



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

Processo n° 18471.000991/2004-81
Recurso n° 145.205 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-001.445 – 1ª Turma**
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente DIÁRIOS ASSOCIADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. UTILIDADE. ACÓRDÃO PARADIGMA QUE NÃO TRATA DE TODOS OS FUNDAMENTOS APONTADOS PELO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Não se conhece do recurso especial fundamentado em divergência jurisprudencial, se o acórdão paradigma não enfrenta todos os fundamentos apresentados no acórdão recorrido. Neste caso, há ausência de interesse recursal, por falta de utilidade do recurso, uma vez que, mesmo que superada a divergência jurisprudencial a favor do recorrente, o acórdão recorrido manter-se-ia pelos demais fundamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

FISCAIS, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Alberto Pinto Souza Junior, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Susy Gomes Hoffmann, Albertina Silva Santos de Lima e Valmir Sandri.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal presente às fls. 208/211 dos autos, foram constatados os seguintes fatos:

a) falta de contabilização de receitas financeiras decorrentes de mútuos ativos contratados com coligadas (anos-calendário 2000, 2001 e 2002). A fiscalização fundamentou-se em contratos de mútuos, em que havia previsão de ônus financeiros relativos à variação equivalente ao IGPM e juros de 12% ao ano, não tendo, o contribuinte, a partir do ano de 2000, contabilizados tais rendimentos.

A Fiscalização elaborou demonstrativos (fls. 213/230), apurando-se mensal e anualmente os rendimentos, em relação a cada empresa coligada.

Neste ponto, o contribuinte alegou, em síntese, que a partir do ano-calendário de 2000, não foram cobrados mais juros dos empréstimos com coligadas, alterando-se o contrato de mútuo para contrato de adiantamento pecuniário para futuro aumento de capital.

b) falta de contabilização de ganhos em aplicações financeiras de renda fixa (ano-calendário 2000).

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 294/308 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls.745/753) julgou o lançamento procedente em parte, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001 e 2002

Ementa: TRIBUTAÇÃO A MENOR DE RECEITAS FINANCEIRAS. APLICAÇÃO DE ÍNDICE PREVISTO CONTRATUALMENTE.

A novação de negócios jurídicos deve ser expressa, fazendo clara referência à obrigação substituída e não deixando dúvidas quanto à sua extinção.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS FINANCEIRAS NÃO CONTABILIZADAS.

Extratos bancários que registrem receitas financeiras decorrentes de aplicações constituem prova do fato gerador do imposto sobre a renda.

VERDADE PROCESSUAL. CONTRAPOSIÇÃO DE PROVAS. Na contraposição de provas necessária à busca da verdade processual prevalecem as melhores, mais consistentes e mais completas.

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. REFLEXOS. DEDUTIBILIDADE.

Os valores do Pis e da Cofins reflexos apurados em procedimento de ofício são dedutíveis da base sobre a qual é calculado o IRPJ apurado no lançamento principal.

Assunto: Outros tributos ou contribuições.

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

EMENTA: LANÇAMENTO REFLEXOS. PIS E COFINS. Na ausência de fatos novos a ensejarem conclusões diversas, o decidido no lançamento principal se estende aos reflexos.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Os valores do Pis e da Cofins apurados por tributação reflexa são dedutíveis da base sobre a qual será calculado a CSLL apurada também por procedimento reflexo.

Lançamento Procedente em Parte.

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 785/816.

A antiga Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou o recurso de ofício, e deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, conforme a seguinte ementa:

NULIDADE - Não padece de nulidade o ato administrativo de lançamento, quando não presentes as hipóteses contidas no artigo 59 do Decreto 70.235/72.

MÚTUO COLIGADAS - Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º). Cabe ao fisco provar que os ônus financeiros, através da juntada dos contratos, sua ausência macula o lançamento, visto inexistir prova da ocorrência da norma hipotética no mundo real.

CONTRATOS - O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sem a assinatura de duas testemunhas e sem a

transcrição no registro público, não tem efeito contra terceiros. (CC Arts. 135/1067).

