



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

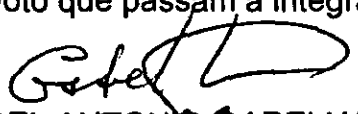
Processo nº : 10070.000808/95-15
Recurso nº : 107-139735
Matéria : IRPJ – Ex. 1990
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : GCSB – COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida : Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Sessão de : 21 de março de 2006
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

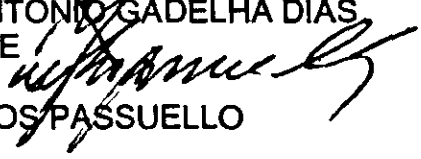
IRPJ E DECORRENTES – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-BASE DE 1989 – TÍTULOS DE CRÉDITOS ADQUIRIDOS POR VALOR INFERIOR AO VALOR DE LIQUIDAÇÃO NO VENCIMENTO: A aquisição de títulos de crédito deve ser representada contabilmente pelo seu custo de aquisição, assim entendido o preço pago por eles. A diferença entre o custo de aquisição e o valor de liquidação futura no vencimento não pode ser tributada como ganho no momento de sua aquisição, somente se constituindo em ganho nos momentos futuros em que ocorrer a apropriação do ganho (Art. 253 do RIR/80).

Recurso especial da negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

Recurso nº : 107-139735
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : GCSB – COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com arrimo no art. 32, II, c/c 33 do RI, calcado, portanto na divergência jurisprudencial, contra a decisão da 7ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 107-07.818, assim ementado (fls. 265):

"IRPJ E DECORRENTES – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-BASE DE 1989 – A receita derivada de deságio obtido na aquisição de títulos de crédito, cujos vencimentos se deram no ano-base seguinte ao do negócio jurídico, só podem sofrer incidência tributária no ano-base dos vencimentos (RIR/80, art. 253)."

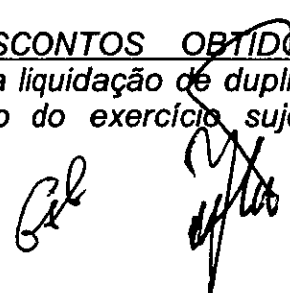
O seguimento provisório ao recurso foi determinado pelo despacho Presi nº 107-050/05 (fls. 285 e 286), com base no paradigma – Acórdão nº 101-83.411, sob ementa (fls. 286):

"DESÁGIO NA AQUISIÇÃO A CRÉDITO: Deverão ser computados no período-base de sua apuração os deságios obtidos na aquisição de créditos pela pessoa jurídica."

Foi citado, para acolhimento do recurso, também o Acórdão nº 105-0.017, assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – Evidenciada a omissão de receita pela sua existência, tributa-se o respectivo valor na data de sua ocorrência e sem se levar em conta a apuração da mesma infração em outro exercício."

"OMISSÃO DE RECEITAS – DESCONTOS OBTIDOS – Descontos obtidos no período-base, na liquidação de duplicatas, devem ser computados no resultado do exercício sujeito à tributação."



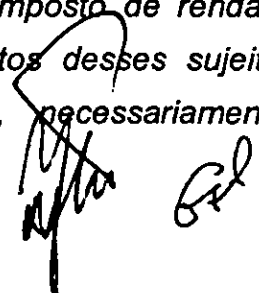
Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

O litígio se resume à infração capitulada como omissão de receitas pelo não oferecimento à tributação do deságio obtido na aquisição de duplicatas de empresas do mesmo grupo.

Conforme afirmativa da fiscalização, a autuada deveria ter reconhecido no ano-base de 1989, para fins de apuração do lucro líquido, como receita, o valor correspondente à diferença entre a quantia expressa nos títulos de crédito (valor de face) e o valor efetivamente pago (valor de compra ou custo de aquisição), proveniente da aquisição de duplicatas das empresas do grupo Teacher, Hiram Walker e Allied Lions Oversea Ltda. A acusação, portanto não é de falta de contabilização da operação, mas de omissão de receitas com o deságio na aquisição dos títulos. A fiscalização alertou, ainda, que as alienantes computaram por ocasião da alienação o deságio como despesas operacionais.

A Câmara recorrida cancelou a exação por entender, com base no artigo 253 do RIR/80, que a realização do ativo adquirido, representado pelos títulos mencionados, e consequentemente da receita correspondente se deu efetivamente quando do recebimento dos títulos, o que se deu no ano-base seguinte – 1990. Entendeu igualmente que nem seria o caso de exigir apropriação proporcional no ano-base de 1989 (aquisição), pois não se trata de aplicação financeira cujos rendimentos vão se formando à medida que decorre o tempo. Tratava-se de títulos com valor e data de vencimento certo.

O recurso especial argumenta que o entendimento da 7ª Câmara *“vulnera a letra da norma tributária que dispõe expressamente a obrigatoriedade do reconhecimento das receitas advindas do deságio dos títulos.”*, e que, *“sob o aspecto econômico o acréscimo patrimonial somente ocorrerá no ano-base seguinte de modo algum desnatura o fato gerador do Imposto de Renda, visto que esse tanto advém da disponibilidade econômica quanto jurídica.”* Entende ainda a recorrente que *“a legislação tributária submete as pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda à escrituração sob regime de competência. Assim, os rendimentos desses sujeitos passivos estão adstritos à disponibilidade jurídica e não, necessariamente, econômica.”* (fls. 277 e 278).



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

O recurso transcreve doutrina acerca dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica e arremata (fls. 282 e 283):

"À vista da lição dos doutos juristas, temos que muito embora o ganho com o deságio na compra das duplicatas não signifique disponibilidade econômica, implica em disponibilidade jurídica, por conseguinte, fato gerador do Imposto de Renda.

Essa disponibilidade jurídica bem fica caracterizada quando a Recorrida ofertou as duplicatas como garantia ao empréstimo contraído com o banco Multiplic, vide contrato de fls. 42 a 49.

Ad argumentandum tantum, devemos, ainda, considerar que o RIR/80, art. 317, inciso II, determina que os ganhos com deságio na aquisição de títulos são fato gerador do Imposto de Renda, facultando o art. 253 o diferimento do tributo quando a disponibilidade econômica seja posterior à jurídica.

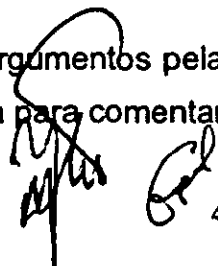
Salvo melhor juízo, temos que essa faculdade veiculada no RIR/80, art. 253, é extraordinária, haja vista que ordinariamente a sujeição passiva das pessoas jurídicas obedece ao regime de competência.

Por conseguinte, se a norma preceitua um agir ordinário – o oferecimento à tributação do ganho do deságio concomitante à aquisição das duplicatas² -, mas faculta um agir extraordinário – o oferecimento à tributação do ganho quando do desconto da duplicata³ -, esse agir extraordinário carrega ao sujeito passivo ônus além das obrigações normais. Caso contrário não haveria porque diferenciar as condutas.

No caso em tela, esse agir extraordinário implica na demonstração pelo Recorrido de que tenha oferecido à tributação o ganho com o deságio no ano do desconto das duplicatas, ainda que essa renda tenha se anulado com a compensação de prejuízos fiscais.

Compulsando os autos não verificamos que o Recorrido tenha adimplido com esse ônus. Por conseguinte, deve ser considerado como não provado o diferimento do tributo, estando, pois, caracterizada a omissão de receitas, consoante lavrado no auto de infração."

Em contra-razões, a autuada trouxe a fls. 319 a 331 argumentos pela manutenção da decisão recorrida, buscando apoio em Bulhões Pedreira para comentar



4

Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

o conceito de regime de competência e procurando definir o conceito e momento do ganho pelo contribuinte, considerando ocorrido quando do recebimento (por pagamento) dos títulos, uma vez que a empresa não é integrante do mercado financeiro.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. A. S.', written over the text 'É o relatório.'A handwritten signature in black ink, appearing to be 'G. S.', written to the right of the first signature.

Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

O recurso especial foi acolhido provisoriamente à vista dos Acórdãos nº 101-83.411 e 105-0.017, trazidos por cópia aos autos na íntegra.

O primeiro (101-83.411) tratava de diversos itens, tendo estampado na sua ementa a indicação de tratar-se de deságio na aquisição de créditos, afirmando que *"Deverão ser computados no período-base de sua apuração os deságios obtidos na aquisição de créditos pela pessoa jurídica."*

Do relatório (fls. 300) consta as matérias que integraram a exigência, sendo:

1. Correção monetária de investimentos relevantes registrada a menor;
2. Receita de aluguéis realizadas a destempo;
3. Omissão de receitas financeiras;
4. Variação monetária ativa realizada a destempo;
5. Mútuo não oferecido à tributação;
6. Exclusão indevida de rendimentos de aplicação financeira a curto prazo;
7. Omissão de variação monetária ativa;
8. Correção monetária do ajuste da provisão do imposto de renda não oferecida à tributação; e
9. Prejuízo indedutível na venda de investimentos.

O item de omissão de receitas financeiras teve como descrição no relatório (fls. 302):



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

“Descreve o Auto de Infração (fls. 3) que a autuada tinha crédito junto a sua controlada (PARCOMER), no montante de Cr\$ 464.985.953,00, apurado em 31-12-85. Na mesma data, a devedora (PARCOMER) quitou sua dívida com a autuada, mediante a cessão de créditos contra o Sr. Klauss Illner, no montante de 8.304,512 OTN equivalentes, na data, a Cr\$ 586.412.069,00, conforme escritura.

A autuada, não ofereceu à tributação a diferença entre o valor do crédito havido contra a coligada e o montante dos direitos a ela transferidos em quitação da dívida.

A Decisão concorda com as razões constantes do Auto de Infração.”

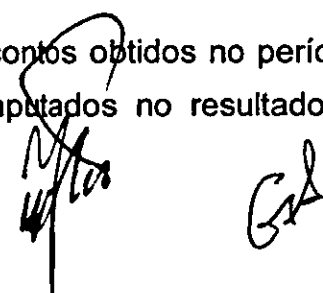
As razões de decidir, pela manutenção da exigência estão expostas a fls. 310:

“Os créditos havidos por dação em pagamento o foram por valor superior àqueles que se pretendia quitar. A alegação de que pretendo deságio concedido pelo devedor se configurou em razão de perda futura e incerta na sua realização não desobrigou a subrogada no dever do reconhecimento do seu valor na determinação do lucro real do período-base da baixa do crédito liquidado. Poderia ela, no máximo, reconhecer provisão para crédito de liquidação duvidosa em relação ao valor do direito assumido, nos termos do artigo 221 do RIR/80, mas nunca deixar de observar a obrigação do reconhecimento do ganho obtido na operação.

Na verdade o ganho obtido na assunção do crédito subrogado equivaleu a encargo financeiro pago pela devedora (PARCOMER) à autuada, ao efetuar a dação em pagamento do débito exigível.”

Apesar de não ter a recorrente detalhado a divergência, teceu considerações que guardam alguma similitude ao contido no paradigma, sendo de aceitá-lo.

Já o Acórdão nº 105-0.017 refere-se a descontos obtidos no período-base, na liquidação de duplicatas, concluindo serem computados no resultado do exercício, portanto matéria alheia ao presente processo.



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

Assim, devidamente caracterizada a divergência com aproveitamento do Acórdão nº 101-83.411, ao seu conteúdo referenciarei meu voto.

Acolho o recurso especial.

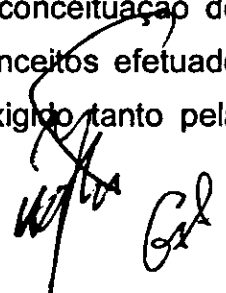
A situação descrita no paradigma representou a troca de ativos com mais valia, sendo o ativo recebido em valor nominal superior ao ativo transferido. O voto não esclarece as datas de vencimento dos dois ativos permutados, mas a classificação do diferencial de valor como receita financeira indica a possibilidade de corresponderem a obrigações com vencimentos diferenciados. Não há como saber se a diferença de valor foi atribuída à diferença de qualidade dos ativos permutados ou aos seus prazos. Assim, pretender assemelhar os efeitos tributários do resultado implica em permitir que fatos não comprovados passem a interferir na avaliação dos efeitos jurídicos da operação.

Já, no presente caso houve a aquisição de créditos mediante pagamento em moeda corrente, o que afasta qualquer eventual influência de fatores desconhecidos na relação financeira estabelecida.

A simples aplicação da mesma conclusão obtida no Acórdão nº 101-83.411 ao presente caso induz à certeza de que poderá ela ser inadequada diante da impossibilidade de estabelecer a necessária igualdade de situações entre os dois casos.

Assim, mesmo acolhendo a divergência, me limitarei a apreciar o presente processo à luz de sua análise técnica e jurídica.

No meu ver a solução da questão não passa pela conceituação de disponibilidade econômica ou jurídica, considerando o cotejo de conceitos efetuado pela recorrente, mas pela aplicação do regime de competência, exigido tanto pela legislação comercial quanto pela fiscal.



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

É importante ainda o conceito de deságio, termo utilizado pela fiscalização e pela recorrente.

Os conceitos contábeis, além de comporem as normas, princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, estão tratados na legislação comercial, principalmente pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) e encontram correlação com as normas fiscais na legislação de regência.

A aquisição dos títulos, na forma efetuada pela autuada, implicou na aquisição de bens do ativo e seu registro está regulado no artigo 183 da Lei nº 6.404/76, nos termos:

“Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183º - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos; (...).”

A determinação comercial é clara quanto à avaliação de títulos de crédito, que deve corresponder ao registro contábil por seu preço de aquisição. A ressalva de utilização de valor de mercado pressupõe seu valor estar inferiorizado perante o seu custo.

O conceito acima é importante uma vez que a fiscalização entendeu ter havido deságio na aquisição das duplicatas e que seu registro deveria ocorrer levando em consideração o valor de face.

Entendo de forma diversa.



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

Amparado no artigo 183 da Lei nº 6.404/76, entendo que o registro da aquisição dos títulos deve ser procedido levando em conta o seu custo de aquisição, correspondente sem sombra de dúvidas ao valor efetivamente pago por eles, no caso o valor líquido (valor de face menos o montante denominado pela fiscalização de deságio).

É evidente que a aquisição de títulos de crédito com prazo a vencer, naqueles idos de 1989, época em que o País se debatia com inflações elevadas e variadas, o preço a ser pago deveria levar em conta uma defasagem financeira de valor representativa de juros ou de variação monetária dos recursos aplicados na compra.

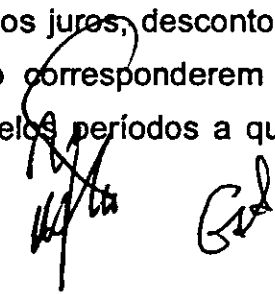
Esse raciocínio justifica a diferença de preço de aquisição com o valor de face, verdadeiro valor futuro do crédito adquirido.

Resta a definição da data em que tal diferença ou ganho deva ser tributado.

À evidência não corresponde à data da aquisição ao elemento temporal do fato gerador, uma vez que nele, como define a legislação, somente cabe apurar o seu valor de aquisição pelo critério de avaliação eleito na lei comercial, que não conflita com a lei fiscal.

Assim, sendo adequada a avaliação dos créditos adquiridos, naquele momento da aquisição não cabe a apuração do ganho ou eventual resultado que futuramente viria a ser auferido.

Resta a posição adotada pela Câmara recorrida, à unanimidade, acolhendo a aplicação do artigo 253 do RIR/80, segundo o qual os juros, descontos, correção monetária prefixada ganhos pelo contribuinte, quando corresponderem a títulos vencíveis em períodos seguintes, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

Entendo que a fiscalização poderia até ter proporcionalizado o ganho no tempo, mas em não o fazendo estava impedida de concentrar sua totalidade na data da aquisição dos títulos, por evidente quebra do regime de competência.

À época dos fatos, 1989, já vigia o Decreto-lei nº 1.598/77 que afastara o princípio da independência dos exercícios e elegera a sistemática de recomposição dos resultados para que os efeitos fiscais influíssem apenas nos exercícios a que competiam, o que impedia a antecipação dos resultados para fins de tributação a 1989.

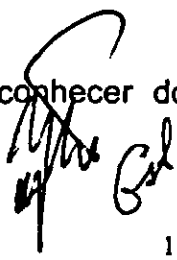
Apenas para relembrar, conceitualmente o regime de competência induz à necessidade de apropriação contábil das variações patrimoniais ao momento em que elas ocorreram.

No presente caso é nítida a inexistência de variação patrimonial quando da aquisição dos títulos, avaliados que foram pelo seu custo de aquisição, variação essa que poderia ser dimensionada, tanto no curso do tempo quanto no momento da liquidação ou recebimento dos créditos adquiridos.

O argumento expendido na decisão de primeiro grau e reafirmado no recurso de que a autuada não comprovou ter reconhecido a receita do denominado deságio no ano de 1990 não é suficiente para confirmar o lançamento, até porque a fiscalização sempre que se depara com operações cujos efeitos fiscais influenciam mais de um exercício deve dar atendimento ao disposto no artigo 6º, parágrafos 4º, 5º e 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, recompondo os resultados na forma preconizada pela IN nº 02/96.

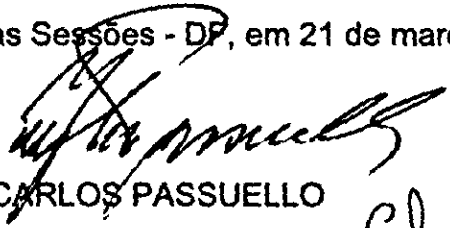
Não podia a fiscalização intentar o lançamento sem averiguar a forma como foi tributada a liquidação dos créditos, porquanto é razoável supor-se que o ganho tenha sido apurado quando da liquidação dos créditos, como única forma de manutenção do equilíbrio patrimonial da empresa.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.



Processo nº : 10070.000808/95-15
Acórdão nº : CSRF/01-05.442

Sala das Sessões - DP, em 21 de março de 2006.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

