Empreendimentos Imobiliários Ltda, sendo que esta última realizou cinco operações de crédito com a ora recorrente. Assim, a empresa Dodge era a mutuante (credora); e a recorrente, mutuária (devedora). Tais contratos de mútuo decorreram de empréstimo internacional realizado pela controladora de ambas as empresa, qual seja, Natal Centro SRL, sediada em Verona, Itália.

A autuação se refere aos anos calendários 2008 e 2009, período em que não teria ocorrido ainda a mencionada incorporação, de modo que a empresa Doge Empreendimentos Imobiliários Ltda era a mutuante e credora da ora recorrente.

De acordo ainda com RF, a Dodge não recolheu o IOF incidente na operação de crédito e nem ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL, as receitas auferidas no regime de competência, oriundas dos juros de 3% ao ano, fixados nos contratos de mútuo. Por essa razão, foi autuada pelo não recolhimento dos três tributos. O presente processo versa tão somente sobre o IRPJ e CSLL incidentes sobre eventual omissão de receita, o que justifica a competência desta Turma Julgadora.

Além disso, ressalte-se, que a recorrente sucedeu a empresa Dodge, tornando-se, portanto, responsável tributária por eventuais débitos tributários da sucedida, na forma do art. 129 do CTN.

Fixadas essas premissas fáticas, registre-se que na impugnação, a recorrente alegou que o auto de infração incluiu na base de cálculo dos tributos devidos o contrato de mútuo no valor de R\$ 2.545.000,00. Ocorre que este contrato, em verdade, era um “contrato guarda-chuva”, firmado em 19/07/2007 e deste contrato foram firmados outros contratos de mútuo em valores fracionados, até atingir o montante indicado acima.

Desta forma, prossegue a recorrente na impugnação, incluir o montante de R\$2.545.000,00 na base de cálculo dos tributos exigidos, implicaria em majoração indevida da base de cálculo, pois os contratos derivados do contrato guarda-chuva também foram incluídos na mesma base.

A DRJ acolheu o argumento da recorrente e excluiu o valor mencionado da base de cálculo dos tributos. Por conseguinte, restaram como matérias controvertidas: i) omissão de receita decorrente do não oferecimento à tributação da receita decorrente dos juros de 3% sobre os valores mutuados; ii) ofensa à razoabilidade; iii) a insurgência da empresa contra a incidência da Taxa Selic como critério de correção e a multa de ofício de 75% sobre o montante do crédito tributário.

Fixadas estas premissas, passemos à análise de cada um desses itens.

3. MÉRITO

3.1 Da omissão de receita

A recorrente alega que não procede a exigência de IRPJ e de CSLL sobre a receita de 3% de juros cobrados nos contratos de mútuo, porque foi pactuado um período de carência de vinte e quatro meses para o início do pagamento do empréstimo. Dessa forma, não estaria obrigada a incluir na base de cálculo dos mencionados tributos o valor correspondente, porque não os teria ainda recebido da mutuária.

Os cinco contratos de mútuo entre a empresa Dodge sucedida e a ora recorrente, sucessora, anexos às fls. 280/289, são praticamente iguais, distinguindo-se apenas em relação aos valores e data de assinatura, embora todos tenham sido assinados entre janeiro e fevereiro de 2008.

A cláusula terceira de todos os instrumentos contratuais possui a seguinte redação:

III – DO PRAZO PARA PAGAMENTO: O pagamento da quantia tomada em mútuo será efetivado no prazo máximo de cento e vinte (24) meses, podendo ser pago em parcelas, com acréscimo de juros 3% a.a , sendo observada a carência presentemente ajustada de 24 (vinte e quatro) meses.

Embora haja previsão de carência, não é certo afirmar a inoccorrência de juros sobre os valores transacionados, até porque, sem a incidência de juros não se trataria de mútuo, mas de doação. Daí porque, apesar de a mutuária somente estar obrigada a iniciar o pagamento do empréstimo depois de vinte e quatro meses, os juros devem ser cobrados, sob pena de não se aperfeiçoar o contrato de empréstimo.

Isto posto, a questão que ressalta é saber se o oferecimento da receita dos juros deveria ocorrer somente dois anos depois de assinado o contrato, ou se já no ano calendário da avença (2008), em razão do regime de competência.

De acordo com o RF, a empresa, para o anos de 2008 e 2009, optou pelo regime de competência, conforme consta das respectivas DIPJ. A autoridade tributária aplicou o disposto no art. 187, §1º da Lei nº 6.404, de 1976, que prevê a inclusão de receitas na

determinação do resultado do exercício, independentemente do seu recebimento em moeda (regime de competência). Veja-se:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

Entendemos que o dispositivo citado não serve de fundamento legal correto para a autuação. Isso porque, a Lei nº 6.404, de 1976, regula as relações jurídicas referentes as sociedades por ações e tanto a empresa sucedida quanto a recorrente são empresas de responsabilidade limitada. Apenas de forma subsidiária seria possível a aplicação da Lei das S/A sobre interesses jurídicos de sociedades limitadas, conforme, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça;

RECURSO ESPECIAL. DIREITO EMPRESARIAL E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE TERCEIRO. PENHORA DE BENS PARA GARANTIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO.