Os contratos entre pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, para serem válidos em relação ao fisco devem, além de atender a legislação civil, serem escriturados, ou seja os lançamentos contábeis devem a eles se referirem e caso haja alteração ou modificação precisam também constar da escrita fiscal

CONTRAPOSIÇÃO DE PROVAS - Tendo o fisco comprovado— através da DIRF e dos extratos bancários que o rendimento pertence a pessoa jurídica, tal fato não pode ser desfeito por contrato particular que se refere a outros contratos não juntados aos autos e que possui cláusula condicional para determinar o beneficiário do rendimento.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls. 873/878), os quais restaram rejeitados (despacho de fls. 879).

O contribuinte interpôs recurso especial de divergência (fls. 941/962). Alegou que:

“65. Como se constata das alegações vindas na impugnação, no recurso voluntário e neste recurso especial, por não ser obrigatória a cobrança de juros por aportes feitos a coligadas, a Recorrente, que através de contratos de mútuo vinha cobrando esses juros até o ano-calendário de 1999, por economia tributária, de comum acordo com as coligadas, resolveu não mais cobrar aqueles encargos, transformando os contratos de mútuo em contratos e adiantamento para aumento de capital demonstrado quando da impugnação.

66. A decisão recorrida, referendando a decisão de primeira instância, manteve o lançamento relativo à omissão de receita pela não cobrança de juros às coligadas ao fundamento, principal, de que os contratos de adiantamento não continham assinaturas de duas testemunhas e não foram registrados em cartório, e, assim, não tinham validade perante terceiros (item 12, letra a, acima)

*67. Contrariamente a essa decisão, ao exame dos Acórdãos nº s 106-15.415 e 107- 08.794, acima transcritos e dos votos dos eminentes Relatores, constata-se que o fato de os contratos não conterem assinaturas de testemunhas ou não terem sido registrados em cartório, não lhes tira a validade perante o Fisco, ente terceiro alheio a esse negócio jurídico e que jamais estará envolvido na relação jurídica decorrente de tais contratos, entendimento esse totalmente divergente do exarado no R. acórdão recorrido. **Portanto, a falta de assinaturas de testemunhas e de registro em cartório não pode servir de motivo para inaceitação dos contratos de que se trata e manutenção do***

lançamento impugnado. É o que a Recorrente espera venha a ser reconhecido pela Egrégia Turma.

68. **Secundariamente, em apoio da manutenção do lançamento, o R. voto invoca o fato de a empresa não ter alterado em sua escrita a forma de contabilização, de mútuo para aumento de capital. Sobre a falta dessa alteração, a Recorrente já esclarecera, tanto na impugnação como no recurso voluntário, que decorreria de falha contábil, mas que tal falha não poderia servir de arrimo para o lançamento, inclusive porque nem a Recorrente contabilizava as inexistentes receitas financeiras, nem, tampouco, as mutuárias contabilizavam as também inexistentes despesas financeiras.**

69. **Esse entendimento do R. voto condutor do Acórdão recorrido, de que a não alteração dos títulos das contas de mútuo para aumento de capital serviria de apoio ao lançamento de que se trata, diverge do entendimento vindo no Acórdão nº 107- 08.794, acima transcrito, no qual após se afirmar que independe de contrato escrito o mútuo celebrado com coligadas, se declara que o empréstimo se comprova com os lançamentos de receita na escrita da mutuante e despesa na escrituração da mutuária.**

70. **No R. voto que amparou o Acórdão divergente, de nº 107-08.794, o insigne Relator declara que se as partes resolvem cobrar ou não cobrar juros de coligada é uma questão de conveniência de oportunidade, caso em que o fisco não deve imiscuir-se, a não ser que prove simulação com o propósito de burlar a Fazenda Nacional. No caso presente, por economia tributária, as partes, mutuante e mutuárias, decidiram não mais cobrar juros pelos aportes feitos às coligadas, pelo que a partir daquela ocasião, não mais foram apropriados juros como receitas pela mutuante e despesas de juros pelas mutuárias, sem qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional. Se a não contabilização de juros não cobrados pela Recorrente pudesse ser tida como simulação das partes para burlar a Fazenda Nacional, caberia ao Fisco prová-la, o que, no caso, não aconteceu, eis que, como salientado ao longo do presente, não houve receita de juros pela Recorrente, nem despesas de juros por parte das coligadas.**

71. **Igualmente ao que se demonstrou no item 64, acima, também no Acórdão divergente nº 103-22.034 e no voto do eminente Relator, resta evidenciada a necessidade de lançamentos de receita dos juros na escrita da mutuante e de despesas de juros na escrita das mutuárias para que fique caracterizada a existência de mútuo e que, não havendo essa contabilização de receita ou pagamento de juros, não existe omissão de receitas.**

72. **O que é certo é que se na escrita da Recorrente e na das coligadas não consta lançamento de receita e despesas relativas a juros, como sustentado ao longo do presente, não poderiam contratos de mútuo vencidos ou substituídos, servir de amparo a suposta omissão de receita, independentemente de terem, ou não,**

assinatura de testemunhas e de serem registrados em Cartório. Demonstrado, portanto, também sob esse aspecto, a divergência entre o entendimento do acórdão recorrido e os paradigmas de nos 107-08.794 e 103-22.034.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1038/1044 dos autos.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relator

O presente recurso especial é tempestivo.

Quanto à divergência jurisprudencial, o recorrente trouxe à tona os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 106-15.415:

NULIDADE DO LANÇAMENTO — VÍCIOS NO PROCEDIMENTO FISCAL — A Portaria 3.007/2001 determina no parágrafo 2º do artigo 13 que o Fiscal deve dar ciência ao contribuinte da prorrogação do MPF no primeiro ato que praticar junto a este. As normas que regem a fiscalização devem ser cumpridas, ainda mais diante da exigência de que os agentes administrativos ajam sempre segundo as prescrições legais-(art. 37, caput da CF).

DESCARACTERIZAÇÃO DE CONTRATOS JURÍDICOS VÁLIDOS — *Não se pode admitir a descaracterização de negócios jurídicos válidos sem a existência de provas e sequer de indícios que maculem tais negócios. A atividade da tributação só admite sejam agasalhadas presunções legais e não aquelas fundadas em conotações subjetivas de ordem econômica.*

MULTA QUALIFICADA- *A majoração de multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovado nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé, fraude.*

SELIC- *Inaplicabilidade para os débitos tributários. Preliminar de nulidade superada para, no mérito, dar provimento ao recurso."*

Acórdão nº 107-08.794:

DESPESAS FINANCEIRAS — MÚTUO — Independe de contrato escrito o mútuo celebrado entre controladoras e controladas, de acordo com a legislação comercial, comprovando-se o empréstimo e os juros ajustados de acordo com os lançamentos de receita na escrita da mutuante e de despesa na escrituração da mutuária. Os juros pagos são dedutíveis na mutuária e tributados na mutuante, salvo se comprovado que a operação objetivou fraudar o fisco.

-Recurso provido."

O contribuinte insurge-se, em seu recurso especial, contra a decisão recorrida, naquilo em que manteve a autuação, concernente à omissão de receitas relativa a contratos de mútuo com coligadas.

No ponto, o acórdão recorrido baseou-se nos seguintes fundamentos, os quais enumero, para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte:

- a) falta de entrega dos contratos de folhas 321 a 352 no curso da fiscalização;
- b) falta de alteração em sua escrita a forma de contabilização de mútuo para contrato de adiantamento para aumento de capital;
- c) ausência de assinaturas de duas testemunhas nos contratos de adiantamento para aumento de capital (AFAC) ou de registro em cartório;
- d) ausência de qualquer menção, nos contratos substitutivos, dos contratos de mútuo que teriam sido substituídos.

Neste passo, concluiu-se no acórdão recorrido, que:

“Diante do acima exposto, independentemente das restrições feitas pela DRJ, a convergência de indícios e a imprestabilidade dos contratos de folhas 321 a 352, em relação a terceiros, inclusive a União, não há como conferir-lhes validade simplesmente por conterem os saldos de dezembro de 1.999, relacionados no mapa de folha 131.”

Pois bem, com relação ao primeiro acórdão paradigma (106-15.415), tem-se que, na autuação que gerou o processo administrativo fiscal, a fiscalização não reconheceu contratos de mútuo e de cessão de crédito apresentados pelo contribuinte “*sob o entendimento de que referidos negócios não haviam sido levados a registro no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e, ademais, relativamente à cessão de créditos firmada, diante do não preenchimento de requisitos dispostos no Código Civil para validade dos contratos, como a indicação do lugar onde foi firmado.*” Considerou-se que houve a prática de simulação nos negócios jurídicos em questão, com vistas a acobertar a remessa ao exterior de rendimentos, sem a correspondente tributação.

As bases fáticas dos acórdãos cotejados são, pois, diversas.

Do acórdão paradigma, depreende-se, como razão de decidir, no sentido de se dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, em síntese, que a ausência de registros

dos contratos em tela não lhes subtrai a validade, malgrado ineficaz em relação a terceiros. Tem-se que:

“No negócio jurídico indicado, o Fisco participa na qualidade de terceiro alheio, que jamais estará envolvido na operação. Por isso mesmo, eficácia perante terceiros, ou seja, registro público, não é uma questão que possa ser anteposta pelo Fisco para a aceitação dos contratos. A eficácia não é requisito essencial para o terceiro alheio aos fatos, posto que jamais estará envolvido na relação jurídica formada.

Contudo, desconfiando o Fisco da veracidade do negócio jurídico válido, mas não eficaz, deverá exigir a comprovação de tal negócio por outras provas hábeis a confirmar a operação.

Pois bem, no caso dos autos, embora válido os negócios jurídicos de mútuo formalizados, sua ineficácia e a desconfiança quanto a veracidade dos mesmos, conduziu o Fisco a buscar outros elementos probatórios da realização da operação. Os elementos trazidos aos autos, demonstram, sem sombra de dúvidas, a internação do valor pactuado no contrato de mútuo, e a saída do valor, segundo os termos pactuados, de forma que a veracidade dos contratos de mútuo válidos foi confirmada.

No outro acórdão paradigma (acórdão nº 107-08.794), o contribuinte foi autuado, nos seguintes termos, conforme o seu relatório:

“EMPREENDIMIENTOS IMOBILIÁRIOS SÃO CARLOS S.A., qualificada nos autos, foi autuada por apropriar, nos meses de 10/94, 11/94, 12/94 e em 12/95, juros passivos de empréstimos contraídos com a sua controladora Lojas Americanas S.A., até o mês de setembro de 1994 (fls111/113, 114/116, 117/119), sem expressa previsão nos contratos de mútuos realizados. Em 03/10/94, contraiu empréstimo com previsão de juros de 3%, passando, a partir daí, a deduzir, não apenas o saldo desse empréstimo como os saldos do empréstimos anteriores.”

Aqui, também, vê-se a ausência de semelhança entre as circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação no caso em julgamento e no acórdão paradigma.

No acórdão paradigma, o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes define o tema em decisão da seguinte forma:

“O busílis da questão reside no fato de ser ou não obrigatória cláusula expressa de juros em contrato de mútuo pactuado entre controlada e sua controladora para que a despesa financeira possa ser deduzida do lucro operacional.”

Tem-se, no acórdão paradigma, que:

“No momento em que as partes convencionaram o pagamento de juros de 3% a.m. nos contratos em curso em 30/09/94 e passaram a registrar em suas escritas esses efeitos, configurou-se a pactuação dessa obrigação. Tem-se para o mutuante

receitas financeiras tributáveis e para a mutuária despesas financeiras dedutíveis.

A recorrente demonstrou, e não houve questionamento do fisco a respeito, que os juros pagos estavam de acordo com o mercado, e que a mutuante reconheceu a receita financeira correspondente.

O fato de a recorrente vir a experimentar prejuízo adiante é irrelevante, uma vez que a fisco não demonstrou dolo algum no procedimento. A verdade é que a receita de uma correspondeu à despesa da outra.

Realmente, o fisco não deve imiscuir-se em questão de conveniência e oportunidade das operações realizadas pelos contribuintes, a não ser que prove simulação das partes com o propósito de burlar a Fazenda Nacional, o que não ocorreu na espécie.

Se as partes resolvem cobrar juros ou não cobrar juros de sua coligada é uma questão de conveniência e oportunidade; é um ato negocial.

Isto posto, independe de contrato escrito, o mútuo celebrado entre empresas controladoras e controladas, de acordo com a legislação comercial, comprovando-se o empréstimo e os juros ajustados de acordo com os lançamentos de receita na escrita da mutuante e de despesa na escrituração da mutuária.

Os juros pagos são dedutíveis na mutuária e tributados na mutuante, salvo se comprovado que a operação objetivou fraudar o fisco.”

Em suma, decidiu-se que o Fisco não pode imiscuir-se nas razões negociais dos contribuintes, salvo se tais razões acabar envolvendo uma ilegalidade.

Diante desse panorama, devemos fixar algumas premissas para analisar se a divergência jurisprudencial encontra-se configurada na hipótese.

Em primeiro lugar, deve-se ter por presente que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não consubstancia uma simples terceira instância de julgamento do processo administrativo fiscal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem uma finalidade específica: acabar com as divergências jurisprudenciais eventualmente existentes entre os órgãos julgadores do CARF.

Tendo uma finalidade específica, os recursos especiais somente podem ser julgados pela CSRF, se esta vir-se em face de uma divergência jurisprudencial a ser resolvida. Aliado a isso, o recurso especial, como todo recurso que demanda, como pressupostos recursais, adequação, necessidade e utilidade, também somente pode ser julgado se do seu resultado puder advir, ao recorrente, um resultado favorável.

No presente caso, tenho para mim que o dissídio jurisprudencial não restou configurado, pois que as situações fáticas enfrentadas nos acórdãos comparados não são as mesmas, e essas situações revelarem-se determinantes para os respectivos julgamentos, uma vez que foram justamente sobre elas que os respectivos julgados inclinaram-se para emitirem os respectivos julgamentos. É dizer, as diversas soluções jurídicas incidiram sobre os fatos que levaram às autuações, e estes fatos são diversos entre eles.

Por outro lado, ainda que se considere caracterizadas as divergências suscitadas, a sua resolução não desbanca o acórdão recorrido, pois que este permaneceria hígido por outros fundamentos, não havendo, assim, utilidade no recurso especial do contribuinte. E também porque a divergência eventualmente caracterizada, desconsiderada a diversidade de situações fáticas existente entre os acórdãos cotejados, somente se referiria à validade dos contratos de AFAP ou à configuração do mútuo em face, materialmente, apenas o empréstimo e o pagamento dos juros. Contudo, no presente caso, a discussão desborda de tais questões.

Repare-se que as alegadas divergências, tendo por base os acórdãos paradigmas trazidos à tona, dizem respeito à desconsideração dos contratos do contribuinte firmado, em suma, sem a respectivas formalidades. No acórdão recorrido, no entanto, este foi apenas um dos fundamentos que, em conjunto, culminou na negativa do provimento ao recurso do contribuinte. Ele remanesceria, com base na falta de entrega dos contratos de folhas 321 a 352 no curso da fiscalização, na falta de alteração em sua escrita a forma de contabilização de mútuo para contrato de adiantamento para aumento de capital e na ausência de qualquer menção, nos contratos substitutivos, dos contratos de mútuo que teriam sido substituídos.

Desta forma, lembro o que dispõe a súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal:

“É inadmissível o Recurso Extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”

Com efeito, numa hipótese que tal, falta ao recorrente o necessário interesse recursal, por ausência de utilidade no julgamento do recurso.

Ademais, cumpre ressaltar, de passagem, que, mesmo que se entendesse caracterizada a divergência jurisprudencial, mesmo que se conhecesse do recurso especial do contribuinte, este órgão julgador, para a resolução do caso, teria que invadir seara que não lhe cabe, do exame dos elementos probatórios constantes dos autos.

Com efeito, considerando-se configurada, mesmo, o dissídio jurisprudencial relativo à validade do contrato, no presente caso, do AFAC, este reconhecimento, por si só, não ensejaria o deslinde do caso.

O cerne da discussão, de fato, espraia-se por outras questões, como pela contabilização, como mútuo, sem a respectiva alteração para AFAC; a ausência de menção, nos contratos de AFAC trazidos aos autos, aos anteriores contratos de mútuo; e a não apresentação, durante a fiscalização, dos referidos contratos. Todos esses fatores conduziram a conclusão do acórdão recorrido.

Não é, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, repita-se uma vez mais, uma simples terceira instância de julgamento dos processos administrativos fiscais. Tem uma função específica, da qual não pode se afastar. Em tema de análise probatória, pode, quando muito, reavaliar a qualificação jurídica, em relação àquela perpetrada pelo órgão *a quo*. Mas, ressalte-se, em face daquilo que este órgão julgador reputar como comprovado ou não comprovado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais não pode inclinar-se sobre o conjunto probatório, avaliar este conjunto. Deve ter por base, para a solução jurídica que lhe cabe, os dados retratados no julgado recorrido.

Desta forma, ainda que se ultrapassasse, positivamente, o exame de admissibilidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, teria que imiscuir-se na análise da prova dos autos, o que não se deve admitir.

Diante de todo o exposto, não conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2012 15 de agosto de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann