



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

**Processo n°** 16561.000028/2006-25  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.193 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ/MÚTUO/GLOSA DE DESPESAS  
**Recorrentes** LA FONTE TELECOM S/A e FAZENDA NACIONAL  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. MPF. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MÚTUO. GLOSA DE DESPESAS. CONTRATO COM CLÁUSULA DE VARIAÇÃO CAMBIAL. NULIDADE. EFEITOS. RECEITAS FINANCEIRAS. RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando formalizado em consonância com o disposto nos artigos 142, do CTN, e 10, do Decreto n° 70.235, de 1972. A manifestação do Poder Tributante, consubstanciada em lançamento de ofício levado a efeito por meio dos seus agentes fiscalizadores, aos quais a lei conferiu competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

É nula de pleno direito a contratação de reajuste vinculado à variação cambial.

Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam.

Desconsiderada a cláusula de reajuste cambial contida em aditamento de contrato de mútuo, justifica-se a glosa da respectiva despesa daí decorrente, e a exigência da receita financeira calculada com base no contrato original. O regime de escrituração a que se submetem as pessoas jurídicas, segundo a legislação comercial e tributária, determina o reconhecimento das receitas já auferidas e a apropriação dos custos e despesas incorridos, nos períodos de apuração dos resultados a que competirem.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO.

É nula de pleno direito a contratação de reajuste vinculado a variação cambial, exceto quando a lei expressamente autorize (art. 6º. da Lei 8.880, de 1994).

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF 2)

TAXA SELIC.

A partir de 1º. de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste Colegiado, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

LA FONTE TELECOM S/A, já qualificada nos autos, teve contra si lavrado o Auto de Infração de fls. 406/412, para a formalização da exigência do IRPJ (R\$ 7.654.385,71), CSLL (R\$ 2.665.860,68), PIS (R\$ 248.234,85) e COFINS (R\$ 1.145.699,62), relativos aos anos-calendário de 2001 a 2003, incluídos os correspondentes encargos legais.

Segundo a peça vestibular e o detalhamento das circunstâncias que motivaram a presente autuação, contido no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 430/441. A exigência decorreu da constatação dos seguintes fatos verificados nos aludidos períodos de apuração:

1. Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários - glosa de despesa financeira no ano-calendário de 2003, representada pela variação cambial passiva relativa a contrato de mútuo firmado entre pessoa jurídica incorporada pela Autuada (Operate Participações Ltda), na qualidade de mutuante, e a Sociedade Fiduciária Brasileira, Serviços, Negócios e Participações Ltda (SFB), despesa essa que foi classificada como desnecessária pelo Fisco, sendo desconsiderada a cláusula contratual que a previu, constante de aditivo ao contrato original, em razão de sua nulidade, por contrariar expressa disposição legal, constante da Lei nº 8.880, de 1994, conforme item *A* do TVF;

2. Omissão de Receitas Financeiras - caracterizada pela falta de contabilização de juros remuneratórios de mútuos contratados com sociedades controladas e/ou coligadas, conforme TVF, itens *A* (*in fine* - SFB, anos-calendário de 2002 e 2003), e *B* (mútuos recíprocos mantidos com a acionista majoritária La Fonte Participações, anos-calendário de 2001 a 2003);

3. Adições - Preços de Transferência - Falta de Adição de Parcela de Juros Recebidos - Mútuo com Pessoa Jurídica Domiciliada em País com Tributação Favorecida conforme descrição detalhada contida no item *C* do TVF.

Inconformada com os lançamentos, dos quais foi cientificada em 13/11/2006, a Autuada, apresentou, impugnação de fls. 472/551, instruída com os documentos de fls. 552 a 829, onde requer, preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração lavrados para as exigências da Contribuição ao PIS, da COFINS e da CSLL, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que autorizou o procedimento fiscal ora guerreado apenas o fez em relação ao IRPJ concernente aos anos-calendário de 2001 a 2003.

Assim, a extensão da fiscalização às aludidas contribuições sociais desrespeitou as regras estabelecidas na Portaria nº 6.087, de 2005, o que determina a nulidade dos correspondentes lançamentos.

Argúi, também, a Impugnante, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos tributários referentes ao PIS e à COFINS, relativamente aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2001, considerando que, ao serem formalizadas as respectivas exigências (em novembro de 2006), já havia transcorrido mais de cinco anos dos correspondentes fatos geradores.

Segundo a defesa, as aludidas contribuições sujeitam-se ao lançamento por homologação disciplinado pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não se lhes podendo aplicar o prazo decadencial previsto pela Lei nº 8.212, de 1991.

Já no mérito, a Contribuinte faz uma análise dos contratos de mútuo, do ponto de vista do direito civil e do direito tributário, conceituando o instituto, e ressaltando a liberdade das partes em convencionar a taxa de juros incidente sobre os valores mutuados, sendo que, na ausência dessa estipulação, o Código Civil prevê a fixação da taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional, a teor do que dispõe o seu artigo 406. A exceção a essa regra geral ocorre quando os juros são pagos em dólares à pessoa jurídica vinculada e os contratos de mútuo não são registrados no Banco Central do Brasil (BACEN), segundo o comando contido no artigo 22, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em seguida, em longo arrazoado e arrimando-se em textos doutrinários e jurisprudenciais, a Impugnante passa a discorrer acerca do ônus da prova no processo administrativo tributário, da presunção em matéria de prova, e de como a contabilidade faz prova em favor do contribuinte, conceituando o que vem a ser *documentação hábil* para dar suporte à escrituração contábil das pessoas jurídicas, concluindo que o dever de provar os fatos descritos na peça acusatória incumbe sempre ao Fisco, o qual não pode fundamentá-la em meras conjecturas, indícios ou intuições, mormente considerando a atividade plenamente vinculada exercida por seus agentes.

Assim, um contrato particular celebrado em atendimento aos requisitos legais previstos no artigo 104, do Código Civil, constitui documento hábil para o fim colimado, não podendo ser desconsiderado com base em meros argumentos subjetivos da autoridade fiscalizadora, como no caso presente.

Adentrando na análise das infrações arroladas no AI, a Impugnante passa a contestá-las de *per se*, com base nos argumentos a seguir sintetizados:

1. Do Contrato de Mútuo entre a Sociedade Fiduciária Brasileira (SFB) e a La Fonte Telecom:

a) após reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal concernentes a essa parte da autuação, a defesa censura as conclusões do autor do feito, as quais seguindo ela, não restaram provadas, tendo resultado de meras suposições, o que o levou a criar uma tese mirabolante e constituir uma presunção sem qualquer previsão legal, não tendo força para considerar como ocorrido o fato jurídico-tributário presumido, o que leva a necessidade de ser anulado o crédito tributário daí decorrente;

b) nessa esteira, arremata a Impugnante que:

*"( ...) demonstrada a impossibilidade de constituição do crédito tributário sem a devida prova da ocorrência do fato jurídico tributário, como no presente caso, é imperioso registrar também que o argumento utilizado pela Fiscalização no que diz respeito a impossibilidade de existir cláusula contratual no contrato de mútuo que preveja a atualização do contrato com base na variação cambial, não pode subsistir, conforme se passará a demonstrar."*

c) a Impugnante admite a proibição legal dos contratos previrem o pagamento em moeda estrangeira (artigo 1º., do Decreto-lei nº 857, de 1969), mas ressalva que o mútuo contratado com a SFB foi estipulado em reais, estando, portanto, em conformidade com a legislação de regência; citando diversos doutrinadores, assevera que não existe qualquer vedação para que as partes estipulem cláusula indexatória baseada nas oscilações de moeda estrangeira, como a aqui tratada, pois a liberdade na contratação constitui característica essencial dos contratos firmados entre particulares, não podendo esse direito ser restringido, na forma pretendida pela autuação ora guerreada;

d) não obstante a Lei nº 8.880, de 1994, *aparentemente* determinar a nulidade das contratações dos reajustes vinculados à variação cambial, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem admitido a utilização do dólar para aquele fim, segundo o julgado trazido à colação, o qual foi prolatado em data posterior à da edição da indigitada lei;

e) segundo a defesa, o Auditor Fiscal não poderia ter desconsiderado a previsão contratual para o período de 01/03 a 31/05/2003 (indexação pela variação do dólar norte americano) e aplicado a forma de indexação anterior (com base na variação da TRD), pelas seguintes razões: (i) o contrato com indexação não é nulo; (ii) mesmo que fosse nulo, aquela autoridade não poderia impor que as partes aplicassem a forma de remuneração anterior, não mais pretendida por elas, mas sim, deveria ter observado o disposto no artigo 406, do Código Civil, adotando a taxa SELIC prevista na Lei nº 9.250, de 1995;

f) aduz ainda que, agindo assim, o Fisco criou uma nova norma jurídica, contrária a dispositivo legal expresso, com a escolha aleatória de determinado índice, o que torna o procedimento fiscal nulo de pleno direito, nesse particular.

## 2. Do Contrato de Conta-Corrente entre a La Fonte Participações e a La Fonte Telecom:

a) ao analisar as operações relacionadas aos contratos mantidos entre a empresa e a sua controladora La Fonte Participações, o Autuante concluiu que "(...) *a remuneração pela La Fonte Telecom, enquanto mutuante, é inferior ao pagamento de remuneração, enquanto mutuária, em ambos os casos com a mesma controladora da empresa, tem a virtude de trazer despesas de empresa controladora para empresa controlada. Diante disso, acreditamos que estas despesas eram desnecessárias, na medida em que poderiam ser compensadas de tal modo que haveria com certeza redução de despesas.*"

b) tal conclusão do procedimento fiscal se fundamenta também em mera suposição de que as despesas seriam desnecessárias, se incorrendo mais uma vez, na carência da prova do que se afirmou, e da comprovação da ocorrência de infração à lei tributária, restando imotivada a constituição do crédito tributário, ato administrativo por excelência; acrescenta-se que, em qualquer momento, se perquiriu o propósito do negócio jurídico efetuado, assim como, as razões operacionais e financeiras da pactuação dos referidos contratos, subordinadas as regras do mercado; a ausência de motivação do ato administrativo acarreta a sua nulidade insanável, maculando o lançamento;

c) a Impugnante argumenta que o Autuante se equivocou, ao considerar como *contratos de mútuo*, os firmados pela empresa com a sua coligada La Fonte Participações, posto que se tratam de *contratos de conta-corrente*, os quais têm natureza jurídica distinta daqueles, conforme demonstra; nesse sentido, resta incorreto o tratamento por ele dado aos *juros pagos pela empresa*. "(...) *já que, pela indivisibilidade existente no instituto da conta*

*corrente, não é possível destacar o que é empréstimo de novo valor ou pagamento de juros advindos de captação anterior, lembrando que o contrato de conta-corrente tem como principal elemento o fato de que, somente no seu encerramento, será possível determinar quem é efetivamente o devedor e o credor."*

### 3. Do Contrato de Mutuo entre a Anwold Malls Corp e a La Fonte Telecom:

a) a Contribuinte descreve o objeto do contrato e de seus dois aditivos posteriores, nos quais a Autuada figura como mutuária e a Anwold como mutuante, assim como, os dispositivos legais dados como infringidos (artigo 22, e o seu parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), e diz que, embora o aludido parágrafo 1º trate de reconhecimento de receita financeira, por parte da pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil, o autor do feito, ao apresentar a razão do lançamento, falou em *reconhecimento de despesa financeira*;

b) a leitura do dispositivo leva à conclusão que o caso sob análise trata da hipótese prevista no *caput* do citado artigo 22, qual seja, o pagamento de juros ao exterior, e não daquela relacionada ao reconhecimento de receita financeira (disciplinada no § 1º), uma vez que a mutuante é a empresa domiciliada no exterior (Anwold), e a mutuária, a empresa sediada no País (La Fonte Telecom, ora Impugnante); ocorreu, portanto um erro de tipificação na fundamentação do AI, o que, por si só, o torna nulo, cabendo o seu cancelamento;

c) além disso, a própria redação do *caput* do artigo 22, da Lei no 9.430, de 1996, condiciona a aplicação do regramento nele previsto, à hipótese de os mútuos realizados com pessoas jurídicas vinculadas não possuírem registro no Banco Central do Brasil (BACEN), ressalvando o seu parágrafo 4º que, nos casos em que os contratos sejam registrados, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada; na espécie dos autos, os documentos ora juntados à impugnação comprovam que os contratos sob exame foram registrados no BACEN, não se sujeitando, portanto, à norma legal dada como infringida pela Fiscalização.

A Impugnante contesta a infração constante do item 2 da autuação (*Omissão de Receitas Financeiras*), questionando a classificação dos eventos econômicos relacionados às variações de natureza cambial e à percepção de juros, como *receitas*, anteriormente à conclusão definitiva dos correspondentes contratos no tempo (com a sua liquidação e/ou quitação), considerando o seu caráter precário e temporal, e o conceito de *receita*, do ponto de vista jurídico e da ciência contábil. Assim, a tributação das respectivas parcelas arroladas àquele título, por não possuírem expressão ou substrato econômico, afigura-se abusiva e caracteriza o confisco vedado constitucionalmente (CF, artigo 150, inciso IV).

Invocando o princípio da segurança jurídica e os demais princípios constitucionais e jurídico-tributários que dele decorrem (da legalidade, da isonomia, da irretroatividade das leis e da tipicidade cerrada), a Contribuinte alega a ausência de demonstração dos cálculos de valores de receitas supostamente omitidas no AI, o que determina a nulidade do procedimento, por caracterização de cerceamento do direito de defesa.

Segundo ela, ao arrolar as cinco parcelas listadas no item 2 do AI, o autor do feito não descreveu adequadamente o fato nem demonstrou a apuração dos valores, relativamente às parcelas de R\$ 1.926.428,67, em 31/12/2002 e R\$ 13.640.483,89, em 31/12/2003, de modo a conferir validade ao lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN e do artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, e a permitir à Autuada o pleno exercício do direito de defesa.

As exigências concernentes à Contribuição para o PIS e A. COFINS com base nas receitas financeiras dadas como omitidas são ainda contestadas pela Contribuinte sob os seguintes aspectos:

1. erro no critério temporal adotado pelo autor do feito, uma vez a apuração das exações se deu em bases anuais, contrariando a legislação de regência das contribuições, que preconiza a sua apuração mensal, conforme demonstrado;

2. a Fiscalização não poderia ter considerado tais valores como sendo *receita* para fins de incidência das aludidas contribuições, tendo em vista recente decisão do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade da alteração legislativa promovida pela Lei nº 9.718 de 1998, quanto à base de cálculo das exações, nos recursos extraordinários que menciona; assim, considerando que as receitas arroladas na autuação não decorrem da prestação de serviços, nem da venda de mercadorias, não há como prosperar o lançamento;

3. acrescenta a defesa que "(...) ainda que se entenda pela manutenção da tributação de tais receitas, é relevante mencionar que não poderão prevalecer as multas de ofício constituídas em relação a tais créditos, pois a Impugnante possui decisão judicial que lhe permite o recolhimento do PIS e da COFINS apenas sobre as receitas advindas da prestação de serviços e da venda de mercadorias, de tal modo que, nos termos do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, deverá essa D. Turma Julgadora exonerar a cobrança de tais valores"; para comprovar a alegação, junta cópias de peças dos respectivos processos judiciais, às fls. 638 a 829.

Por fim, ressaltando que os critérios jurídicos utilizados pela Fiscalização foram absolutamente distintos daqueles determinados pela legislação de regência, tratando-se, pois, de erro de direito, a Impugnante alega que não cabe ao julgador "*consertar*" esses critérios, sob pena de configurar novo ato de lançamento, inadmissível na espécie, posto que esse aperfeiçoamento somente é possível na hipótese de erro de fato.

Ao final, seja em função da preliminar, seja em função do mérito, requer o cancelamento das exigências, com o conseqüente arquivamento do processo.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/FORTALEZA) decidiu a matéria por meio da Acórdão 08-10.429, de 29/03/2009 (fls.850), julgando o lançamento procedente em parte, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. MPF. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PERÍODOS NÃO ALCANÇADOS PELA EXIGÊNCIA. MÚTUO. GLOSA DE DESPESAS. CONTRATO COM CLÁUSULA DE VARIAÇÃO CAMBIAL. NULIDADE. EFEITOS. RECEITAS FINANCEIRAS. RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. LIMITE LEGAL.

Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando formalizado em consonância com o disposto nos artigos 142, do CTN, e 10, do Decreto nº 70.235, de 1972. A manifestação do Poder Tributante, consubstanciada em lançamento de ofício levado a efeito por meio dos seus agentes fiscalizadores, aos quais a lei

conferiu competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

Improcede a arguição de decadência para períodos não arrolados na autuação. É nula de pleno direito a contratação de reajuste vinculado à variação cambial.

Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam.

Desconsiderada a cláusula de reajuste cambial contida em aditamento de contrato de mútuo, justifica-se a glosa da respectiva despesa daí decorrente, e a exigência da receita financeira calculada com base no contrato original. O regime de escrituração a que se submetem as pessoas jurídicas, segundo a legislação comercial e tributária, determina o reconhecimento das receitas já auferidas e a apropriação dos custos e despesas incorridos, nos períodos de apuração dos resultados a que competirem; a cada final de período devem ser apurados e registrados contabilmente os correspondentes valores, os quais comporão aqueles resultados submetidos ao crivo da tributação. A dedutibilidade de despesas condiciona-se à comprovação de sua necessidade à manutenção da fonte produtora, além do atendimento aos requisitos de usualidade e normalidade no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, devendo ser observado o limite legal, quando for o caso. No entanto, improcede a exigência decorrente de sua glosa, quando ocorre erro na tipificação do fato imponible e quando se demonstra o atendimento hipótese legal de não sujeição ao limite estatuído para a operação.

Tributação Reflexa. Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Restando demonstrado que o contribuinte beneficiário de decisão prolatada em instância final da Justiça Federal, assegurando-lhe o não recolhimento da exação com base em receitas financeiras, é de se afastar a exigência daí decorrente.

É o relatório. Passo ao voto.

## Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário interposto é tempestivo e assente em lei.

De início assinale que a autoridade julgadora de primeiro grau, manteve parcialmente os lançamentos, exonerando a exigência fiscal decorrente do PIS (R\$ 248.234,85) e da COFINS (R\$ 1.145.699,62), IRPJ )R\$ 5.747.375,74) e CSLL (R\$ 2.020.594,33), pelo que recorre de ofício.

Vê-se, portanto, que o valor do crédito exonerado supera o limite que sujeita a decisão à revisão necessária.

Conheço de ambos os recursos.

### RECURSO DE OFÍCIO

Constata-se do relatório e voto condutor que diversos valores lançados foram exonerados na decisão de primeira instância, a saber: I) as exigências do PIS e da COFINS em que a defesa aduz : *i) ocorreu erro no critério temporal adotado pelo autor do feito, uma vez a apuração das exações se deu em bases anuais, contrariando a legislação de regência das contribuições, que preconiza a sua apuração mensal; (ii) o STF reconheceu a inconstitucionalidade da alteração legislativa promovida pela Lei nº 9.718 de 1998, quanto à base de cálculo das exações, e as receitas arroladas na autuação não decorrem da prestação de serviços, nem da venda de mercadorias; (iii) a esse respeito, a Impugnante possui decisão judicial, conforme cópias de peças dos respectivos processos judiciais, que junta às fls. 638 a 829.*

A Turma Julgadora reconhece que a decisão na Justiça foi favorável a contribuinte, já em última instância, o que determina o afastamento das respectivas exigências formalizadas nos presentes autos, concluindo que:

“Assim, é de serem afastadas as exigências reflexas das contribuições para o PIS e da COFINS, remanescentes após o julgamento do lançamento do IRPJ, dito matriz, pelas razões acima esposadas.”

De fato, verifica-se que o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.024802-0, relativo à COFINS, após tramitar nas instâncias inferiores, teve o correspondente Recurso Extraordinário nº 499.094-SP provido pelo STF, conforme cópia do julgado que repousa às fls. 739/740. Na oportunidade, o Ministro Joaquim Barbosa, Relator, considerou inconstitucional a modificação da base de cálculo dos tributos (contribuição para o PIS e COFINS) levada a efeito pelo artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

A autoridade de primeira instância, também, desconsiderou os lançamentos referente a Omissão de Receitas Financeiras (item 1.2 do AI), nos valores de R\$ 26.433,14, do AC de 31/12/2001; R\$ 854.383,58 (do montante lançado de R\$ 1.926.428,67) e R\$ 656.383,11, ambos do AC de 31/12/2002; e, mais, R\$ 8.747.978,47 (do montante lançado de

R\$ 13.640.483,89) e R\$ 1.064.422,15, ambos do AC de 31/12/2003, ao reconhecer equívoco da autoridade fiscal no momento de quantificar os rendimentos relativos ao contrato de mútuo (Planilha de fls. 438 e TVF fls. 430/441), mediante os seguintes fundamentos:

*“A leitura atenta dos subitens acima demonstra que a única alteração na forma de remuneração originalmente acordada ocorreu no período de 01/03/2003 a 31/05/2003, no qual também se incluiu os juros calculados à taxa de 5,5% ao ano, permanecendo os períodos anterior (14/06/2000 a 28/02/03) e posterior (01/06/2003 a 31/12/2003), apenas com a previsão do acréscimo da TRD.*

*Conclui-se, portanto, ser indevida a inclusão dos aludidos juros como rendimentos do mutuo aqui tratado, em todos os períodos de vigência do contrato, tanto por falta de previsão contratual, nos períodos anterior e posterior à alteração desconsiderada no procedimento fiscal (compreendidos entre 01/11/2002 a 28/02/03 e 01/06/2003 a 31/12/2003), como no próprio período em que se substituiu a forma de remuneração em decorrência da desconsideração da alteração contratual (01/03/2003 a 31/05/2003), não se podendo entender que a nulidade que a determinou não alcançasse todo o conteúdo da cláusula modificada.*

*Por essas razões voto no sentido de afastar da tributação as parcelas de R\$ 854.383,58 e R\$ 8.747.978,47, nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, correspondentes aos valores arrolados a título de receitas financeiras concernentes aos juros calculados à taxa de 5,5% ao ano, incidentes sobre o contrato de mutuo firmado entre a ora Impugnante e a empresa ligada SFB.”*

No que concerne a autuação relacionada aos contratos mantidos com a controladora La Fonte Participações S/A, da qual consta do TVF que a autuada mantinha mútuo ativo com a sua controladora remunerado pela variação da TRD acrescida de 6% ao ano e mútuos passivos remunerados taxa de 12% ao ano em um contrato, e 6% ao ano noutro. A autoridade fiscal considerou a equalização das taxas a 12% ao ano, apurando os valores arrolados para tributação como receita financeira omitida, demonstrados as fls. 440 (item 2 do AI).

Neste ponto, a ora recorrente se defende da acusação de haver deduzido despesas desnecessárias, alegando falta de provas da sua *desnecessidade*, conclusão que teria decorrido de mera suposição do Fiscal autuante.

Já a autoridade julgadora de primeira instância considerou improcedente os lançamentos, pois, no seu entender caberia ao autuante quantificar o excesso de juros e tributá-lo em decorrência de sua glosa, e não, calcular uma remuneração dos recursos repassados à controlada, com base nas taxas a ela pagas nos mútuos passivos, como constou da autuação, inclusive com a exigência reflexa das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e, que essa quantificação poderia ser efetuada mediante a consolidação de todas as contas que registravam a movimentação financeira e, sobre os saldos verificados, aplicar a taxa de remuneração válida para os contratos ativos, comparando os valores obtidos com os registrados como despesas pela Autuada, e deduzindo os valores já contabilizados como receitas. O resultado dessa operação constituiria o excedente de despesa a ser glosado, por se configurar desnecessário, nos termos da legislação de regência, posto que teria sido calculado em valores superiores às receitas de igual natureza, e apurado considerando a movimentação global de recursos observada no período entre as duas pessoas jurídicas.

Por fim, com relação à parcela exonerada no valor de R\$ 55.846,99 referente a Não Adição de Parcela dos Juros Recebidos, o autuante discrimina a presente infração como *Receita de variação cambial não reconhecida*.

Neste ponto, a recorrente demonstra que, ainda que o objetivo do Autuante fosse o de tributar a parcela excedente da despesa com juros pagos à mutuante no exterior, não remanesceria a autuação, tendo em vista que os mútuos realizados possuem registros no BACEN, conforme documentos acostados aos autos, constantes das fls. 630 a 636. Assim, nos termos do parágrafo 4º, do dispositivo legal dado como infringido, o pagamento de juros na hipótese aqui tratada, não se submete à limitação contida no *caput* do dispositivo.

Fato este corroborado pela Turma Julgadora que me precedeu nos seguintes termos:

“Entendo caber razão à Impugnante quanto ao mérito do litígio, neste particular, posto que o parágrafo 4º, do artigo 22, da Lei no 9.430, de 1996, realmente excepciona da regra geral constante do seu *caput*, a situação em que o contrato foi registrado no BACEN, conforme se constata de sua redação a seguir reproduzida:

*Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.*

*§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.*

*§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.*

*§ 3º. O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.*

*§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.*

Pelos fatos e argumentos acima relatados, não há reparos a fazer na decisão recorrida, dado que proferida com observância da lei e da jurisprudência desta Corte

Recurso de ofício que se nega provimento.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente quanto a argüição de nulidade dos lançamentos, por irregularidades no MPF.

Creio não caber razão à recorrente que requer a nulidade dos autos de infração lavrados para as exigências da CSLL, PIS e da COFINS, ao afirmar, no seu entender que: *“tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que autorizou o procedimento fiscal ora guerreado apenas o fez em relação ao IRPJ concernente aos anos-calendário de 2001 a 2003. Assim, a extensão da fiscalização às aludidas contribuições sociais desrespeitou as regras estabelecidas na Portaria nº 6.087, de 2005, o que determina a nulidade dos correspondentes lançamentos.”*

Neste ponto, filio-me a corrente que entende que o MPF é um instrumento interno de planejamento e controle da atividade e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal. O aludido mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores-fiscais, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Nada obstante, ainda que vícios houvesse, não comprometeriam a validade do lançamento, eventuais falhas na sua emissão não invalidam o lançamento, que é ato vinculado. Esta conclusão tem sido estampada em diversas decisões deste Conselho.

Quanto ao mérito, repise-se, restou a discussão os lançamentos do IRPJ e CSLL, matéria não exonerada na decisão combatida, ou seja, “Glosa de Despesas” no valor de R\$ 25.164.414,86 (Item 001 do AI) e, (item 002 do AI), “Omissão de Receitas Financeiras” no valor de R\$ 1.072.045,09 (montante lançado de R\$ 1.926.428,67), e o valor de R\$ 4.892.505,42 (montante lançado de R\$ 13.640.483,89).

Passamos a análise.

### GLOSA DE DESPESA – R\$ 25.164.414,86

Para melhor elucidação da matéria transcrevo os seguintes excertos da defesa.

#### 111.1 — Da Dedutibilidade da Despesa de R\$ 25.164.414,86

De acordo com o contrato de mútuo e respectivo aditivo, anexados ao presente processo (intitulados "Instrumento Particular de Mútuo" — fls. 202 e seguintes), verifica-se que:

(i) em 30 de junho de 2002, a empresa Operate Participações (mutuante) firmou contrato de mútuo com a Sociedade Fiduciária Brasileira, Serviços, Negócios e Participações Ltda. (mutuária), por meio do qual aquela concedeu a esta, a título de mútuo, o valor de R\$ 142.943.534,99, a ser restituído até o dia 08 de maio de 2004, corrigido pela Taxa Referencial Diária — TRD;

(ii) em 26 de fevereiro de 2003, o referido contrato foi aditado pelas partes, tendo em vista a incorporação da empresa mutuante pela ora Recorrente.

Naquela oportunidade, alterou-se também a forma de remuneração do capital nos seguintes termos: no período compreendido entre 01/03/2003 e 31/05/2003, a remuneração será pela variação do dólar comercial norte americano, acrescido de juros de 5,5% ao ano; e, no período compreendido entre 01/01/2004 a 08/05/2006, o principal será acrescido de juros equivalentes a 100% do CDI-CETIP (quanto aos demais períodos, manteve-se estipulado que a correção do mútuo ocorreria de acordo com a TRD).

De fato, em função do mencionado aditamento contratual, a Recorrente foi obrigada a corrigir seu crédito perante a SFB, no período de março a maio de 2003, de acordo com a variação do dólar norte-americano e, paralelamente, passou a deter o direito de receber juros de 5,5% ao ano. Em resumo, de acordo com o aditamento contratual firmado em 26 de fevereiro de 2003, as partes substituíram a remuneração anteriormente acordada ("TRD") pela variação do dólar mais juros de 5,5% ao ano.

Considerando-se que nos períodos de março e abril de 2003 houve desvalorização do valor do dólar norte-americano frente ao real, bem como que em maio de 2003 ocorreu o movimento contrário (valorização do dólar frente ao real), é fato que o crédito da Recorrente perante a SFB foi alterado naquele período, dando ensejo aos lançamentos contábeis de R\$ 28.223.849,71 (crédito, em 30 de abril de 2003, na conta contábil no 1.1.2.2.02.0102) e de R\$ 3.059.434,85 (débito, 31 de maio de 2003, na conta contábil no 1.1.2.2.02.0102).

Registre-se que é justamente a diferença entre as duas quantias que foi glosada pela Fiscalização, a título de despesa indedutível.

Em sendo assim, de início se verifica que a despesa atende aos requisitos previstos no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, isto é, trata-se de despesa normal, usual e necessária, tornando-se plenamente dedutível.

No entanto, no entendimento da D. Turma Julgadora, que se coaduna com a alegação do I. Agente Fiscal, seria nula, de pleno direito, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.880/94, a cláusula contratual que substituiu, no período de março a maio de 2003, a remuneração do mútuo (de TRD pelo dólar mais 5,5% ao ano). Veja-se o entendimento da D. Turma Julgadora sobre a questão (fls. 863):

"Portanto, se a despesa registrada pela Impugnante resultou de cláusula contratual nula de pleno direito, determinando a invalidade do negócio jurídico — o qual não pode gerar nenhum direito para qualquer das partes — não há como se admitir a sua dedutibilidade na determinação da base impositiva do imposto de renda, sendo legítima a glosa daí decorrente."

Contudo, tal entendimento não poderá prosperar, devendo esse E. Conselho reconhecer a validade da cláusula contratual em questão e, por consequência, a dedutibilidade da despesa decorrente do contrato de mútuo em tela, determinando o cancelamento do lançamento tributário pelos seguintes fundamentos.

Em primeiro lugar, o aditamento ao contrato de mútuo é ato jurídico plenamente válido, não tendo sido produzida pela Fiscalização qualquer prova que pudesse tornar nulo tal aditamento, conforme expressamente reconheceu a D. Turma de Julgamento, de fora contraditória à sua conclusão:

*"Assim, considero caber razão à Impugnante quanto à ausência de prova das irregularidades que teriam sido cometidas na execução da referida alteração (a qual poderia ter sido providenciada a posteriori, objetivando modificar o resultado tributável das duas empresas participantes do mútuo, acompanhada do refazimento*

*da escrituração), o que somente poderia ser caracterizada na hipótese de se conhecer, de antemão, a evolução (no caso, negativa) da taxa de câmbio adotada para a moeda norte-americana frente ao real, que passou a se constituir no índice de remuneração dos valores mutuados." (fls. 860)*

Por assim ser, a solução do presente litígio está atrelada, exclusivamente, à validade da cláusula contratual que estabeleceu, em sede de aditamento, a substituição da TRD pelo dólar norte-americano, analisando-se essa cláusula em conjunto com o artigo 6º. da Lei no 8.880/94.

Pois bem. Para a adequada análise do caso, deve-se ter em mente que a *estipulação de pagamento em moeda estrangeira* e a *indexação de dívida pela variação cambial* são noções jurídicas distintas, sendo que só no primeiro caso poder-se-ia falar em recusa ou restrição do curso legal de nossa moeda, não havendo que se falar em tal obstrução no segundo caso.

Na verdade, no que concerne à contratação de pagamento em moeda estrangeira (o que, registre-se, não se trata de hipótese dos autos), dispõe o Decreto-lei no 857, de 11 de setembro de 1969:

*"Art 1º. São nulos de pleno direito os contratos, títulos e quaisquer documentos, bem como as obrigações que exequíveis no Brasil, estipulem pagamento em ouro, em moeda estrangeira, ou, por alguma forma, restrinjam ou recusem, nos seus efeitos, o curso legal do cruzeiro."*

Assim, de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, no que concerne à contratação estipulando o *pagamento a ser efetuado* em moeda estrangeira, a referida hipótese é vedada pela legislação em questão.

Quanto a esse aspecto, os contratos firmados pela Recorrente com a SFB estão em total conformidade com a legislação de regência, visto que os referidos contratos foram estipulados em real e a contratação do pagamento efetuado pelas partes também foi estipulado em real.

No que concerne à *indexação* do valor a ser pago em decorrência do mútuo, repita-se, que foi estipulado para o período compreendido entre março e maio de 2003 (variação do dólar comercial norte-americano serviria de índice, acrescido de juros de 5,5% ao ano), não há qualquer proibição expressa.

Efetivamente, nos termos do ordenamento jurídico brasileiro e conforme entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência, não há qualquer vedação para que as partes estipulem cláusula indexatória baseadas nas oscilações de moeda estrangeira.

Cite-se, neste sentido, o entendimento do Ilustre Jurista Armando Alves Garcia Júnior:

*"(...) na hipótese de as partes pactuarem cláusula indexatória, que se baseie para tanto nas oscilações de cotações de moeda estrangeira, patente está sua insuscetibilidade de vedação, de proibição, visto que espelham o elemento volitivo das partes no intento de preservarem o poder de troca da moeda, de sorte a manterem o equilíbrio contratual."*

Na realidade, pacífico o entendimento da doutrina no tocante a validade de *estipulação de indexadores* pelas partes, mesmo porque amplo é o rol deles hoje existente."

Corroborando tal entendimento são os ensinamentos de Washington de Barros Monteiro, Maria Helena Diniz, Arnold Wald, Orlando Gomes, Caio Mário da Silva Pereira, Carlos Alberto Bittar, dentre outros, mencionados pelo ilustre jurista supra citado.

Registre-se que, não obstante a Lei nº 8.880/94, em seu artigo 6º, aparentemente determinar a nulidade das contratações de reajustes vinculados à variação cambial, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao contrário do entendimento da D. Turma Julgadora, **tem admitido a utilização do dólar como índice de correção monetária dos valores ajustados com base na variação cambial.**

Cite-se, neste sentido, a seguinte decisão proferida, **após a edição da indigitada lei:**

*"Contratos Indexados no Direito Brasileiro e Variação Cambial", Aduaneiras, São Paulo, 2000, p.116/119.*

*"CÉDULA DE CRÉDITO INDUSTRIAL. VALIDADE DE CONTRATO CELEBRADO EM MOEDA ESTRANGEIRA. PAGAMENTO EM MOEDA NACIONAL MEDIANTE CONVERSÃO. CORREÇÃO CAMBIAL. Legítimo é o pacto celebrado em moeda estrangeira, desde que o pagamento se efetive pela conversão em moeda nacional. Precedentes do STJ.*

*Obrigação do devedor de restituir, em moeda nacional, o equivalente em dólares norte-americanos emprestados. Variação cambial que não constitui, a rigor, correção monetária, mas a expressão do principal devido.*

*Recurso especial não conhecido." (REsp no 57581/SC; Ministro BARROS MONTEIRO, QUARTA TURMA, DJ 18.10.1999, p. 233)*

*"CIVIL. OBRIGAÇÕES. INDEXAÇÃO EM MOEDA ESTRANGEIRA.*

*A moeda estrangeira não pode ser adotada como meio de pagamento, mas serve como indexador. Recurso especial não conhecido." (REsp 239238/RS; Ministro ARI PARGENDLER, TERCEIRA TURMA, DJ 01.08.2000,( g. n.)*

De fato, pelos julgados acima transcritos, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça privilegia a liberalidade na contratação como característica essencial dos contratos firmados entre particulares, não havendo que se falar em restrição a este direito, tal como pretendido pela I. Fiscalização e também pela D. Turma de Julgamento. E mais, claras são as decisões no sentido de que a moeda estrangeira não pode ser adotada como meio de pagamento, mas serve como indexador (exatamente como no caso em questão).

Desse modo, não há que se falar em ilegalidade do aditamento ao contrato de mútuo firmado pela Recorrente e a SFB, pois convencionou-se que a correção dos valores teria por base a variação do dólar norte-americano e o pagamento do principal permaneceria vinculado à moeda nacional, uma vez que essa prática encontra-se em total conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Diante do acima exposto, resta claro que não poderá prevalecer o entendimento da D. Turma Julgadora, no sentido de que é nula de pleno direito a cláusula contratual que reza sobre aplicação da variação cambial no mútuo em análise e, conseqüentemente, não se pode admitir como dedutível a despesa, devendo esse E. Conselho de Contribuintes determinar a reforma da decisão ora recorrida com relação a esse item.

Neste ponto, a Turma Julgadora de primeira instância, conclui, pela legitimidade da glosa, fundamentalmente, pelo fato de que a cláusula contratual alterada seria nula, nos termos da Lei nº 8.880, de 1994; assim, ela não produziria os efeitos jurídicos pretendidos, por contrariar expressa disposição legal.

Vê-se, portanto, que, no caso, a nulidade do ato jurídico impõe-se por determinação legal.

Como visto acima, a alegação da ora recorrente que: *“De fato, pelos julgados acima transcritos, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça privilegia a liberalidade na contratação como característica essencial dos contratos firmados entre particulares, não havendo que se falar em restrição a este direito, tal como pretendido pela I. Fiscalização e também pela D. Turma de Julgamento. E mais, claras são as decisões no sentido de que a moeda estrangeira não pode ser adotada como meio de pagamento, mas serve como indexador (exatamente como no caso em questão)”*, não ilide o quanto decidido pela autoridade a quo, que sintetizo na seguinte transcrição:

“Ainda que reconheça que aquele diploma legal *aparentemente* determina a nulidade das contratações vinculadas à variação cambial, a Impugnante insiste em alegar que não existe vedação para a utilização da citada cláusula indexatória, considerando a liberdade dos particulares em contratar, não podendo esse direito ser restringido, como se pretendeu na presente autuação; tanto isso é verdade, que o STJ admite a utilização do dólar com aquele objetivo, mesmo após a edição da lei dada como infringida, conforme julgado que menciona.

Vejamos o teor do dispositivo legal em discussão (artigo 6º, da Lei nº 8.880, de 1994):

*"Art. 6º - É nula de pleno direito a contratação de reajuste vinculado a variação cambial, exceto quando expressamente autorizado por lei federal e nos contratos de arrendamento mercantil celebrados entre pessoas residentes e domiciliadas no País, com base em captação de recursos provenientes do exterior."*

Trata-se de norma regularmente posta no ordenamento jurídico, em pleno vigor, tanto na data em que se deu a alteração contratual de que se cuida, quanto hodiernamente, não tendo sido revogada nem no bojo liberalizante da economia nacional observada nos últimos anos.

Ademais, a vedação nela expressa é de urna clareza cristalina, não exigindo do seu aplicador, qualquer exercício de hermenêutica para compreender o seu alcance e as suas conseqüências, no caso de a regra não ser observada na elaboração de contratos.

Observe-se que o legislador não disse que era vedada ou proibida a utilização da aludida cláusula contratual. Ao contrário, ele já declarou nula de pleno direito aquela condição, caso fosse utilizada nos contratos firmados a partir da publicação da norma.

Disciplinando a matéria, o artigo 166, do Código Civil é expresso ao determinar que:

*"Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:*

(...)

*"VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção."*

Portanto, se a despesa registrada pela Impugnante resultou de cláusula contratual nula de pleno direito, determinando a invalidade do negócio jurídico - o qual não pode gerar nenhum direito para qualquer das partes - não há como se admitir a sua dedutibilidade na determinação da base impositiva do imposto de renda, sendo legítima a glosa daí decorrente."

Observa-se que, a hipótese prevista na norma legal subsume-se ao caso em questão, apesar das infirmações trazidas pelo interessado em sua defesa.

Nestas condições, no que tange ao lançamento oriundo das glosas de despesas descritas pela fiscalização no item "A" do TVF e 001 do AI, entendo que as mesmas devam ser mantidas.

Segundo ponto combatido no recurso voluntário (Item 002 do AI).

"Omissão de Receitas Financeiras" mantida na decisão primária, no valor de R\$ 1.072.045,09 (do montante lançado de R\$ 1.926.428,67), e o valor de R\$ 4.892.505,42 (do montante lançado de R\$ 13.640.483,89), passamos a análise.

Para melhor compreensão da matéria transcrevo os seguintes excertos do voto condutor:

Do total apurado nos dois anos, a título de juros (R\$ 9.602.362,04), foram deduzidas as parcelas já apropriadas pela Contribuinte em abril e maio de 2003 (R\$ 1.378.937,94 e R\$ 700.771,74), restando o valor de R\$ 7.522.652,36, o qual somado ao montante da receita apurada com base na variação da TRD (R\$ 8.044.260,20), perfaz o valor dado como suprimido da tributação nos dois anos-calendário considerados (R\$ 15.556.91256).

Como a Autuada não reconheceu qualquer rendimento do mútuo no ano calendário de 2002 (anteriormente, portanto, à alteração contratual não acatada pelo Fisco, e conforme reconhecimento da própria Contribuinte, em correspondência constante das fls. 30/36 - Questionamento 1.C), a Fiscalização arrolou os valores apurados nos meses de novembro e dezembro de 2002, como receita omitida no período, totalizando o montante de R\$ 1.926.428,67, que constitui a primeira parcela questionada pela impugnante.

A segunda parcela objeto do questionamento (R\$ 13.640.483,89) corresponde a diferença entre o total apurado na planilha (R\$ 15.556.91256) e o valor arrolado em 2002 (R\$ 1.926.428,67), e é resultante do somatório dos rendimentos mensais de 2003 (variação da TRD + Juros, importando em R\$ 15.720.193,57 = R\$ 6.972.215,10 + R\$ 8.747.978,47), deduzido das já mencionadas parcelas apropriadas pela ora Impugnante naquele ano-calendário.

(...)

Embora todo o desenvolvimento do raciocínio contido no TVF fosse nesse sentido (e assim tenha sido entendido pela Impugnante, que protestou contra a adoção da forma de remuneração do mútuo constante do contrato original), a autoridade autuante concluiu que "(...) deva ser efetuado o cálculo desconsiderando

*a cláusula de variação cambial (por nulidade, desnecessidade) e mantido o mesmo modo de operação, ou seja, aplicação da TRD acrescido de 5,5% ao ano."*

Acontece que "o mesmo modo de operação", assim entendido, a mesma forma remuneratória do recurso emprestado pela Autuada à SFB, constante do contrato original, não corresponde à aplicação da TRD acrescida de 5,5% ao ano, mas apenas a aplicação sobre o principal, da correção "pela variação da Taxa Referencial Diária - TRD", como consta do item 2 do contrato com cópias às fls. 203/205, reproduzido neste voto.

Ao se alterar a forma de remuneração do mútuo, no Aditamento firmado em 26/02/2003, como não podia deixar de ser, considerando que se tratava de período pretérito, a regra foi mantida, de acordo com o item 2 daquele documento.

Em sua defesa argumenta a ora recorrente:

#### 111.2 — Da Inexistência de Omissão de Receitas Financeiras

Além dos fatos narrados no tópico anterior, o Sr. Agente Fiscal, para a constituição do crédito tributário em tela, identificou outra suposta irregularidade cometida pela Recorrente, assim descrita no auto de infração: "*Omissão de receita caracterizada pela contabilização de juros remuneratórios de mútuo com controlada ou coligada, gerando, em conseqüência, redução indevida de lucro sujeito à tributação.*"

Após analisar as razões contidas na peça impugnatória, a D.Turma Julgadora manteve a acusação de omissão de receitas quanto ao contrato firmado entre a Recorrente e a SFB, apesar de ter efetuado os ajustes já mencionados anteriormente (redução da parcela equivalente aos juros de 5,5% ao ano).

Nota-se, pela leitura do acórdão recorrido (fls. 864), que o cerne da questão abordada neste tópico refere-se à necessidade, ou não, de reconhecimento da aludida receita financeira, apurada com base na TRD, antes do encerramento do contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e a SFB.

É de se registrar que, quanto ao período compreendido entre março e maio de 2003, independe, neste momento, para fins das alegações que ora se coloca, qual índice será adotado para apuração do eventual crédito tributário (TRD ou Dólar+5,5%/0 a.a.). Com efeito, no presente tópico será abordada a questão relativa ao reconhecimento da aludida receita financeira, seja ela qual for (isso porque, em se acolhendo o argumento exposto no tópico anterior, não poderá prevalecer a tributação com base na variação cambial).

Pois bem. Primeiramente, importante ressaltar que não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita. Nesse sentido, cite-se a lição do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira: "*Ora, não existe qualquer norma em direito que diga o que se considera ser 'receita' em geral, ou que defina em tese as características da entidade conhecida pelo nome de 'receita'; Há sim inúmeras referências à 'receita'; em inúmeros dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, e também em regulamentos de natureza infra-legal, mas nenhum deles explicita o que seja uma receita ou o critério para que algo possa ser identificado como tal.*"

Não obstante a ausência de definição legal acerca do conceito de receita, a Lei das S/A determina, em seu artigo 177, que a escrituração da companhia deve ser

mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Ainda, a contabilidade define receita como o acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).

A esse respeito, devem-se mencionar os ensinamentos do Professor Helio de Paula Leite: *"receitas são acréscimos brutos de ativos que são obtidos sem a ampliação das dívidas ou capital da empresa"*.

O entendimento doutrinário guarda em si o conceito de que receita corresponde ao aumento do ativo de uma entidade, oriundo do ingresso de bens e ou direitos, sem que, para isso, essa mesma entidade incorra em determinado tipo de obrigação ou na perda de outros bens ou direitos.

Assim sendo, é possível definir o conceito jurídico de receita como sendo a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários.

Porém, e nada obstante a importância das definições trazidas a baila, é importante ressaltar que determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita (aumento de ativo, sem aumento do passivo) em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada.

Cite-se, novamente, o entendimento do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira: *"Por isso, como já foi dito atrás, não são considerações meramente econômicas ou um lançamento contábil à conta de receita que podem fazer algo ser receita, habilitando a incidência das duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta que pode eliminá-las (...)"*

Ainda, é necessária a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita pelos contribuintes. Isso porque existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo.

Desta maneira, há que se concluir, necessariamente, que ao conceito de receita, além da noção de acréscimo ("*plus*") ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade.

Além disso, para que seja possível a exigência do tributo, sobre determinado valor tido como "receita", é necessário saber se essa receita se subsume às limitações existentes no ordenamento jurídico. Tais limitações são aquelas disciplinadas pelo legislador constitucional nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, "Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar".

No presente caso, conforme será demonstrado adiante, os valores lançados nos autos de infração e mantidos pela D. Turma Julgadora, além de não se enquadrarem no conceito de receita, afrontam diretamente ao princípio constitucional do não-confisco, não podendo prevalecer a decisão ora recorrida.

Pelo até aqui exposto, é possível concluir que a receita, para ser tributada, deverá corresponder (i) ao acréscimo bruto de ativos, sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo (ii) que não seja temporário e (iii) que não afronte aos princípios constitucionais tributários.

Dessa forma, diferentemente do entendimento do Sr. Fiscal e da D. Turma de Julgamento, os encargos decorrentes do contrato de mútuo celebrado entre a Recorrente e a SFB não poderiam ser tributados no curso do contrato, pois tais valores não se encaixam no conceito de receita acima exposto, bem como constituem-se em valores precários.

De fato, ao final do contrato de mútuo, é possível que os seus resultados (que são incertos e imprevisíveis — em razão da taxa de juros aplicável, ou, ainda, em razão da flutuação da moeda estrangeira no período de março a maio de 2003, caso seja acolhido o argumento exposto no tópico anterior) não representem um acréscimo efetivo ao patrimônio da Recorrente, mas, sim, um decréscimo patrimonial.

Ou seja, apenas no encerramento do contrato é que será possível verificar a existência ou não de resultado positivo.

Dessa maneira, diante do caráter precário e temporal inerente às variações de natureza cambial ou ainda remuneração de juros, só é possível falar em receita (acréscimo definitivo) quando os ativos, ao qual se referem, forem liquidados e/ou quitados, de tal forma que não poderá prevalecer o entendimento da D. Julgadora no sentido de que sempre será aplicado o princípio da competência para o reconhecimento das receitas (fls. 864).

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial no 320.455, que tinha por objeto a análise de incidência do IRPJ sobre variações cambiais. Em referido julgamento, o Exmo. Ministro Garcia Vieira proferiu voto, cujo trecho menciona-se a seguir:

*"Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial. (...)"*

Assim, no caso do contrato de mútuo em tela, os valores decorrentes da oscilação dessa moeda (variação cambial) e da taxa aplicável aos juros durante a vigência dos contratos não constituem, em razão da incerteza e precariedade, receita a ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL, pelo que, por mais esse motivo, devem ser anulados os autos de infração originários do presente processo.

Ademais, como já se afirmou anteriormente, o simples registro de uma receita na contabilidade não quer dizer que essa receita seja passível de tributação. Isso porque o direito positivo, mais especificamente a Constituição Federal, apresenta certas limitações ao poder de tributar que são intransponíveis.

Dentre as limitações ao poder de tributar, merece destaque, no caso em análise, a garantia constitucional que veda peremptoriamente *"utilizar tributo com efeito de confisco"*. (art. 150, inc.IV, CF)

A tributação daquilo que não possui expressão ou substrato econômico é abusiva, como apregoa Sacha Calmon Navarro Coelho:

*"A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutra giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face de direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa*

indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva."

Sem causa jurídica ou fato gerador consubstanciado em real substrato econômico, não é constitucionalmente possível subtrair quantias em dinheiro do contribuinte, porque isso acabaria por consumir e dilapidar no tempo seu próprio patrimônio, aniquilando a atividade empresarial.

Assim, percebe-se que no caso em tela o procedimento adotado pela Sr. Fiscal e ratificado pela D. Turma Julgadora é manifestamente confiscatório.

De fato, a Autoridade Administrativa, ao aplicar a norma tributária, exerce uma atividade de interpretação que se consubstancia no lançamento tributário. Essa interpretação da legislação, contudo, encontra limites dentro do próprio sistema jurídico. Insista-se, não se pode interpretar uma lei, ou outro diploma legal qualquer, sem o devido respeito aos princípios constitucionais.

No presente caso, a forma de tributação perpetrada pelo Fisco, decorrente de sua interpretação equivocada do conceito de receita, gerou o confisco do patrimônio da Recorrente, motivo pelo qual requer-se o cancelamento das autuações originárias do presente processo administrativo.

Do acima relatado, depreende-se que da mesma forma que o item anterior, a descon sideração da alteração contratual sob análise, além de levar à glosa da despesa com a variação cambial já analisada, também motivou o arrolamento de receita financeira para fins de tributação, relativamente aos valores a serem acrescidos ao principal no período de vigência daquela cláusula (março a maio de 2003), com base na forma de remuneração constante do contrato de mútuo original firmado em 30/06/2002.

Na inicial (impugnação) a defesa se insurge contra esse item da autuação, alegando que o contrato com indexação não é nulo, e ainda que assim o fosse, a Fiscalização não poderia impor que as partes aplicassem a forma de remuneração anterior, não mais pretendida por elas, mas sim, deveria ter observado o disposto no artigo 406, do Código Civil, adotando a taxa SELIC prevista na Lei nº 9.250, de 1995; acrescenta que esse procedimento cria uma nova norma jurídica, contrária a dispositivo legal expresse, com a escolha aleatória de determinado índice, acarretando a sua nulidade.

No recurso a esta Corte Administrativa a defesa aduz, em extenso arrazoado, que (i) não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita e, mais, (ii) que os valores lançados afrontam diretamente ao princípio constitucional do não-confisco.

Com relação ao conceito de receita, releva citar o disposto no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, ressaltando que a receita bruta compreende produto da venda dos bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e, mais, o art. 44 da Lei nº 4.506/64, dispõe que integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia. Por sua vez, o art. 31 da Lei nº 8.981 definiu Receita Bruta como "produto da venda dos bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia".

Por fim, nos termos do Decreto-lei nº 1.598/77, as receitas financeiras e as receitas de variação cambial não integram a receita bruta, mas compõem a receita operacional, como "outras receitas operacionais".

O art. 9º. da Lei 9.718, de 1998, estabeleceu:

*Art. 9º. - As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso."*

Ainda, com relação a matéria, consta do voto condutor:

“Inicialmente, recorde-se que o dispositivo legal que determinou a nulidade da cláusula contratual de que se cuida, enfatiza ser a hipótese nula de pleno direito (artigo 6º, da Lei nº 8.880, de 1994, acima reproduzido), não produzindo, portanto, qualquer efeito jurídico.

De acordo com a norma contida no artigo 182, do Código Civil:

*Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas com o equivalente.*

Aplicando-se a norma jurídica ao caso concreto, tem-se que, afastada a alteração contratual, na sua parte eivada de nulidade (convenção de nova forma de remuneração dos valores mutuados, para o período de 01/03/2003 a 31/05/2003), aflora em sua integridade a forma de remuneração constante do acordo original que se buscou modificar, ou seja, a constante do item 2 do contrato de mútuo firmado em 30/06/2002, segundo a qual *"O valor mutuado será restituído pela MUTUÁRIA à MUTUANTE até o dia 08 de maio de 2004, corrigido pela variação da Taxa Referencial Diária - TRD"*.

Assim, ao contrário do entendimento da Impugnante, a aplicação da forma de remuneração anterior não foi imposta pelo Auditor Fiscal, que teria criado indevidamente uma norma jurídica, ao adotar a cláusula original de remuneração. Ela decorreu de uma consequência lógica (e legal) do afastamento da cláusula viciada, restituindo a situação ao estado em que antes dela se achava, conforme prescrito no dispositivo acima reproduzido.

A regra prevista no artigo 406, do Código Civil somente poderia ser utilizada, na espécie, na hipótese de que a cláusula nula tivesse constado do contrato anterior, passando a inexistir, pois, a previsão de remuneração do contrato de mútuo, a autorizar a adoção dessa norma.

Quanto à classificação das receitas financeiras como receitas tributadas segundo o regime de competência - já analisada neste voto - trata-se de discussão doutrinária e acadêmica, sem relevância para o deslinde da questão, uma vez que a matéria se acha adequadamente normatizada no direito positivo brasileiro, tanto do ponto de vista da legislação comercial (artigo 177, da Lei nº 6.404, de 1976), quanto da tributária (artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977), a que se submetem as pessoas jurídicas.”

Com relação as alegações da recorrente que os valores lançados afrontam diretamente ao princípio constitucional do não confisco, os argumentos trazidos são de índole constitucional. Buscam afastar exação expressamente previstos em lei com base em preceito

previsto na Constituição Federal, o que não é da competência deste Órgão Julgador, conforme estipulação da Súmula CARF nº 2:

*"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".*

Reputo, no meu entender, improcedentes os argumentos da defesa, visto que a recorrente no período de validade do mútuo não reconheceu qualquer rendimento, seja no ano calendário de 2002 (R\$ 1.926.428,67), seja no ano calendário de 2003 (R\$13.640.483,89).

O derradeiro ponto de bloqueio apontado o recurso voluntário se refere aos juros de mora.

A utilização da Selic para a quantificação dos juros de mora está prevista em lei regularmente inserida no sistema jurídico, não podendo este Colegiado negar-lhe aplicação. A matéria é objeto da Sumula CARF nº 4, com o seguinte enunciado:

*" A partir de 1º. de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. "*

Por todo o exposto voto por negar provimento ao recurso interposto, mantendo na integralidade a decisão emanada em primeira instância.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas – Relator