CISÃO PARCIAL DA EMPRESA DEVEDORA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. SOLIDARIEDADE PASSIVA ENTRE A EMPRESA CINDIDA E A RESULTANTE DA CISÃO.

1. Os princípios contidos na Lei de Introdução ao Código Civil, por terem assumido contornos nitidamente constitucionais, não podem ser objeto de recurso especial, sob pena de, se analisados nessa via, ferir-se a esfera de distribuição de competência jurisdicional estabelecida pela Constituição Federal.

2. Viabilidade de aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404/76) às sociedades limitadas para suprir as lacunas da sua regulamentação legal.

3. Possibilidade de ser excepcionada a regra da solidariedade passiva entre as empresas na cisão parcial mediante a estipulação de cláusula expressa no protocolo de cisão acerca das responsabilidades sociais da empresa cindida e da resultante da cisão.

4. Nessa hipótese, pode haver o repasse às sociedades que absorveram o patrimônio da cindida apenas das obrigações que lhes forem expressamente transferidas, afastando a solidariedade passiva relativamente às obrigações anteriores à cisão.

5. Necessidade, porém, de cláusula expressa no pacto de cisão na forma do art. 233, e seu parágrafo único, da Lei n.º 6.404/76 6. Não reconhecimento, no caso dos autos, pelas instâncias de origem da existência de cláusula de exclusão da solidariedade passiva no pacto de cisão. Súmulas 05 e 07 do STJ.

7. Precedente específico desta Corte.

8. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(REsp 1396716/MG, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 30/03/2015)

Assim, a aplicação da Lei nº 6.404, de 1976 sobre entidades empresárias regidas pelo regime de cotas de responsabilidade limitada, somente ocorreria, se a questão a ser dirimida se referisse a lacuna na disciplina jurídica deste tipo de sociedade. A sociedade por cotas de

responsabilidade limitada é regida pelo Decreto n.º 3.708, de 1919 e pelos arts. 980-A do Código Civil.

A questão dos autos não versa sobre regime empresarial, mas sobre questão de direito público, concernente ao regime tributário de apuração de receitas para composição do lucro da entidade. Em resumo, trata-se de matéria fiscal e não de direito empresarial para que pudesse caber a aplicação subsidiária da Lei n.º 6.404, de 1976.

Daí porque, a previsão legal cabível para resolver a contenda, com a devida vênia, seria o art. 375 do RIR de 1999, vigente à época dos fatos, e não o dispositivo citado no RF. Com efeito, estabelece o dispositivo do RIR o seguinte:

Art.375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 18, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 9º).

De acordo com o dispositivo transcrito, deve-se incluir na determinação do lucro as contrapartidas das variações monetárias, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição contratual. Abstratamente, é caso dos autos. Note-se que a recorrente sucedeu a empresa que firmou contrato de mútuo e pactuou o recebimento de juros de 3% ao ano sobre o capital mutuado. Para a apuração do resultado, a receita submetida ao regime de competência, como é a decorrente de recebimento dos juros nesse tipo de contratação, independeria do recebimento efetivo da receita, afastando o regime de caixa.

Assim, caberia à empresa contabilizar as receitas pactuadas sob o regime de competência e submete-las à tributação do IRPJ e da CSLL já no ano de assinatura dos contratos, isto é, 2008.

No entanto, a recorrente alega em suas defesas, que o mútuo entre empresas coligadas é considerado como aplicação financeira de renda fixa, nos termos da IN/SRF n.º 25, de 2001, vigente à época.

Art. 18. São também tributados como de aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos:

III - nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

O art. 33 da citada IN/SRF complementa a regra do art. 18, para orientar que, tratando-se de contribuinte optante do lucro presumido, os rendimentos auferidos de aplicação de renda fixa, como é o caso das operações de mútuo entre pessoas jurídicas, serão tributados no regime de caixa, isto é, no momento do resgate.

Art. 33. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

§ 9º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado:

II - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (regime de caixa);

A DRJ refutou o argumento da recorrente, sustentando que as normas em questão somente seriam aplicáveis na hipótese de a empresa ter optado pelo regime de caixa. Para dar guarida à sua tese, invocou os próprios dispositivos transcritos pela recorrente. Nesse sentido, veja-se o seguinte excerto:

Tal compreensão, aliada ao fato de que o contribuinte adotou o regime de competência para apuração dos seus resultados implica dizer que devem ser considerados para esse período os juros pactuados e previstos como receita. Afastando-se a legislação invocada pelo contribuinte em sua impugnação que, expressamente, se refere a situações envolvendo sociedades que tenham optado pelo regime de caixa para apuração dos seus resultados, senão vejamos o que diz a referida Instrução Normativa SRF Nº 25, de 06 de março de 2001:

Entendemos que os dispositivos legais trazidos pela recorrente na impugnação e repetidos no recurso voluntário, não autorizam a interpretação da DRJ, de que somente seriam aplicáveis se o contribuinte tivesse optado pelo regime de caixa.

O art. 516, §2º do RIR de 1999 define as regras concernentes ao regime de caixa e de competência para os contribuintes optantes do lucro presumido.

Art.516.A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

§2ºRelativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, §2º).

Vê-se que o contribuinte que optar pelo regime do lucro presumido, quando lhe for dado o direito de opção, poderá também determinar se o regime de apuração da receita será o de competência ou de caixa.

Conforme o RF, a empresa optou pelo lucro presumido. Isso, entretanto, não poderá alterar regra especial relativa ao regime de contabilização de receita financeira nos casos de contratos de mútuo entre pessoas jurídicas, conforme especificado na IN/SRF nº 25, de 2001. A norma em questão trata da matéria de forma específica, derogando, a nosso ver, a norma abstrata contida no art. 375 do RIR, citada acima. Note-se que este artigo do RIR se destina a regular o lançamento contábil da receita para qualquer tipo de receita financeira.

No entanto, quando se tratar de receita financeira advinda de contrato de mútuo, a norma incidente será a IN/SRF nº 25, de 2001, que nos arts. 18, III c/c art. 33, §9º II, autoriza que tais receitas sejam contabilizadas no regime de caixa, sem condicionar esse direito à opção feita pelo contribuinte no início do exercício sobre a modalidade de lucro, se real ou presumida, ou se contabilizará as receitas, em razão dessa opção, nos regimes de caixa ou de competência.

Não convence o argumento da DRJ de que o contribuinte teria escolhido o regime de competência quando da opção pelo lucro presumido, e isso afastaria a norma do inciso II do §9º do art. 33 da citada IN/SRF. Isso porque, o dispositivo estabelece que a adição das receitas financeiras ao lucro se dará *somente* por ocasião do resgate ou dos demais eventos previstos no dispositivo, tudo indicando se tratar do regime de caixa e não de competência.

A questão é daquelas em que normas abstratas preveem regras, as quais, confrontadas com outras de natureza mais específica, leva à negação daquelas. O julgador tributário está adstrito à legalidade e, neste caso, não poderá contrariar IN/SRF, vigente à época dos fatos, para aplicar norma mais abstrata ou criar condições que não constam da norma específica.

Ressalte-se que a IN/SRF não autoriza o contribuinte a deixar de submeter a receita financeira ao lucro e conseqüentemente desobriga-lo do pagamento do tributo, apenas o momento em que a receita deve ser oferecida é que é diferido para o resgate do empréstimo ou dos demais eventos citados no §9º, II do art. 33 da IN/SRF nº 25, de 2001.

No caso dos autos, ao menos conforme está pactuado, o resgate do empréstimo se dará com o início dos pagamentos das parcelas com os juros previstos, depois de encerrado o período de carência.

Isto posto, entendo que assiste razão à recorrente sobre este ponto alegado, não havendo fundamento legal para reconhecer-se a omissão de receita.

3.2 Da alegação de ofensa à razoabilidade

A recorrente faz extensa digressão sobre o princípio da razoabilidade sem precisar qual seria a relação deste postulado com a matéria controvertida. Do que se pode deprender, insurge-se contra a exigência fiscal insinuando que não haveria amparo legal para a exigência tributária, porque, neste caso, ofenderia a razoabilidade... Com base nos motivos declinados acima, entendo que o auto de infração não deve prosperar, mas isso não se confunde com eventual ofensa à razoabilidade, impropriamente empregada no debate. Ressalte-se que a exigência tributária tem como fonte imediata a lei, que define os elementos necessários para incidência da norma sobre os fatos concretos. O argumento sobre razoabilidade se atém à interpretação do legislador ao formular a norma tributária, ou ao Poder Judiciário, quando instado a exercer o controle de constitucionalidade sobre este aspecto.

Assim, entendo que não é o caso de se acolher a alegação de ofensa à razoabilidade.

3.3 Da multa de 75%

Deixo de apreciar as alegações relacionadas à incidência da Taxa Selic e multa de ofício de 75%, por se tratar de cobranças acessórias dependentes do crédito tributário principal. Considerando que o auto de infração é improcedente na única parte controvertida que restou, segue que os acessórios terão a mesma sorte do principal.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, admito em parte o recurso, mas não conheço da preliminar suscitada e, no mérito, voto em dar provimento para reformar a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes