



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.001776/2003-93
Recurso nº 135.391 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-000.816 – 1ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2011
Matéria RECEITAS FINANCEIRAS (MÚTUO) E CSLL REFLEXOS
Recorrente STER ENGENHARIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

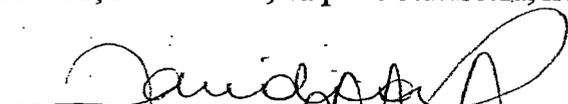
Exercício: 1996

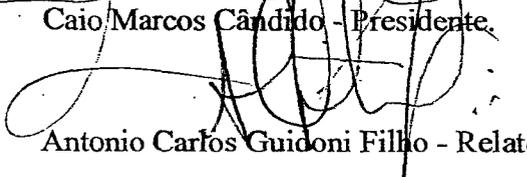
Ementa: RECURSO ESPECIAL - PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE - DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO

Não se conhece de recurso especial que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à CSLL e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.


Caio Marcos Cândido - Presidente.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Editado em: 25 MAI 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Com base no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

“AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. DESPESAS E CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. RECIBOS SEM DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. AUSÊNCIA DE AJUSTE CONTRATUAL. COMPROVAÇÃO INÁBIL. INCONGRUÊNCIAS NÃO SANADAS. GLOSA SUBSISTENTE. A existência de meros recibos sem quaisquer descrições dos serviços executados, da qualificação dos profissionais envolvidos, e, ainda, sem apoio em quaisquer outros elementos de convicção não têm aptidão para comprovar gastos. Trata-se, quando solitariamente apresentados, de elementos inábeis, por não reunirem os requisitos formais e materiais indispensáveis. A existência de cálculo do IR-Fonte descrito em seus corpos, por si só não comprova o recolhimento, a retenção do respectivo tributo, e nem mesmo lhes empresta um mínimo de validade.

BENS DO PERMANENTE. CORREÇÃO MONETÁRIA. LANÇAMENTO FISCAL EQUIVOCO. RECÁLCULO PELA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. PARCELAS EXIGIDAS A MAIOR. EXONERAÇÃO. ACOLHIMENTO. PARCELAS EXIGIDAS A MENOR. LANÇAMENTO DA DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE. Não compete ao julgador, em qualquer instância - ao exacerbar a base de cálculo do tributo lançado por recálculo da correção monetária - impor ao julgado um valor inovado da exigência, ainda que sob o pálio de comando legal originariamente típico. A atividade de julgador com a dos Auditores Fiscais da Receita Federal investidos nas funções de auditoria não se confunde, tornando-se insubsistente qualquer exigência superior àquela perpetrada e descrita na peça acusatória.

DESPESAS E CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. COMPROVAÇÃO INÁBIL OU FALTA DE COMPROVAÇÃO. INCONGRUÊNCIAS E OMISSÕES NÃO SANADAS. Os gastos não . de ser provados de forma exaustiva e inequivocamente sem máculas.

DESPESAS E CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. LIQUIDAÇÃO DA OBRIGAÇÃO SOCORRE QUEM A ADIMPLIU. ALEGAÇÃO. APROVEITAMENTO — EM DECORRÊNCIA — DOS GASTOS. IMPOSSIBILIDADE. O fato de a parte suportar o ônus advindo da liquidação dos custos não desnatura — por si só - a sua indedutibilidade.”

O caso foi assim relatado pelo E. Colegiado *a quo*, verbis:

“I — IDENTIFICAÇÃO.

STER ENGENHARIA S/A., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão

proferida pela DRF de Julgamento de São Paulo I /SP, que concedera provimento parcial às suas razões iniciais.

II — ACUSAÇÃO.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/31, consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 32/81, operou-se a seguinte exigência:

A) IRPJ.

1. Variações Monetárias Passivas, Fls. 18/19 do TVF e Item 11 do Auto de Infração.

1.1. (...). Recurso de Ofício.

1.2. (...). Recurso de Ofício.

Enq. Legal: arts. 195, inciso III; 197, parágrafo único; 224,320 e do RIR/94.

2. Despesas Financeiras — Fls. 19/20 do TVF e item 8 do Auto de Infração.

2.1. Descontos Concedidos — Glosa por falta de comprovação (Não constatação da existência da conta "Adiantamento de Clientes").

2.2. (Recurso de Ofício).

2.3. Tributos Indeduzíveis (PIS/COFINS) — Arts. 7º e 8º, da Lei nº 8.541/92. (Item 5 do Auto de Infração).

Enq. Legal: arts. 197, parágrafo único; 242 e parágrafos, 318, inciso I, do RIR/94.

3. Omissão de Correção Monetária de Mútuo entre Ster e Consdraga - Fls. 21 do TVF e Item 10 do Auto de Infração

Enq. Legal: arts. 195, inciso III; 197, parágrafo único; 224,320, do RIR/94.

4. Gastos Ativáveis Contabilizados como Despesa — Fls. 21/24 do TVF e Item 3 do Auto de Infração.

4.1. Gastos Ativáveis Contabilizados como Despesa

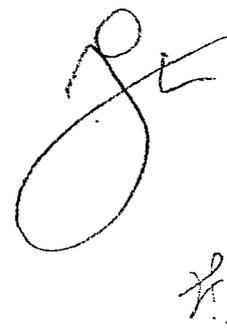
a. (...). Matéria não-litigiosa.

b. (...). Matéria não-litigiosa.

c) Serviços de Terceiros — Pessoa Jurídica (Montagem de Cabina de Força)

d) Serviços de Terceiros — Pessoa Jurídica (Mão-de-Obra de Construção Civil).

Enq. Legal: arts. 195, inciso I; 244 e parágrafos 1º e 2º, do RIR/94.



4.2. Correção Monetária dos Gastos Ativáveis (Item 10 do Auto de Infração).

Enq. Legal: arts. 195, inciso II; 197, parágrafo único; 224, 320, do RIR/94.

5. Indedutibilidade. Despesa Matriz/Central/Filial — Fls. 24/25 do TVF e Item 2 do Auto de Infração.

5.1. Serviços de Terceiros - Pessoas Físicas (Não-comprovação de necessidade).

Enq. Legal: arts. 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242, 243, 247, do RIR/94.

6. Indedutibilidade. Despesas com Obras — Fls. 25/29 do TVF e Item 2 do Auto de Infração.

6.1. (...). Recurso de Ofício.

6.2. 6.2. Serviços de Terceiros - subempreiteiras — (Nota fiscal sem especificar os serviços prestados, bem como existência de contrato feito de forma generalizada, sem especificação da obra). Duplicidade de gastos em função dos serviços executados por funcionários contratados temporariamente junto à empresa Itapuã Serviços Temporários Ltda., perfilhando tais dispêndios na conta do cliente SERLA — Centro de Custo 0290 — e da obra de reforma do Edifício Castro em Cubatão.

6.3. (...). Recurso de Ofício.

7. (...). Recurso de Ofício.

(Atualização de debêntures não-oferecida à tributação).

Enq. Legal: arts. 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242, 243, do RIR/94. Art. 41, par. 5a, da Lei nº 8.981/95.

8. Contrato de Arrendamento Mercantil — Fls. 30 do TVF e Item 7 do Auto de Infração

8.1. Glosa por falta de comprovação do desembolso na amortização das parcelas, bem como da origem da dívida.

8.2. (...). Recurso de Ofício.

Enq. Legal: arts. 195, 197, parágrafo único; 295 e parágrafos, do RIR/94.

B) TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

B.1.) IRRF — Fls. 63/69. Enq. Legal: art. 44 da Lei nº 8.541/92, combinado com o art. 30, da Lei nº 9.064/95. Art. 62, da Lei nº 8.981/95.

B.2.) CSLL — Fls. 70/80. Enq. Legal: Art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; e art. 57, da Lei nº 8.981/95.

III — ATO IMPUGNATIVO

Ciente do lançamento de ofício em 01.07.1999, ingressara com sua peça impugnativa em 29.07.1999 (fls. 83/102), acompanhado dos documentos que enumera às fls. 101/102.

A peça impugnativa, resumidamente desenhada pela ilustre Autoridade de Primeiro Grau, está assim consignada nas fls. 123/132.

Em relação ao item 1.1.

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao item 1.2

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.”.

Em relação ao item 2.1.

A glosa do valor de R\$ 304.261,28 é improcedente por não se tratar de desconto concedido, mas de liquidação do saldo devedor da parcela de adiantamentos, conforme comprova a documentação firmada com a SERLA (doc.5), sendo que o valor correto é de R\$ 303.823,28. A diferença, de R\$ 438,00, representa descontos concedidos a outros clientes, como prova a folha do Razão Analítico. O Fisco não encontrou a conta Adiantamentos de Clientes porque no decorrer do contrato de execução da obra os valores adiantados pela SERLA foram todos contabilizados como receitas dos respectivos exercícios. Nos documentos firmados encontram-se os valores adiantados em cada data, as medições efetuadas no decorrer da execução, e as devoluções de adiantamentos.

Em relação ao item 2.2.

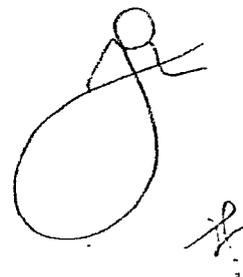
Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao item 2.3.

