



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.730754/2014-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.809 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente TIMAC AGRO INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

PIS/COFINS. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA. ALÍQUOTA ZERO. LANÇAMENTO ANULADO

O perdão de dívida é receita financeira que, à época da lavratura da autuação, estava sujeita a alíquota zero das contribuições, razão pela qual deve ser anulada a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a vinculação com o processo judicial transitado em julgado, vencido o Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto (relator), e dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva. O Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues acompanhou o relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator Ad Hoc

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Oswaldo Goncalves de Castro Neto (relator).

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Marcos Roberto da Silva, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, não mais integra o colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Marcos Roberto da Silva serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de PIS/COFINS por omissão de receitas apuradas em dezembro de 2009.

1.2. Para tanto, narra o relatório fiscal que acompanha o auto de infração que o perdão da dívida concedida pela controladora da **Recorrente** configura-se como receita tributada e não absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados, receita tributada à alíquota zero. Isto porque, segundo a fiscalização, configura-se como receita financeira apenas e tão somente aquela auferida pela aplicação de recursos próprios.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou impugnação em que argumenta:

1.3.1. A suspensão do presente processo até o julgamento do Mandado de Segurança 5068263-70.2012.4.04.7100 que, embora trate de IRPJ e CSLL, influenciará o presente processo, uma vez que tem como objeto decidir se a remissão de dívida é ou não acréscimo patrimonial;

1.3.2. O procedimento de amortizar o prejuízo contábil através do correspondente débito à conta de sócios equivale a um aporte de capital pelo sócio credor, que não se caracteriza como receita sujeita às Contribuições para o PIS e para a COFINS;

1.3.3. “*Verifica-se que o RTT acabou por permitir que valores que tenham transitado pela conta de resultados da contabilidade da empresa por mera determinação legal, como no caso as subvenções e doações recebidas do governo, possam ser excluídos do cálculo do IRPJ, posto que tais valores efetivamente não se configuram em acréscimo patrimonial tributável*”;

1.3.4. “*O perdão de uma dívida para fins de prover capital de giro à necessária atividade empresarial não decorre de faturamento, e tampouco se traveste na condição receita bruta*”;

1.3.5. Por se tratar de aporte de capital de controladora com destino próprio (quitação de dívidas e capital de giro) os valores perdoados configuram-se como investimento direto estrangeiro, isento das contribuições;

1.3.6. A multa de ofício é confiscatória.

1.4. A DRJ Fortaleza negou provimento à Impugnação, porquanto:

1.4.1. As bases de cálculo do IRPJ e CSLL (lucro líquido ajustado) e do PIS/COFINS (receita) são diferentes, logo, a ação judicial não necessariamente influencia o processo administrativo;

1.4.2. Por se tratar da extinção de um passivo sem o desaparecimento concomitante de um ativo, o perdão de uma dívida equivale a uma receita, nos termos do artigo 9º § 3º da Resolução CFC 750/93;

1.4.3. O perdão da dívida implica em um registro a débito em uma conta de passivo e a crédito em conta de resultado e não um registro de um débito em conta de ativo e lançamento a crédito em conta de resultado, logo, não é uma receita financeira;

1.4.4. *“Tratando-se dos juros incidentes sobre o indébito recuperado, diz respeito a uma nova receita e, em consequência disso, devem ser tributados”;*

1.4.5. Não cabe a autoridade administrativa pronunciar-se sobre questões de Constitucionalidade de Lei.

1.6. Em Voluntário a **Recorrente** insiste nas teses descritas em Impugnação e destaca:

1.6.1. Receita é somente o resultado da atividade empresarial da empresa (venda de mercadoria e prestação de serviços);

1.6.2. Violação ao direito de propriedade, da capacidade contributiva, do não confisco, da limitação à instituição de contribuições sociais residuais e da isonomia tributária.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator Ad Hoc.

Como Redator ad hoc, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

2.1. De saída deixo de conhecer todas as matérias de **ORDEM CONSTITUCIONAL** forte na Súmula 2 desta Casa (a saber, caráter confiscatório da multa e da exação, violação à proporcionalidade e a razoabilidade, a capacidade contributiva, ao não confisco, ao caráter residual das contribuições, a isonomia e ao direito de propriedade).

2.2. O cerne do debate é sobre a **NATUREZA JURÍDICA DO PERDÃO DE DÍVIDA**. Para a fiscalização o perdão de dívida por se tratar da extinção de um passivo sem o desaparecimento concomitante de um ativo é uma receita não operacional. Para a **Recorrente** por se tratar de aporte de capital de controladora com destino próprio (quitação de dívidas e capital de giro) os valores perdoados não são receitas.

2.2.1. Bem. A **Recorrente** impetrou Mandado de Segurança que tinha como objeto uma e justamente a caracterização (ou não) do perdão da dívida como acréscimo patrimonial. O Regional Gaúcho negou provimento à Apelação da **Recorrente** em Acórdão (transitado em julgado) com o seguinte teor:

Ementa:

IRPJ E CSLL. VALORES RECEBIDOS DE CONTROLADORA. CONTRATO DE MÚTUO DESQUALIFICADO JURIDICAMENTE. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Não tem a pessoa jurídica controlada o direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores atinentes a contrato de mútuo firmado com a sua controladora, quando ao mesmo tempo em que recebeu o montante pactuado obteve também a remissão da dívida, situação fática essa que desqualifica

juridicamente a operação como sendo de empréstimo e a qualifica como transferência de recursos, caracterizadora de acréscimo patrimonial tributável.

Voto Vencedor:

Objetiva a impetrante que se reconheça que os valores transferidos a título de mútuo e depois perdoados pela empresa controladora não sejam considerados acréscimo patrimonial. Suscita a aplicação do artigo 509, §2º do Decreto 3.000/99 e artigo 18 da Lei 11.941/09. (...)

Na espécie, foi firmado contrato de mútuo com previsão de entrega do valor em dezembro de 2009 (evento 1, contr4), sendo que em dezembro de 2009 foi perdoada a dívida. Este fato importa transferência de recursos, caracterizando acréscimo patrimonial para os fins legais.

Não há falar em aplicação analógica do artigo 509 do Decreto 3.000/99 ou das Leis 11.638/07 e 11.941/09, pois não se está diante de ausência de disposição legal. Como dito, trata-se de acréscimo patrimonial.

Sublinhe-se que o disposto no artigo 18 da Lei 11.941/09 sequer se aproxima à hipótese em tela:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

Aplica-se o dispositivo a subvenções e doações feitas pelo Poder Público. Trata a norma de hipótese distinta, não havendo qualquer semelhança.

Tampouco é possível comparar o negócio a um aporte de capital por sócio, pois não foi nestes termos feita a transferência. Admitir tal posição ensejaria dissimular negócio diverso daquele firmado pelas partes.

Nesse particular, observo que as datas das remessa dos valores objeto do mutuo e do alegado perdão de dívida - dezembro/2009 - são coincidentes com a reorganização do capital social da empresa, cuja prova nos autos se dá pelo contrato social acostado à inicial, permitindo entrever que referida operação de mutuo e perdão pode estar relacionada com operações entre os sócios, a qual, todavia, ocorreu em bases significativamente menores em face do montante mutuado.

Por fim, é preciso registrar que não há prova da situação de prejuízo alegada, do ingresso da verba na receita na pessoa jurídica e como foi feita a contabilidade desta, ou mesmo de dívidas em favor das quais a operação teria sido realizada.

Ausentes elementos probatórios mínimos, não há como reconhecer direito líquido e certo a excluir valores auferidos pela pessoa jurídica da base de cálculo dos tributos.

(...)

2.2.2. Por força de decisão judicial o perdão da dívida é ingresso patrimonial que não se compara a um aporte de capital por sócio, isto é ingresso que não está vinculado a uma destinação específica, logo, é receita. E como não há nos autos qualquer argumento contra a conclusão da fiscalização de as receitas em voga serem outras receitas operacionais de rigor a manutenção do lançamento.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário e a ele nego provimento.

Considerando que o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto foi vencido na questão afeta ao trânsito em julgado acima exposta, passa-se adiante na questão do conceito de Receita.

2.2.3. Antes de sairmos uma importante constatação. Receita - e todas as demais qualificações desta - é um conceito jurídico; sua definição **independe** da classificação contábil na lição cristalina da parte final do artigo 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Não que a contabilidade não seja importante, o é, como ciência em si e como auxiliar ao direito. A contabilidade auxilia o jurista a entender a realidade pois ela registra os efeitos da receita (e da despesa). Entretanto, por mais importante que seja, não se pode tomar conceito contábil como conceito jurídico, sob pena de tomarmos o efeito (registro da receita) pela causa (auferir receita). Em suma, receita o é porque aumenta o patrimônio, porque ingressa no patrimônio, no conjunto das relações jurídicas positivas de uma pessoa, livremente, e por aumentar o patrimônio deve ser registrada no ativo (relação jurídica positiva) sem correspondência no passivo (livremente) – o vetor interpretativo é este, não o contrário.

2.2.3.1. Portanto, absolutamente sem razão a DRJ ao comparar contabilmente a receita financeira com a receita em voga, qualificando esta última ao final de Outras Receitas Operacionais pela presença de insubsistência do valor passivo. Por sinal, para o direito (e isto logo ficará claro) sequer faz sentido equiparar Receitas não Operacionais com Receitas Financeiras.

2.2.4. Uma das discussões mais férteis nesta Casa em tema de PIS e COFINS é do limite da coisa julgada nos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG que tratavam da base de cálculo destas mesmas contribuições em discussão sob a égide da Lei 9.718/98. A norma fixava base de cálculo no *faturamento* entendido como *receita bruta*. Para o Ministro Aires Brito (que apresentou Voto seguido por boa parte deste Conselho) receita bruta é a receita operacional, entendida como a receita que a empresa auferir de suas atividades típicas, descritas em seu objeto social. Já para o Ministro Marco Aurélio, relator do voto vencedor, receita bruta é o faturamento, a receita decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviço e, receitas financeiras, são as demais receitas.

2.2.4.1. Resta clara, portanto, a diferença entre as duas classificações: enquanto a classificação entre receita operacional e não operacional leva em conta a atividade empresarial típica, descrita no objeto social, a divisão entre receita faturamento e receita financeira leva em conta não a atividade empresarial mas a operação singularmente considerada, se venda de mercadorias ou prestação de serviços, receita faturamento, senão receita financeira. Na maioria dos casos uma e outra classificação confundem-se; isto porque, a imensa maioria das empresas vive de venda de mercadorias e prestação de serviços. Porém, pensemos em um banco, em que boa parte de suas receitas não são de venda de mercadorias ou prestação de serviços, mas de serviços tipicamente financeiros, o conjunto receita operacional abarca parte do conjunto receita financeira. O resultado da operação do banco é (em parte) receita financeira.

2.2.5. Portanto, não é somente a “remuneração pela aplicação dos recursos que lhe são próprios” (grifo e sublinhado no original) que torna uma receita financeira. Tanto não é que a Lei ao elencar (*numerus apertus*) as receitas financeiras destaca os descontos obtidos no pagamento antecipado. Ora, se o desconto obtido no pagamento antecipado é receita financeira, o desconto integral obtido, sem qualquer pagamento, antecipado ou não, configura receita da mesma natureza. O perdão de dívida é receita financeira que, à época da lavratura da autuação, estava sujeita a alíquota zero das contribuições.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário dando-lhe integral provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

Voto Vencedor

Considerando que o i. Conselheiro Relator foi vencido quanto à vinculação do presente julgamento ao processo judicial transitado em julgado, mas vencedor no que se refere ao mérito do Recurso Voluntário, para dar-lhe integral provimento, passo a expor brevemente as razões pelas quais a Turma decidiu pela inexistência de vinculação ao processo judicial.

Conforme supra relatado, trata-se de lançamento de ofício de PIS/COFINS por omissão de receitas apuradas em dezembro de 2009, com fundamento no entendimento de que o perdão da dívida concedida pela controladora da **Recorrente** configura-se como receita tributada e não absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados, receita tributada à alíquota zero. Isto porque, segundo a fiscalização, configura-se como receita financeira apenas e tão somente aquela auferida pela aplicação de recursos próprios.

O i. Conselheiro Relator menciona que a **Recorrente** impetrou Mandado de Segurança no qual pleiteou o reconhecimento de que os valores transferidos a título de mútuo e depois perdoados pela empresa controladora não sejam considerados acréscimo patrimonial, para fins de incidência de IRPJ e CSLL, o que foi negado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em acórdão transitado em julgado.

Com a devida vênia, entendo que não há qualquer vinculação do presente processo com a decisão proferida em âmbito judicial. O referido julgamento – ainda que analisando a natureza dos mesmos valores aqui discutidos – tratou da incidência do IRPJ e da CSLL, enquanto a presente autuação trata de lançamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

Do que consta dos autos, em nenhum momento, a **Recorrente** renunciou ao direito de discutir a questão aqui controvertida em âmbito administrativo, assim como, a decisão judicial supra referida não trata dos tributos objeto do presente lançamento, razão pela qual voto por afastar a vinculação suscitada pelo i. Relator com o processo judicial transitado em julgado.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues