



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.004020/2005-14
Recurso nº.: 148.679
Matéria : CSLL – Ex: 2003
Recorrente : MAXITEL S/A
Recorrida : 3ª TURMA – DRJ – BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 19 de outubro de 2006
Acórdão nº : 101-95.821

PAF - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO - MOMENTO DE APRESENTAÇÃO - A lei só admite a DIRPJ retificadora, se apresentada antes de instaurado o procedimento de ofício, desde que se comprove o erro nela contido.

CSLL – APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – REGIME DE COMPETÊNCIA – OPERAÇÕES DE “SWAP” – Os contribuintes optantes pelo lucro real devem reconhecer em sua escrituração toda e qualquer eventual perda ou ganho segundo o regime contábil de competência, salvo exceções normativas expressas. No caso de operações de “swap”, a legislação tributária somente prescreve tratamento excepcional para as entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Superintendência de Seguros Privados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por MAXITEL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

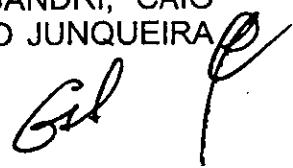
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

PROCESSO Nº. : 10680.004020/2005-14
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.821

FORMALIZADO EM:
16 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



PROCESSO N° : 10680.004020/2005-14
ACÓRDÃO N° : 101-95.821

Recurso nº. : 148.679
Recorrente : MAXITEL S/A

RELATÓRIO

MAXITEL S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 871/893) contra o Acórdão nº 8.791, de 22/06/2005 (fls. 848/866), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 15.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 21/32), a seguinte irregularidade fiscal, em resumo:

1. Exclusão indevida pela errônea adoção do regime de caixa em operação de "swap" – A autuada adotou erroneamente o regime de caixa na apuração das variações monetárias decorrentes das operações de "swap" e, em consequência, efetuou exclusão indevida na apuração do lucro real. Valor tributável: R\$ 189.575.484,77. Enquadramento legal: artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigos 8º e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 9º da Lei nº 9.718, de 1998; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições.
2. EXCLUSÃO INDEVIDA DE VARIAÇÃO CAMBIAL – O contribuinte efetuou exclusão indevida na apuração do lucro real, referente à variação cambial de operações de empréstimos não liquidados. Valor tributável: R\$ 511.272.454,40. Enquadramento legal: artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 9º da Lei nº 9.718, de 1998; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições; artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999 e suas reedições.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 630/649.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO – OPERAÇÕES DE "SWAP" – Os contribuintes optantes pelo lucro real devem reconhecer em sua escrituração toda e qualquer eventual perda ou ganho segundo o regime contábil de competência, salvo exceções normativas expressas. No caso de operações de "swap", a legislação tributária somente prescreve tratamento excepcional para as entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou pela Superintendência de Seguros Privados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – No processo administrativo fiscal federal existem apenas duas hipóteses de nulidade: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões somente serão sanadas quando causarem prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 20/07/2005 (fls. 870) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 17/08/2005 (fls. 871), alegando, em síntese, o seguinte:

Item "a"– Declaração retificadora

a) que, antes da lavratura do lançamento, a recorrente apresentou a declaração retificadora, onde foram corrigidos os valores de determinadas despesas operacionais, relativas a encargos de depreciação e perdas no recebimento de créditos (linhas 20 e 21 da Ficha 05A). Essa retificação implicou majoração dos prejuízos fiscais, de forma que não visou a redução ou exclusão de tributo devido. Não foi violado o art. 147 § 1º do CTN, nem os arts. 832 e 833 do RIR/99, pois não houve

exclusão ou redução do tributo (apenas aumentou o prejuízo fiscal apurado) e foi apresentada a retificação antes do lançamento;

- a) que o art. 5º da IN SRF 185/02, que foi citado para justificar a não aceitação da declaração retificadora, sob o argumento de que foi apresentada durante o procedimento fiscal. O dispositivo regulamentar não tem fundamento de lei, pois não existe nenhuma norma legal vedando a apresentação da declaração retificadora durante o procedimento de fiscalização. O que a lei não admite é sua apresentação após a notificação do lançamento, fato este que as autoridades julgadoras reconhecem que não aconteceu;
- b) que não há fundamento que justifique a recusa à declaração retificadora, e nem se alegue que a impugnação não veio acompanhada de nenhuma comprovação das retificações propostas, pois a declaração retificadora instruiu a impugnação apresentada. De acordo com a legislação tributária, os fatos são os seguintes: (a) a declaração retificadora apresentada substituiu a declaração original; (b) não precisava ter sido instruída com a respectiva documentação de suporte; e (c) foi protocolada antes do lançamento;

Item "b" – Regime de Competência e o Artigo 756 do RIR/99

- c) que o regime de competência no que tange ao reconhecimento das variações monetárias decorrentes de operações de swap foi reconhecido pela recorrente, pois os resultados obtidos nessas operações foram computados na determinação do lucro real no mesmo período em que se sujeitaram à incidência na fonte do imposto sobre a renda, por ocasião do vencimento e liquidação dos respectivos contratos;
- d) que o equívoco incorrido pela fiscalização e pela própria decisão recorrida, foi considerar que antes da liquidação desses contratos, a variação mensal dos índices referenciais contratados deveria ser oferecida à tributação, segundo o

regime de competência. O dispositivo regulamentar, com fundamento nas Leis 8.981/95 e 9.532/97, delimita expressamente a hipótese de incidência do imposto de renda sobre as operações de swap. O imposto incide na fonte, por ocasião do pagamento do rendimento, sobre o resultado positivo auferido;

- e) que a Lei 8981/95, estabeleceu como base de cálculo do imposto de renda, nas operações de swap, o resultado positivo auferido na liquidação do contrato, portanto, antes da liquidação do contrato de swap, não há incidência na fonte do imposto de renda, justamente porque não se cogita sobre rendimento auferido;
- f) que, se o imposto na fonte é mera antecipação do imposto devido ao final do período de apuração, resulta evidente que os rendimentos que forem tributados na fonte só podem ser computados na determinação do lucro real do mesmo período de apuração (em que a retenção na fonte tenha sido efetuada), jamais em períodos de apuração anteriores;

Item "C" – Natureza dos Contratos de SWAP

- g) que os argumentos aduzidos no item "d" também não procedem, pois antes da liquidação das operações de swap não há rendimento passível de tributação pelo IRPJ e CSLL. Primeiro, porque ainda que as operações de swap possam envolver direitos obrigacionais, enquanto não sobrevier a data de liquidação do contrato, nenhuma das partes terá adquirido o direito de exigir da outra a satisfação de uma prestação. Segundo, porque a recorrente afirmou e reitera que antes da data de liquidação dos contratos de swap não se cogita sobre direito de crédito do contribuinte, e que, ainda que fosse possível admitir-se que durante a vigência dos contratos de swap já existiria direito de crédito para alguma das partes envolvidas na operação, na melhor das hipóteses esse suposto direito de crédito estaria sujeito a condição suspensiva, pois dependeria de evento futuro e incerto.

consistente na apuração de resultado positivo por ocasião da liquidação daqueles contratos;

- h) que, se o swap – como afirma a decisão recorrida – é contrato a termo de prestação aleatória, em que o risco está na alternativa de ganho ou de perda e não se sabe qual das partes terá vantagem ou perda, como então poderia cogitar sobre rendimento tributável antes da sua liquidação, se apenas neste momento é que se identifica aquele que obteve ganho?

Itens “D” e “E” – Provisão Contábil da diferença mensal entre os Índices Referenciais contratados e o conceito de Variação Monetária

- i) que não foram “os resultados do contrato” de swap que foram contabilizados pela recorrente, mas sim as diferenças apuradas entre os índices e taxas referenciais trocados por meio daqueles contratos. E essas diferenças foram excluídas na determinação do lucro real justamente porque não representavam nem variações monetárias e nem direitos de crédito do contribuinte, na medida em que, nos termos da legislação tributária, somente na data da liquidação dos respectivos contratos é que deve ser apurado o eventual resultado positivo dessas operações. Antes desse evento (liquidação dos contratos) não há disponibilidade jurídica e nem econômica de renda, pois conforme reconhece a decisão recorrida, não se sabe qual das partes terá vantagem ou perda;
- j) que, se a própria fiscalização reconhece que as operações de swap contratadas envolviam taxas de juros, que representavam operações financeiras de renda variável e como tal, sujeitas à incidência na fonte (tanto assim que fez expressa referência ao art. 770 do RIR/99), obviamente que as diferenças mensais apuradas entre os índices e taxas referenciais contratados e trocados por meio dessas

operações não se qualificavam e nem poderiam ser tributados como se variações monetárias fossem;

- k) que, de toda forma, mesmo que – por absurdo – as diferenças mensais entre os índices e taxas referenciais contratados – por meio das operações de swap realizadas – pudessem ser qualificadas como variações monetárias, ainda assim o art. 375 do RIR/99 não seria aplicável, pois, antes da liquidação dos contratos não representavam nenhum direito de crédito da recorrente, já que nenhuma prestação poderia ser por ela exigida antes daquela data;
- l) que a regra geral do art. 375 do RIR/99 não se aplica ao caso vertente, pois a tributação das operações de swap sujeita-se a regras especiais e específicas, cujo resultado só pode ser efetivamente aferido por ocasião da liquidação dos respectivos contratos, momento em que a lei determina a incidência na fonte do imposto de renda sobre o eventual resultado positivo então auferido.

Às fls. 1014, o despacho da DRF em Belo Horizonte - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo, manifestando-se, inclusive, a respeito da tempestividade do mesmo.

É o relatório.

GD *P*

V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, a peça recursal faz referência à declaração de rendimentos retificadora entregue após o início da ação fiscal. Argumenta a interessada que, por meio de declaração retificadora, foram corrigidos os valores de encargos de depreciação sobre bens do ativo permanente.

Afirma que a correção levada a efeito na declaração retificadora implicou majoração dos prejuízos fiscais apurados, o que não foi computado pelos autuantes por ocasião da reconstituição do lucro real. Em consequência, os cálculos do IRPJ e da CSLL teriam sido prejudicados. Por essa razão, ainda que as duas infrações imputadas tivessem sido cometidas, o crédito tributário lançado foi superior ao que seria devido.

Com relação à retificação da declaração de rendimentos, as justificativas apresentadas pela recorrente não devem ser acolhidas, pois o artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/2001, estabelece que a retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa. Porém, o mesmo artigo 18, ressalva expressamente que a regra se aplica aos casos em que a retificação é admitida.

Nessas condições, não foram revogadas as determinações que estabelecem as hipóteses em que a retificação da declaração não é admissível ou então que lhe restringe os efeitos.

No caso, o § 1º do artigo 147 do CTN, dispõe que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. Por seu turno, o artigo 832 do RIR 1999 dispõe que a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício. O artigo 833 do mesmo RIR/99 estabelece que a pessoa jurídica que, depois de iniciada a ação fiscal, requerer a retificação de rendimentos de sua declaração não se eximirá, por isso, das penalidades previstas na legislação.

Referida matéria foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 185, de 2002, cujo artigo 5º dispõe:

Art. 5º O chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte emitirá notificação de não aceitação de declaração retificadora:

I - que tenha por objeto a troca de modelo, conforme disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001;

II - apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF);

III - que altere matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, nos termos do art. 145 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), com vistas a reduzi-lo.

Em resumo, a norma legal estabelece que a retificação da declaração, quando vise reduzir obrigações tributárias, somente será aceita quando o contribuinte, cumulativamente: a) já não tiver sido notificado do lançamento de ofício; b) não estiver sob ação fiscal; c) comprovar o erro em que se funde a retificação.

Ocorre que das condições acima previstas, a interessada somente satisfez apenas a primeira, pois a declaração retificadora foi apresentada em 24/03/2005, sendo que a ciência do auto de infração se deu três dias depois, em

27/03/2005. às fls. 13, verifica-se que a recorrente se encontrava sob ação fiscal naquela ocasião, a qual fora iniciada em 11/12/2002.

Como muito bem exposto pela decisão recorrida, a defesa não veio acompanhada de nenhuma comprovação das retificações propostas. O laudo a folhas 805 a 812, apresentado pela impugnante, não pode ser tomado como comprovação por estes motivos: a) foi feito sob encomenda da própria autuada e por iniciativa exclusiva sua; b) nele, a própria firma que o elaborou ressalva que não realizou exame detalhado da totalidade das operações desenvolvidas pela autuada durante os anos-calendário abrangidos pela ação fiscal, nem que efetuou verificação da propriedade e da comprovação dos custos, receitas e despesas incorridas; c) os dados nele consignados não foram corroborados pela juntada de nenhuma documentação hábil ou de elemento da escrituração.

Assim, não tendo sido cumpridos os requisitos e condições legais para a retificação da declaração, não pode a interessada invocar a circunstância como justificativa para a realização de diligência. A retificação efetuada em tais condições poderia no máximo servir de argumento de defesa, desde que viesse acompanhada de documentação comprobatória. Mas, como em matéria de prova efetiva nada foi apresentado, a retificação em causa nenhum proveito traz para a causa da autuada.

Com relação às despesas acrescentadas na declaração retificadora, mais especificamente a depreciação acelerada, para fundamentar sua pretensão, apresentou o documento de fls. 813, emitido em 25/04/2005, pelo Instituto Nacional de Tecnologia, órgão do Ministério da Ciência e Tecnologia. Referido documento não tem nenhuma força comprobatória, visto que se limita a informar que tramita naquele órgão, processo administrativo mediante o qual a autuada formula consulta a respeito de taxas de depreciação e prazos de vida útil de aparelhos celulares integrantes de seu ativo permanente.

Entendo que não pode ser acolhida a dedutibilidade de tais encargos no presente lançamento de ofício, tendo em vista que a matéria tratada

nos autos não se refere a tais fatos. Outrossim, cabe ressaltar que não existe qualquer comprovação da ocorrência de possível depreciação acelerada sobre os bens mencionados, visto que não foi incluída na declaração original, não consta da declaração retificadora e apenas tem como suporte documental unicamente a existência de um processo administrativo de consulta, o qual se encontra em fase de tramitação e não foi proferido qualquer decisão. Ainda que decisão favorável houvesse para a interessada, citada depreciação acelerada somente seria cabível de utilizar a partir do exercício correspondente e não retroativamente (ano-calendário de 2002) como pretende a recorrente.

Com relação ao laudo apresentado pela patrona da recorrente por ocasião da sustentação oral, considero desnecessária a sua juntada aos autos, tendo em vista que a depreciação acelerada somente poderá ser utilizada pela interessada a partir do presente ano-calendário (2006), pois o acolhimento da utilização das quotas de depreciação pretendidas ocorreu tão-somente neste ano, sendo impossível dessa forma, retroagir seus efeitos.

CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE SWAP – REGIME DE CAIXA

A infração fiscal diz respeito à exclusão indevida pela adoção do regime de caixa em operação de "swap" na apuração das variações monetárias decorrentes das operações de "swap" e, em consequência, efetuou exclusão indevida na apuração do lucro real. Diga-se de passagem, que a interessada reconheceu contabilmente a atualização dos valores pelo regime de competência, tendo, ao final do período-base de apuração do imposto, excluído as receitas financeiras no LALUR.

O princípio da competência consta da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9º, *verbis*:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou

diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – Nas transações com terceiros, quando esses efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

(...).

O regime de competência é aquele que prevê que os resultados (receitas, custos e despesas) devem ser reconhecidos por ocasião de sua realização, independentemente de sua efetiva realização em moeda (regime de caixa). Essa é a forma que a ciência contábil escolheu para que as empresas apurem os seus resultados, dando o norte para que sejam registradas as receitas quando efetivamente ocorrerem os fatos suficientes e capazes de considerá-las como "ganho". Em consequência, deve-se também proceder ao reconhecimento dos custos e despesas correspondentes às receitas.

Como é cediço, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.

Assim, o lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme

determinação do artigo 177, os princípios de contabilidade geralmente aceitos (atualmente chamados de princípios fundamentais de contabilidade), *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim, a apuração do resultado de um determinado período, em síntese, caracteriza-se pelo confronto entre as receitas e os custos/despesas ocorridos durante aquele lapso de tempo.

Com efeito, a partir da vigência da Lei 6.404/76, o reconhecimento das mutações patrimoniais, verificadas em contas de resultados, afastou-se do regime de caixa e passou a ser evidenciado em face do regime de competência, conforme previsto no artigo 187, parágrafo 1º da citada norma legal:

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A norma legal determina que deve existir o emparelhamento das receitas com os custos e despesas correspondentes, ou seja, o registro dos custos e despesas deve ser procedido no mesmo período-base em que for reconhecida a receita a que os mesmos correspondam. Pode-se dizer que o aspecto principal do

regime de competência vem a ser a realização da receita ou rendimento a partir do momento em que ocorrerem os fatos que estabeleçam a sua ocorrência. No mesmo sentido, também pode-se afirmar que os custos e despesas correspondentes devem ter o mesmo destino, qual seja, o reconhecimento destes por ocasião do registro das receitas.

Com relação à escrituração das operações de "swap", não existia qualquer norma que autorizasse as instituições o registro dos resultados de forma diferente àquela prevista na legislação acima citada. Confirmando isso, cabe citar a Circular nº 2.042/94, do BACEN, que determinava às instituições financeiras o atendimento ao regime de competência:

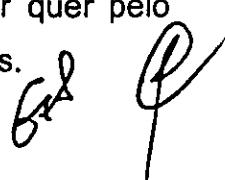
Art. 1º. Estabelecer os seguintes procedimentos para o registro das operações de swap:

I – o valor respectivo deve ser contabilizado em contas de compensação;

II – as rendas e as despesas devem ser reconhecidas como efetivas, individualizadas por contrato, em contrapartida às respectivas contas patrimoniais, observados os procedimentos de apropriação mensal dos resultados.

§1. Não é permitida a compensação de valores a receber com valores a pagar, rendas com despesas, bem como valores de contratos de quaisquer natureza, relativos às operações de que se trata.

Como muito bem exposto pela decisão recorrida, mais tarde, com o advento da Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 35, esse quadro foi parcialmente modificado, ficando estabelecido que, no caso de a receita decorrente de itens objeto de "hedge", entre outros, somente seja reconhecida quando houver a alienação dos ativos correspondentes. Referida norma abrange as operações de "swap", pois se entende que se classificam como modalidade de "hedge". Porém, ressalta a autoridade autuante que essa norma apenas reforça o entendimento de que, no caso da autuada, deve seguir o regime de competência. A mesma norma legal prevê expressamente que o tratamento excepcional é aplicável unicamente às instituições financeiras e às demais entidades autorizadas a funcionar quer pelo Banco Central do Brasil, quer pela Superintendência de Seguros Privados.



Art. 35. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados – Susep e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/Pasep quando da alienação dos respectivos ativos.

§ 1º Na hipótese de desvalorização decorrente da avaliação mencionada no caput, o reconhecimento da perda para efeito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será computada também quando da alienação.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate e a cessão dos referidos títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge.

§ 3º Os registros contábeis de que trata este artigo serão efetuados em contrapartida à conta de ajustes específica para esse fim, na forma a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Ficam convalidados os procedimentos efetuados anteriormente à vigência desta Lei, no curso do ano-calendário de 2002, desde que observado o disposto neste artigo.

No caso, não sendo a recorrente instituição financeira nem seguradora, aplicam-se a ela as regras gerais para o reconhecimento das receitas.

Também não procede o argumento da recorrente no sentido de que o artigo 756 do RIR/99, dispensaria a contabilização dos ganhos ou perdas resultantes das operações de "swap" nas regras do regime de competência, por estarem sujeitas a normas fiscais específicas. Referido diploma legal sequer diz respeito ao assunto tratado, pois limita-se a estabelecer a incidência do imposto do imposto de renda retido na fonte os rendimentos auferidos em operações de "swap", à alíquota de 20%, cuja tributação diz respeito a simples antecipação do imposto devido ao término do período-base. Assim, a pessoa jurídica deve incluir todos os rendimentos de acordo com o regime de competência no próprio curso do

período a que corresponder, apurar o imposto devido e, caso já tiver sido retido o imposto na fonte, deduzir do montante devido o valor já antecipado.

No caso em tela, a recorrente adotou o regime do lucro real anual. Portanto, a incidência do imposto na fonte não a desobrigava de fazer os resultados das operações de "swap" integrar o lucro real e a base de cálculo da CSLL pelo regime de competência. Por oportuno cabe salientar que as disposições regulamentares citadas não constituem exceção da regra geral segundo a qual todos os assentamentos contábeis se devem fazer segundo o regime de competência, salvo disposição expressa em contrário.

Também inaceitável o argumento da recorrente no sentido de que as operações de "swap" não geram nenhum acréscimo patrimonial tributável, em virtude de o resultado ser incerto antes da liquidação do contrato, e acrescenta que essa incerteza equivale a uma condição suspensiva. Ora, o patrimônio de uma pessoa jurídica é composto de bens, direitos e obrigações e sofre mutações continuamente, sejam elas patrimoniais ou então de resultado (onde alteram o lucro do período). A norma legal prevê que todas as variações patrimoniais devem ser reconhecidas no momento da sua ocorrência, independentemente da realização em dinheiro ou não.

A própria recorrente realizava a escrituração dos resultados dos contratos de "swap" de acordo com a decorrência do tempo, durante a vigência dos mesmos e antes da liquidação por ocasião do vencimento. Porém, para efeitos fiscais, excluía ou adicionava valores, conforme ocorria a liquidação dos contratos, para que a tributação somente viesse a ocorrer pela sistemática do regime de caixa.

Assim, entendo correto o procedimento da fiscalização, no sentido de apropriar as receitas da contribuinte com base no regime de competência, independentemente do recebimento das mesmas.



PROCESSO Nº. : 10680.004020/2005-14
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.821

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 19 de outubro de 2006

PAULO ROBERTO CORTEZ