A glosa procedida neste item é improcedente por dois motivos:

primeiro porque houve novação da dívida em 1995, através de parcelamento, sendo que nessa época já vigorava o art. 41 da Lei n° 8.981/95; segundo, porque no momento da fiscalização todas as prestações já haviam sido pagas. Ainda que a dedutibilidade pelo regime de competência não tivesse sido adquirida com o parcelamento da dívida, como no momento da fiscalização todas as prestações tinham sido pagas, a fiscalização deveria ter dado o tratamento de imposto postergado com a cobrança só de juros de mora. O Fisco, por outro lado, considerou indedutível inclusive a parcela da atualização monetária dos tributos e das contribuições calculados no ato do parcelamento, em desacordo com o disposto no art. 52 da Lei n° 9.069/95.

Em relação ao Item 3.



A tributação a título de omissão de receita de correção monetária é improcedente porque não houve operação de mútuo, tendo em vista que não houve devolução em dinheiro da quantia emprestada. Como estava em regime de concordata, a empresa interligada Condraga comprou os créditos dos fornecedores com bastante deságio e liquidou os empréstimos mediante entrega dos títulos quitados.

Ainda que a operação se caracterizasse como mútuo, o Fisco equivocou-se nos cálculos da correção monetária, uma vez que o valor correto é de R\$ 252.242,25, e não de R\$ 764.777,38.

Pelo quadro demonstrativo preparado pela fiscalização, o saldo de mútuo do primeiro mês de cada trimestre fora corrigido três vezes, enquanto o saldo do segundo mês de cada trimestre fora corrigido duas vezes. No quarto trimestre não há correção monetária porque o mútuo fora liquidado no mês de dezembro de 1995.

Em relação ao Item 4.1.c

A glosa das despesas referentes aos pagamentos efetuados à Coli Tecnologia Eletromecânica Ltda é improcedente, porque os pagamentos referem-se a instalação de cabine de força, e não à compra de equipamento.

A Receita Federal esclareceu, mediante o item 5 do PN nº 59/76 (doc. 9), que podem ser consideradas como normais à integração do bem no patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro, os tributos, as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita. Excluem-se, porém, as despesas com instalação, pois a integração ao patrimônio independe de ser o bem instalado ou não.

Em relação ao Item 4.1.d.

A fiscalização glosou a despesa incorrida na reforma -do prédio dizendo que os gastos serão imobilizados, mas sem indicar a base legal.

A glosa é improcedente porque não foram feitas benfeitorias e nem aumento da área construída.

No caso de bens imóveis, a reforma nunca aumenta a vida útil fixada em 25 anos. O 1º CC tem reiteradamente decidido que cabe ao Fisco o ônus de comprovar o aumento de vida útil do bem em mais de um ano, conforme ementas transcritas.

Em relação ao Item 4.2.

Como a glosa de despesas é improcedente, também sê-lo-á a sua correção monetária. Houve manutenção parcial da exigência.

Em relação ao Item 5.

O 1º CC tem, reiteradamente, decidido que os recibos são documentos hábeis para a dedução das despesas, e que cabe ao Fisco provar a alegação da não realização dos serviços, conforme ementas transcritas.

Quanto aos serviços profissionais de advocacia dos Drs. Mara Silva Fiorentino e Paulo R. Wiedmann, especializados em Direito do Trabalho, foram apresentados, além dos recibos, contrato assinado em 1991, com duração de 12 meses e renovação automática até que houvesse denúncia de uma das partes (doc. 12). O imposto na fonte fora devidamente retido, recolhido e comunicado à Receita Federal.

Quanto às mensalidades pagas pelos serviços prestados pelo engenheiro Massanobu Uehara, os pagamentos estão comprovados com recibos e com o contrato firmado entre as partes (doc. 13).

Quanto aos pagamentos mensais feitos a Newton José Romano, a comprovação é feita com os respectivos recibos (doc. 14).

Quanto aos pagamentos efetuados a Pedro Luiz da Rocha Medeiros, por se tratar de serviços esporádicos, não há contrato, mas existem os recibos, tendo sido retido o imposto na fonte e o imposto sobre serviços (doc. 15).

Em relação ao Item 6.1.

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao Item 6.2.

O argumento do Fisco de que ocorreu uma duplicidade de gastos é mera presunção, sem qualquer prova, sendo improcedente a glosa total dos pagamentos dos serviços temporários contratados com a empresa Itapuã, pois existe contrato de prestação de serviços e as notas fiscais estão acompanhadas de minuciosa medição de horas trabalhadas para cada um dos funcionários (doc. 17).

As empresas de engenharia civil executam obras em diferentes localidades do país, sendo que o custo de execução dessas obras poderá ser menor quando executadas através de contratos com empresas de serviços temporários.

A obra de reforma do Edifício Castro gerou a receita de R\$ 1.440.280,66 e custo de R\$ 1.055.934,86, com lucro de R\$ 384.345,80, conforme Razão Analítico (doc. 18).

Na glosa do valor de R\$ 201.259,20, pago à Construtora Andrade Gutierrez S/A., o Fisco inverteu o ônus da prova, pois o 1º CC tem reiteradamente decidido que cabe à fiscalização provar que os serviços não foram executados.

É improcedente a afirmação do Fisco de que os serviços contratados com a Andrade Gutierrez não estão amparados em elementos que evidenciem a realização do trabalho, uma vez que há contrato de subempreitada, no qual a impugnante vem subempreitando a construtora para executar as obras do contrato nº 43/90, assinado com a SERPLA e há as notas fiscais faturas tanto da receita como de custos (doc. 19). Além disso, junta o contrato assinado com a SERCLA e o edital de licitação (

doc. 20). A obra fora totalmente executada pela subempreitada e teve resultado positivo de R\$ 56.144,45, uma vez que o custo fora de R\$ 201.259,20, contra a receita de R\$ 191.750,48 (fatura n° 3683) e de R\$ 65.653,17 (fatura n° 3684). Entre os documentos anexos está a medição n° 40 de serviços executados no período de 01.08.1995 a 31.08.1995.

Na glosa do valor de R\$ 407.373,30, pago à CBPO, o Fisco equivocou-se porque a obra de canalização do Canal do Cunha incluíra a construção de 60 casas sub-populares para abrigo dos favelados transferidos das margens do canal, sendo que a construção de cada casa fora contratada por apenas R\$ 7.147,00.

Anexa as especificações técnicas das obras do Canal do Cunha, o contrato de subempreitada assinado com a CBPO, o boletim de medição onde consta a construção das 60 casas, e as cópias das faturas n° 3666 e 406 (doc. 21). A receita menos o custo da subempreitada resultou no lucro de R\$ 210.484,14.

A glosa das notas fiscais de serviços emitidas por Platerra Engenharia Ltda., Sotel Engenharia Ltda., e Este Engenharia Ltda., não têm nenhuma justificação.

Anexa as notas com minuciosa discriminação dos serviços prestados (docs. 22,23 e 24).

A glosa de oito notas fiscais por Consmata Serv. Téc.Com . Ltda., com a alegação de que no contrato apresentado não há especificação de quantidades de serviços a serem executados é improcedente porque no contrato os serviços de telefonia e de eletricidade estão bem discriminados, assim também como nas notas fiscais (doc. 25).

A glosa de sete notas fiscais emitidas por Marcenaria e Carp. Bom Jesus Ltda., com alegação de que os serviços foram executados por funcionários contratados junto à Itapuã Serviços Temporários, indicando duplicidade de gastos, também é improcedente, uma vez que a fiscalização se baseou em mera presunção.

Anexa as notas glosadas (doc. 26).

Quanto à glosa de seis notas fiscais emitidas por Prolig Const. Civil e Mat. Ltda e de dez notas fiscais emitidas por Edson Silva Filho Decorações, anexa os contratos e as respectivas notas fiscais (docs. 27 e 28).

Em relação ao Item 6.3.

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao Item 7.

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao Item 8.1.

Apesar de alegar a falta de origem da dívida, o próprio Fisco diz que em 29.09.92 a auditada contratara com o Banco Bozzano

Simonsen o contrato de arrendamento mercantil nº 98.92.06090.5, cujos bens arrendados foram as Dragas Chile e Ivete. Com isso, o Fisco sabia da existência das despesas de leasing.

Quanto ao argumento da falta de comprovação da efetividade do desembolso, a fiscalização sabia perfeitamente que a dívida fora liquidada com dação em pagamento de debêntures de emissão de SABESP (doc. 31).

As despesas de leasing que tinham sido escrituradas como despesas diferidas foram amortizadas em R\$ 58.900,39 por mês, conforme fls. 126 e 127 do livro Diário (doc. 32).

Em relação ao Item 8.2.

Matéria integralmente acolhida no âmbito do recurso de ofício.

Em relação ao Item 9.

As tributações reflexas do PIS e da COFINS sobre os itens 2.1, 7 e 8.1, estão confinadas ao Recurso e Ofício.

A tributação reflexa do IRRF sobre os itens 5.1, 6.1, 6.2 e 6.3 é improcedente, uma vez que a fiscalização não questionou os efetivos pagamentos dos valores indicados nas notas fiscais.

Também é improcedente a tributação reflexa da CSLL sobre os itens 2.2, 2.3, 5.1, 6.1, 6.2, 6.3 e 8.1. Quanto ao item 2.2, a interessada alega que a base de cálculo da CSLL não é igual ao valor do lucro real para o pagamento do IRPJ, sendo que inexistente lei dispondo que a multa moratória no pagamento de tributos deva ser adicionada para a apuração da base de cálculo da CSLL. Relativamente ao item 2.3, afirma que a norma legal utilizada (art. 7º da Lei nº 8.541/92), que dispõe que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis quando pagas, é válida apenas na apuração do lucro real. Em relação aos demais itens, alega que o Fisco não questionou os efetivos pagamentos.

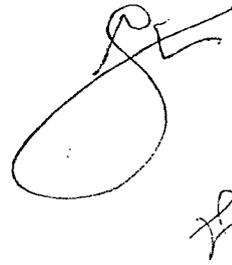
IV— A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Através da peça decisória de fls. 111/153, sob o n.º 1.565, de 15 de maio de 2001, prolatou-se a seguinte decisão, resumidamente consubstanciada nas seguintes ementas de fls. 111/113:

Assunto.. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Ano-Calendário: 1995

*DESPESA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA A MAIOR
Não comprovado nos autos que a conta de variação monetária passiva tenha recebido débitos que excedessem o valor de liquidação da dívida, deve ser considerada improcedente a autuação.*



DESCONTOS CONCEDIDOS. Não tendo sido comprovados mediante documentação hábil que os valores recebidos a título de adiantamentos tenham sido oferecidos à tabulação em períodos anteriores, deve ser mantida a glosa de valores apropriados como descontos concedidos, referentes, na realidade, à liquidação do saldo devedor das parcelas adiantadas.

DESPESAS COM TRIBUTOS. A regra para dedutibilidade dos tributos nos anos-calendários de 1993 e 1994 estava regulada pelo regime de caixa. O regime de competência imposto pela Lei nº 8.987/95 é aplicável somente aos tributos e contribuições em razão de fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995 Exigência mantida.

CRÉDITOS ENTRE EMPRESAS LIGADAS. O valor de empréstimo realizado entre empresa controlada e confio/adora deve ser corrigido monetariamente para efeito de determinação do lucro real. Exonera-se, por erro de cálculo, parte da respectiva correção monetária.

BENS DO ATIVO PERMANENTE Devem integrar o ativo permanente imobilizado o custo de partes e peças e os gastos com montagem de equipamentos cuja vida útil ultrapasse o período de um ano.

GASTO COM REFORMAS. O valor gasto com mão-de-obra e com aquisições expressivas de materiais de construção para aplicação em imóvel próprio descaracteriza a sua destinação para simples conservação e pequenos reparos. Por isso, referidos gastos devem ser ativados para posterior depreciação, sendo cabível a cobrança e correção monetária sobre os valores das imobilizações registradas como despesas.

DESPESAS COM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS. Para que despesas com prestações de serviços sejam dedutíveis perante o imposto de renda é necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço, além da necessidade, normalidade e usualidade desta ante a atividade da empresa.

GLOSA DE DESPESAS.LEASING. Não se considera dedutível do resultado tributável a despesa escriturada sem respaldo em documentação hábil e idônea. O simples contrato, desacompanhado de outros documentos, não é suficiente para tal comprovação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL.

Imposto de Renda Retido na Fonte- IRRF.

Aplica-se à exigência reflexa o que foi decidido quanto à exigência matriz,; devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

V - AS RAZÕES RECURSAIS

Ciente da decisão de Primeiro Grau, por via postal (AR de fls. 157), em 16.08.2002, apresentou o seu recurso, em 10.09.2002

(fls. 158/171), coligindo os documentos que enumera às fls. 171. Reproduz, basicamente, o que já fora desfiado em sua peça impugnativa. Colige apenas mais documentos conforme já fora explicitado. Questões pontuais serão reproduzidas no voto.

VI—DO DEPÓSITO RECURSAL

As fls. 173 e seguintes do presente processo apresenta arrolamento de bens, devidamente acolhido, dessa feita pela Autoridade da Secretaria da Receita Federal, conf. fls. 238/239.

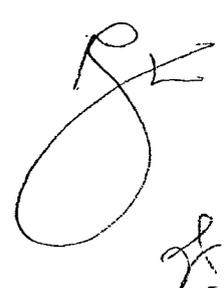
No que interessa a essa instância recursal em vista dos limites impostos pelo despacho de admissibilidade infra citado, o acórdão impugnado manteve parcialmente a tributação sobre receitas financeiras de correção monetária decorrentes de alegado mútuo celebrado entre a Contribuinte e empresa ligada denominada Consdraga, como também manteve a incidência de CSLL sobre o montante das despesas glosadas pela Fiscalização.

Quanto à tributação incidente sobre receitas de correção monetária, entendeu o acórdão recorrido que *“a movimentação financeira entre empresas ligadas ou coligadas ainda que sob a forma de conta corrente, do tipo rotativo, não tem o condão de desnaturar a tipicidade contratual do denominado mútuo oneroso. Não é a sua forma ou o modo como os ingressos e saídas de numerários se processam ou são controlados que definem a sua tipicidade. Seria algo muito próximo do singelo absurdo dar ao pacto essa conotação finalista”*. E conclui:

“Ora, se em determinados momentos o saldo credor de uma determinada empresa transmuda-se para devedor, mormente em face de suas posições se alternarem freqüentemente, tal fato não desnatura o princípio axiomático do contrato de mútuo; antes o confirma. Nesse caso, frente à sistemática sob análise, as épocas do reconhecimento das respectivas receitas e despesas financeiras não de ser divididas em compartimentos, reconhecendo-se, para cada momento, os efeitos da correção monetária e dos juros respectivos.

A quitação, por exemplo, de títulos devidos por uma empresa pela outra a ela ligada promove a ocorrência de duas operações concomitantes, distintas, porém vinculadas: o empréstimo, em dinheiro, do valor do título por emissão de terceiro, e a sua liquidação diretamente junto ao sacador ou ao intermédio de instituição financeira, por ordem — expressa ou tácita — do mutuário. Dessa forma, essa operação ou outras de mesmo teor implicará transferência de propriedade da coisa emprestada, passando a integrar o patrimônio do devedor; ainda que amulada por operação de igual jaez, imediata ou não em sentido contrário. Daí o rendimento ou o dispêndio do mútuo ser reconhecido, diariamente, e não em períodos mensais como defendem outros.

Ademais, a partir do exercício financeiro de 1992, em face da Lei n.º 7.799/89 e do Decreto n.º 332/91, os créditos da empresa junto ao seu sócio/acionista passaram a compor o grupo de contas sujeitas à correção monetária das demonstrações financeiras.



(...)

Os documentos de confissão de dívida, de subrogação, entre outros, confirmam a assunção da dívida da recorrente junto aos diversos credores (na maioria instituições financeiras) por parte da interligada. Esse fato, ao invés de desmentir o que habita na peça acusatória, antes confirma o acerto do trabalho fiscal, notadamente em relação à tipificação da matéria impositiva.

Dessa forma, estou convencido que o caso vertente, pela sua natureza e especificidade, alinha-se, por inteiro, ao conceito enunciado de mútuo, impondo-se, na ótica do signatário, a confirmação do ato fiscal com os ajustes laborados pela e. decisão de Primeiro Grau.”

Por sua vez, o acórdão recorrido manteve a incidência de CSLL sobre o valor das despesas glosadas porquanto tal exigência não incidiria sobre despesas indedutíveis, por desnecessárias, mas sim em gastos não comprovados que reduziram indevidamente o lucro líquido do período. *Verbis:*

“c.1)CSLL — Fls. 70/80. Enq. Legal: Art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; e art. 57, da Lei nº 8.981/95.

No que se refere a essa contribuição, as exigências remanescentes se fundam não em despesas indedutíveis, por desnecessárias, mas sim, em todos os gastos não comprovados apoiados em redução do lucro líquido com ofensa à legislação de regência específica.

O provimento é parcial, tendo em vista as exonerações (subitens 6.2.1.4.6, subitens 6.2.1.4.7, subitens 6.2.1.4.8 e subitens 6.2.1.4.9), perpetradas nesse voto.”

Em sede de recurso especial, observados ainda os limites dos despachos de admissibilidade abaixo referidos, sustenta a Contribuinte divergência entre o acórdão recorrido e (i) o Acórdão nº 103-09.246, de 10.07.89 e (ii) os Acórdãos 101-94.266, de 3.7.2003, 107-05.150, de 15.07.98 e 101-92.553, de 24.02.99, os quais assentam o entendimento de que, respectivamente: (i) *“o conceito de mútuo é legal (Código Civil, art. 1.256; C.T.N., avia 109 e 110), não comportando interpretações extensivas, para abranger figuras contratuais distintas. A forma pode variar, porém o conteúdo não, pena de desfiguramento de instituto secular do direito”*; e (ii) as despesas indedutíveis na apuração do lucro real não se somam na determinação da base de cálculo da CSLL, em face da inexistência de norma expressa nesse sentido.

O recurso especial teve seguimento admitido quanto a esses dois itens pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 107-112/2007 – fls.851/858), ante a caracterização da alegada divergência jurisprudencial. Citado Despacho negou seguimento à insurgência recursal quanto às demais matérias versadas na peça respectiva.

Inconformada com citado despacho, a Contribuinte interpôs recurso de agravo (fls. 880/892), o qual foi rejeitado pelo Despacho de fls. 916/917.

Foram apresentadas contra-razões pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

Peço vênia para divergir em parte do r. Despacho de fls. 851/858 no que se refere à admissibilidade do recurso especial.

Premissa fundamental para análise do recurso especial de divergência é a perfeita similitude fática entre acórdãos paradigma e recorrido, de modo a, verificada a discrepância entre eles, firmar-se a jurisprudência desta Corte a respeito da específica questão de direito posta a desate. Veja-se, nesse sentido, iterativa jurisprudência do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *verbis*:

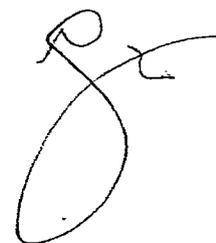
Processo civil. Agravo nos embargos de divergência no recurso especial. Cotejo entre acórdãos paradigma e embargado. Inexistência de similitude fática e jurídica entre os arestos confrontados. Ausência de argumentos capazes de ilidir os fundamentos da decisão agravada. - Em tema de divergência jurisprudencial, mostra-se imprescindível para a caracterização do dissídio que os julgados confrontados tenham decidido as mesmas teses jurídicas com bases fáticas semelhantes. Agravo não provido. (AgRg nos EREsp 972590, Relatora Nancy Andrichi, DJe 16/02/2009 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

'PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE ENTRE OS CASOS EM CONFRONTO. NÃO CONHECIMENTO. 1. Os embargos de divergência têm por escopo a uniformização da jurisprudência desta Corte, eliminando as dissidências internas quanto à interpretação do direito em tese, e, para tanto, pressupõem a identidade fática e solução divergente entre os acórdãos confrontados, o que não é o caso dos autos (...)' (AgRg nos EREsp 510.299/TO, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 03.12.2007 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – LEILÃO – AVALIAÇÃO DO BEM – IMPUGNAÇÃO – DECISÃO NÃO AGRAVADA – PRECLUSÃO – INTIMAÇÃO DO EXEQUENTE E DE POSSÍVEIS CREDORES PRECEDENTES OU PREFERENCIAIS – DESNECESSIDADE – PREÇO VIL – ARREMATAÇÃO POR MAIS DA METADE DO VALOR DA AVALIAÇÃO – NÃO-OCORRÊNCIA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – SEMELHANÇA FÁTICA – INEXISTÊNCIA. 1. Não se conheceu da alegação de inobservância do procedimento de impugnação à avaliação do bem penhorado porque precluso o direito de atacar a decisão que a indeferiu liminarmente. Este fundamento restou inatacado no recurso especial. 2. Ausente qualquer prejuízo ao exequente



ou aos demais possíveis credores da parte executada na inexistência de intimação prévia à arrematação, reputa-se válida a arrematação. 3. Arrematação de bem penhorado por mais da metade do valor da avaliação não é considerado preço vil para a jurisprudência desta Corte. 4. Inviável o conhecimento do recurso especial pelo dissídio jurisprudencial se o acórdão paradigma não possui semelhança fática com o acórdão recorrido. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido. (REsp 1052691 / SC, Rel.: Min. Eliana Calmon, DJE – 26/11/2008 – grifos nossos).

Do exame do acórdão recorrido depreende-se que o contexto fático verificado na lavratura do lançamento é bastante distinto daquele constante dos arestos paradigmas. Nestes, a discussão sobre a incidência reflexa de CSLL tem por base despesas tidas por indedutíveis para fins de apuração de lucro real, base de cálculo do IRPJ. Naqueles casos não pairava dúvida a respeito de sua validade e eficácia para fins de apuração do lucro líquido, base de incidência da CSLL. Neste caso, o acórdão recorrido atesta expressamente não se tratar de hipótese de (in)dedutibilidade de despesas para fins de apuração de lucro real (por eventual desnecessidade), mas sim de gastos não comprovados que reduziram inadequadamente o lucro líquido do período respectivo. Não se trata, pois, de adição ou exclusão de despesas para fins de apuração de lucro real, mas sim de recomposição do próprio lucro líquido por conta de supressão de despesas tidas por inexistentes ou incorridas. Reitere-se, a título ilustrativo, trecho do voto condutor do acórdão, *verbis*:

“c.1)CSLL — Fls. 70/80. Enq. Legal: Art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; e art. 57, da Lei nº 8.981/95.

No que se refere a essa contribuição, as exigências remanescentes se fundam não em despesas indedutíveis, por desnecessárias, mas sim, em todos os gastos não comprovados apoiados em redução do lucro líquido com ofensa à legislação de regência específica.”

Conheço do recurso especial, pois, apenas no tocante à insurgência quanto à tributação de receitas financeiras decorrentes de alegado mútuo celebrado entre a Contribuinte e empresa a ela ligada, em observância ao art. 21 do DL n. 2065/83, do seguinte teor:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único - Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."

Conforme se constata da narrativa dos fatos supra, a Fiscalização constatou que no decorrer do ano de 1995 a Contribuinte efetuou remessas de numerário a empresa ligada denominada Consdraga, os quais foram “amortizados” por esta por meio do pagamento de dívidas da Contribuinte perante instituições financeiras e outros credores. O lançamento decorre do fato de a Contribuinte não ter procedido à correção monetária dos respectivos saldos no ano-calendário de 1995, tal como seria de rigor pelo art. 21 acima citado.

Cinge-se a discussão em saber se tal circunstância (remessas de numerário pela Contribuinte a empresa ligada amortizadas por pagamento de dívidas perante instituições financeiras) implica negócio de mútuo de que trata o citado art. 21 do DL n. 2065/83.

Parece-me que sim.

Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, a movimentação financeira entre empresas ligadas ou coligadas ainda que sob a forma de conta corrente, do tipo rotativo, não tem o condão de desnaturar a tipicidade contratual do denominado mútuo.

O mútuo é contrato real pelo qual alguém transfere a propriedade de coisa fungível a outrem, que se obriga a pagar coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade (CC, art. 586). Conforme pacificado na doutrina pátria, o mútuo é o empréstimo de coisa fungível para consumo durante certo prazo e posterior devolução de coisa do mesmo gênero e equivalente em quantidade e qualidade, findo o prazo do empréstimo.

Não se duvida que no caso houve a transferência de propriedade de coisa fungível (numerário) a terceiro (empresa ligada) que se obrigou a pagar coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (por meio da quitação de títulos da Contribuinte mantidos perante instituição financeira). Tal conclusão não é infirmada pelo fato de não ter havido “pagamento direto” do citado empréstimo ou de o saldo credor de determinada empresa transmutar-se em devedor em certos períodos (e vice-versa, muito comum em conta-corrente entre empresas ligadas), porquanto tais circunstâncias não desnaturam o núcleo do contrato de mútuo (entrega e posterior devolução de coisa fungível, com transferência de propriedade e liberdade de fruição). No ponto, pela correção de seus fundamentos, este Relator pede vênias para transcrever trecho do voto condutor do acórdão recorrido, o qual ora utilizo como razões de decidir, *verbis*:

“Trata-se (o contrato de mútuo), pois, de ajuste real, translativo, unilateral, em princípio gratuito e não solene. Translativo, pois a propriedade se transmite com a tradição; real, como já explicitado, porque só se aperfeiçoa com a entrega da coisa emprestada, não bastando o simples acordo entre as partes. O mútuo, por derradeiro, se caracteriza após a entrega da coisa, incorporando-se ao patrimônio do devedor, notadamente em face da impossibilidade de o objeto ser restituído na sua individualidade.

Ora, se em determinados momentos o saldo credor de uma determinada empresa transmuda-se para devedor, mormente em face de suas posições se alternarem freqüentemente, tal fato não desnatura o princípio axiomático do contrato de mútuo; antes o confirma. Nesse caso, frente à sistemática sob análise, as épocas do reconhecimento das respectivas receitas e despesas financeiras não de ser divididas em compartimentos, reconhecendo-se, para cada momento, os efeitos da correção monetária e dos juros respectivos.

A quitação, por exemplo, de títulos devidos por uma empresa pela outra a ela ligada promove a ocorrência de duas operações concomitantes, distintas, porém vinculadas: o empréstimo, em dinheiro, do valor do título por emissão de terceiro, e a sua liquidação diretamente junto ao sacador ou ao intermédio de

instituição financeira, por ordem — expressa ou tácita - do mutuário. Dessa forma, essa operação ou outras de mesmo teor implicará transferência de propriedade da coisa emprestada, passando a integrar o patrimônio do devedor; ainda que anulada por operação de igual jaez, imediata ou não em sentido contrário. Daí o rendimento ou o dispêndio do mútuo ser reconhecido, diariamente, e não em períodos mensais como defendem outros.

Ademais, a partir do exercício financeiro de 1992, em face da Lei n.º 7.799/89 e do Decreto n.º 332/91, os créditos da empresa junto ao seu sócio/acionista passaram a compor o grupo de contas sujeitas à correção monetária das demonstrações financeiras.

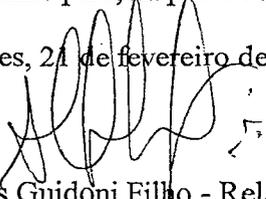
(...)

Os documentos de confissão de dívida, de subrogação, entre outros, confirmam a assunção da dívida da recorrente junto aos diversos credores (na maioria instituições financeiras) por parte da interligada. Esse fato, ao invés de desmentir o que habita na peça acusatória, antes confirma o acerto do trabalho fiscal, notadamente em relação à tipificação da matéria impositiva.

Dessa forma, estou convencido que o caso vertente, pela sua natureza e especificidade, alinha-se, por inteiro, ao conceito enunciado de mútuo, impondo-se, na ótica do signatário, a confirmação do ato fiscal com os ajustes laborados pela e. decisão de Primeiro Grau.”

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial interposto pela Contribuinte para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2011.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator