



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.002432/99-09
Recurso nº : 142.397
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 1996 e 1997
Recorrente : BELCOSA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA DRJ – CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Acórdão nº : 101-95.257

IRPJ – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – FORMAS DE PAGAMENTO – USUFRUTO – APROPRIAÇÃO DO CUSTO CONTÁBIL DO INVESTIMENTO – Sendo prevista no contrato de compra e venda de participação societária que a forma de pagamento corresponde a uma parcela à vista e outra decorrente dos lucros gerados nos próximos dez anos a título de usufruto, deve ser mantido o lançamento que procedeu a glosa da perda de capital em decorrência da apropriação imediata e integral do custo contábil do investimento.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele lançamento constitui prejudgado na decisão do feito relativo a CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BELCOSA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PROCESSO Nº. : 10735.002432/99-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.257



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro CAÍO MARCOS CÂNDIDO.



PROCESSO Nº. : 10735.002432/99-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.257

Recurso nº. : 142.397
Recorrente : BELCOSA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.

RELATÓRIO

BELCOSA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 358/386) contra o Acórdão nº 8.494, de 11/12/2003 (fls. 344/353), proferido pela Egrégia 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 145 e CSLL, fls. 149.

O lançamento decorre da constatação das seguintes irregularidades fiscais:

- I – Glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias;
- II – Glosa de perda de capital na alinação de participação societária;
- III – Falta de contabilização de receitas não operacionais.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 156/180.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

INTERPRETAÇÃO DE CONTRATOS/USUFRUTO

Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem. No caso em questão, os frutos decorrentes da cláusula de usufruto funcionaram como uma forma de pagamento pela venda das quotas da empresa.



GLOSA DE DESPESA DE USUFRUTO

Matéria não impugnada.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeiro grau em 21/02/2004 (AR fls. 357), a contribuinte protocolizou, no dia 24/03/2004 (fls. 358), o presente recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nulo o auto de infração, tendo em vista que o fiscal autuante não apenas sugeriu, mas indicou determinados lançamentos contábeis citando-os como exemplo de correta contabilização. Não é crível que a decisão recorrida tenha admitido flagrante equívoco cometido pelo fiscal. Chegou à conclusão que o autuante sugeriu algo errado, mas a despeito disso, julgou procedente a autuação. Não deveria o auto de infração ter sido julgado improcedente, ou, ao menos ter sido corrigido? E se a recorrente optasse por ter adotado o procedimento determinado pelo fiscal?
- b) que a diferença entre o tratamento contábil “não adequado” determinado pelo fiscal autuante para a perda de capital em questão, e o critério determinado (ou sugerido) na decisão de primeira instância, é de extrema relevância para a recorrente. Veja-se: para o autuante, a perda de capital na operação inexistiu, pois o valor apurado (R\$ 5.341.307,38), “teria que ser classificado como investimento”... Já para a decisão recorrida a perda de capital de fato existiu, só que de natureza indedutível, sendo então passível de adição ao lucro real “para controle na parte B do LALUR”. Ou seja, o contribuinte tem o direito à dedução fiscal, mas em momento futuro, questão meramente temporal;
- c) que fosse esse o enquadramento feito no momento do usufruto, poderia o contribuinte ter analisado a questão de forma totalmente diferente. Ora, ou bem a perda existiu, como reconhece o julgador, ou inexistiu por ser “investimento”. Nitidamente, o julgador de primeira instância percebeu tal equívoco, e procurou corrigi-lo, sendo portanto, totalmente nulo o lançamento original;
- d) que a decisão recorrida é omissa por deixar de enfrentar as razões suscitadas pela recorrente em sua defesa quanto à impossibilidade da realização da dita interpretação econômica, que, certamente, se coloca como questão prévia a qualquer tipo de interpretação ao contrato celebrado entre as partes, pois é evidente que não há razão de se interpretar cláusula de contrato para fins de tributação se esse processo interpretativo estiver vedado ao aplicador da lei;

- e) que foi desconsiderada e alterada a natureza de uma operação elaborada nos estritos termos da lei. Que os frutos percebidos pelo usufrutuário são inerentes ao contrato de usufruto, um contrato típico contemplado em nosso Código Civil, e não devidos em razão da transferência da propriedade do bem, mas sim da própria sistemática peculiar ao instituto. Logo, pretender interpretar a cláusula de usufruto como se os frutos (lucros/prejuízos) compreendessem parte variável do preço atenta contra a definição e natureza do instituto. Ou bem se admite a existência do usufruto e o que dele decorre, ou então, não se aceita a sua validade, o que, implicaria na necessidade da decisão recorrida ter comprovado a nulidade do contrato, o que não foi feito;
- f) que ao tempo da venda das quotas, o usufruto acordado entre as partes daria direito à recorrente de receber os lucros eventualmente gerados por aquelas quotas em determinado período. Contudo, fato é que naquela oportunidade a recorrente não tinha como mensurar nem mesmo saber se os lucros seriam produzidos pela empresa vendida. Tratava-se, naturalmente, de um evento futuro e incerto que jamais poderia fazer parte do preço de venda das quotas. Até porque, a empresa poderia ter gerado prejuízo, ao invés de lucro, o que aliás, se verificou posteriormente;
- g) que ao tempo da venda das quotas não poderia registrar como parte do pagamento pela venda, valores que tão somente seriam apurados no futuro, caso o fossem. Passou despercebido pela decisão que, conforme consta do próprio contrato de compra e venda das quotas da "Grecosma" em sua cláusula 10, Seção 3, quer fosse a sociedade lucrativa ou deficitária, a recorrente e demais vendedoras tinham que garantir àquela um patrimônio líquido mínimo em reais equivalente a US\$ 27.884.169,50, devendo indenizar a compradora por quaisquer diminuições;
- h) que é impertinente a menção ao termo simulação no caso. A intenção das partes foi exatamente aquela constante do contrato de compra e venda das quotas da "Grecosma" com cláusula de usufruto;
- i) que não se pode confundir o conceito de evasão fiscal, com o conceito de elisão fiscal ou economia tributária lícita, através de operações cobertas pela liberdade de associação, praticadas, considerando a livre iniciativa e concorrência, e, ainda, a maneira mais econômica para organização dos negócios pelo contribuinte;
- j) que não cabe a interpretação pretendida pela decisão recorrida, pois para tal seria preciso desconsiderar toda a operação de venda das quotas com cláusula de usufruto efetuada pela recorrente. Isso somente seria possível num

PROCESSO Nº. : 10735.002432/99-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.257

contexto de fraude e simulação, onde esse mesmo negócio jurídico seria anulável.

Às fls. 466, o despacho da DRF em Nova Iguaçu - RJ, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é voluntário. Dele tomo conhecimento.

Com relação a nulidade do auto de infração suscitada pela recorrente, deixo de apreciar como preliminar, tendo em vista que se trata do mérito da matéria sob exame, a qual será devidamente examinada no transcorrer presente voto.

Conforme se depreende do trabalho fiscal, em data de 11/12/1995, a recorrente, sócia da empresa Grecosma Distribuidora de Cosméticos Ltda., juntamente com o outro sócio, pessoa física, realizaram aumento de capital social da citada empresa controlada, o qual passou de R\$ 1.800,00, para R\$ 27.077.327,00, tendo inclusive, ingressado no quadro societário, outros dois sócios. A parcela correspondente ao aumento de capital por parte da recorrente se deu por meio de transferência de ativos no valor de R\$ 6.775.244,00.

Logo a seguir, em 15/12/1995 (quatro dias após o aumento do capital social), a nua propriedade das quotas do capital social da Grecosma foi alienada para a empresa Finco Holdings (BVI), sociedade com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, pelo valor correspondente a US\$ 5.918.793,57. A razão social da empresa foi alterada para Finco do Brasil Fomento Comercial Ltda. Além disso, no contrato de compra e venda da participação societária, constou a reserva de usufruto, cabendo às três empresas vendedoras o usufruto de todos e quaisquer lucros gerados, ou dividendos declarados e distribuídos pela Grecosma de 1996 a 2005. A partir de 2006 caberá à compradora a propriedade plena das quotas.

Por ocasião da alienação, a recorrente procedeu ao registro contábil da diferença entre o custo contábil do investimento (R\$ 6.775.244,00) e o valor auferido da venda (R\$ 1.433.936,62) como perda de capital (R\$ 5.341.307,38) sob o título de prejuízo não operacional.

De acordo com o contrato de compra e venda, a transação ocorreu em duas parcelas, sendo a primeira delas, determinada, representada pelo pagamento em dinheiro pela nua-propriedade, e a segunda, fracionada no tempo e determinável, representada por lucros futuros apurados, com a retenção por dez anos do direito de posse, uso, administração e percepção dos frutos das quotas alienadas, como pagamento pela aquisição da propriedade plena.

Diante dessas operações, a autoridade fiscal considerou incabível a pretensão de atribuir como preço apenas a importância recebida pela nua-propriedade, tendo em vista que os valores recebidos por conta do usufruto foram fundamentais para que as partes fizessem o negócio.

Assim, no entendimento da fiscalização, a diferença entre o valor do investimento e o valor da primeira prestação, correspondente a R\$ 5.341.307,38, deveria ser escriturada como direito a lucros futuros, classificando-se em Investimentos no ativo, nos termos do art. 179, inciso III da Lei das SA, por se tratar de um direito de qualquer natureza não classificável no Ativo Circulante e que não se destina a manutenção da atividade da empresa. O aumento de capital foi efetuado com a intenção de venda imediatamente posterior. O sujeito passivo deveria manter em sua contabilidade o direito ao recebimento do valor correspondente aos lucros futuros, amortizável em dez anos de acordo com a legislação comercial e fiscal (artigos 265/268 do RIR/94). Nesse caso, no período compreendido entre 1996 e 2005, o sujeito passivo poderia utilizar-se de uma despesa anual de R\$ 534.130,73 a título de amortização. Em contrapartida, deveria reconhecer uma receita não-operacional referente ao pagamento da venda das quotas. Havendo coincidência dos valores recebidos com a amortização efetuada, não haveria ganho ou perda de capital naquele período fiscal. Caso os valores não coincidissem, haveria a apuração de resultado não operacional.

Considerando que em 1996 houve uma receita operacional de R\$ 2.022.693,13 e uma amortização do direito de R\$ 534.130,73, deveria ter sido oferecido à tributação o montante de R\$ 1.488.562,40 (diferença). Contudo, o sujeito passivo excluiu da apuração do lucro real o montante de R\$ 2.022.693,13.

Diante disso, foram glosadas a despesa de perda de capital de R\$ 5.341.307,38, no ano-calendário de 1995, bem como a exclusão indevida de R\$ 1.488.562,40, pois sob esse entendimento, somente poderia ter incorrido a dedução da amortização.

O entendimento da fiscalização refere-se ao fato de que, em um primeiro momento não se pode falar em ganho ou perda de capital, pois somente se saberá da ocorrência de lucro ou prejuízo à medida que os valores iguais aos lucros forem recebidos anualmente, que são parcelas do pagamento da venda. Após o término do contrato, sendo recebidos tais pagamentos, poder-se-á dizer se ocorreu ganho ou perda de capital.

A decisão recorrida manteve a exigência, cujo voto condutor procedeu a uma ressalva no entendimento da fiscalização a respeito da forma como deveria ser efetuada a baixa do valor contábil do investimento, conforme a citação abaixo:

Efetivamente a autoridade lançadora considerou que o montante antes referido deveria ter sido contabilizado como investimento no ativo, enquadrando a situação no art. 179, III da Lei das SA:

Em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Tal classificação, a princípio, estaria correta, haja vista que o sujeito passivo possuía um direito (não determinável de início - incerto) não classificável no ativo circulante, por não ser de realização imediata e não destinado à manutenção da sua atividade. Além disso, tal direito não estava destinado à negociação, ou seja, tinha caráter de permanência.

O entendimento do Auditor-Fiscal era que essa "perda" inicial fosse sendo deduzida proporcionalmente a cada ano (1/10 a a – pois o usufruto duraria 10 anos), à medida que o sujeito passivo fosse recebendo (ou não) os pagamentos, mediante a apropriação dos lucros da empresa da qual detinha o usufruto.

Da análise do contrato constata-se que o mesmo trata tão somente de uma operação de venda de quotas de determinada empresa, mediante o

recebimento de pagamento (contrato oneroso). O conteúdo da operação diz respeito à forma do pagamento das quotas pela compradora: inicialmente um pagamento à vista, com parcelas futuras decorrentes da cláusula do usufruto. Ao contrário do que pretende o sujeito passivo, essa cláusula não pode ser simplesmente extirpada do contexto do contrato, ou seja, uma operação de venda de quotas, e ser analisada isoladamente.

Uma demonstração clara de que o usufruto está intrinsecamente relacionado com a venda, funcionando como uma forma de pagamento pela entrega das quotas, está no fato de que o próprio sujeito passivo reconheceu em sua impugnação que a operação não teria sido realizada se não constasse a cláusula de usufruto. Está bem caracterizado que a possibilidade de o sujeito passivo vir a auferir dividendos nos dez exercícios posteriores ao da venda é que fizeram-no efetuar o negócio.

O imposto de renda, por definição, busca atingir os resultados positivos apurados pela pessoa jurídica, após o confronto entre receitas, custos e despesas, dentro de um determinado período, assumido como referencial para a sua aferição. O resultado tributável, por conseguinte, corresponde ao saldo positivo, ao acréscimo patrimonial apurado. Trata-se de um fato econômico que o imposto busca alcançar, dentro da feição que a legislação estabelece. O fato concreto atingido pelo imposto corresponde a um resultado, e qualquer interferência, seja no plano da receita, seja no da despesa ou ainda, na apuração dos resultados não operacionais, corresponde a uma interferência no resultado final, vale dizer, no valor do imposto a ser recolhido.

Pois bem, postos os fatos em questão, independentemente da forma em que a contribuinte deveria apurar o resultado apurado na alienação da participação societária, quer seja sob a ótica da fiscalização, quer pelo entendimento da decisão recorrida, vê-se que a controvérsia toda gira em torno da acusação contida no auto de infração, qual seja, a de que o regime de competência foi vulnerado, ao passo que, sustenta a recorrente, muito pelo contrário, este teria sido devidamente observado, porquanto a sua aplicação teria ocorrido em consonância

com os ditames legais, tendo, inclusive, atendido o que dispõem as normas relativas ao usufruto.

Registre-se, porém, que a baixa em conta de resultado, do valor contábil integral de qualquer investimento, somente é cabível por ocasião do reconhecimento integral do preço da venda, independentemente da forma pela qual a mesma seja exteriorizada.

O reconhecimento de receitas é objeto de muitas discussões e tem gerado muita polêmica em razão da complexidade dos negócios e, conseqüentemente, dos contratos que lhes dão suporte.

Em conseqüência, o regime de competência serve como baliza para as transações empresariais, isso porque é facilmente identificável o momento da realização da receita, qual seja, o momento da transferência do bem, que se concretiza quando todo, ou praticamente todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido. Nesse ponto (o da tradição da coisa) já se conhecem todos os custos de produção e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto. É importante destacar que é a satisfação de todas essas condições que deve determinar o momento em que uma receita pode e deve ser reconhecida nos registros contábeis da empresa, e não por outros interesses, ou, ainda, em face de mudança de critério conforme o interesse de cada configuração.

Em geral, o mercado, de forma objetiva, só pode considerar que realmente ocorreu a transação, para fins de reconhecimento da receita e de seus respectivos custos, quando a operação se completa. Freqüentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento de receita ou de custos representa mais uma manipulação para favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de contabilidade.

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 investidora 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;

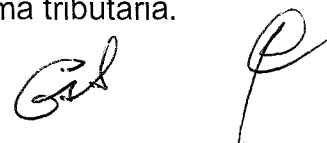
III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;

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 sabido, 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.

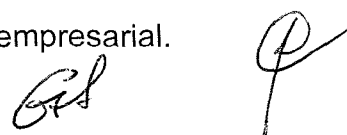
Assim, a apuração do resultado de um determinado período, em síntese, caracteriza-se pelo confronto entre as receitas e os custos/despesas ocorridos durante aquele lapso de tempo.

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.

Na ciência contábil, o princípio de competência, pode-se dizer, é aquele que tem o maior peso para a apuração do resultado do exercício, tratando-se do principal elemento de preocupação dentro da contabilidade empresarial.



Com efeito, os princípios fundamentais de contabilidade representam o núcleo central da doutrina contábil. No presente caso, temos em estudo a aplicação efetiva do regime de competência, face aos princípios da competência e da prudência.

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.

Nesse sentido, pode-se afirmar com toda a segurança que, segundo o denominado regime de competência, os custos – independentemente se operacionais ou não operacionais – somente podem ser incluídos a débito do resultado, a partir do momento em que as respectivas receitas são integralmente reconhecidas. Vale dizer, no presente caso, o custo do investimento somente poderia ser totalmente baixado a débito do resultado, assim que se tivesse por perfeito e acabado o contrato de compra e venda que deu origem às transações em questão.

Por ocasião da edição da lei comercial, o legislador não definiu o conceito de ganho, tampouco a legislação tributária veio estabelecer em qual momento que ele ocorre. Porém, tomando como ponto de partida a interpretação das leis comercial e tributária, juntamente com os princípios fundamentais de contabilidade, pode-se afirmar que o resultado das operações realizadas deve ser reconhecido a partir do momento em que se realizam os fatos necessários e suficientes para que a pessoa jurídica possua o direito efetivo de a receber e que, por isso, passa a ter a disponibilidade sobre a mesma, repita-se, independentemente do seu recebimento.



O ilustre tributarista José Luiz Bulhões Pedreira afirma que:

O conceito de ganho é definido por alguns como aquisição definitiva do direito de receber a renda ou o rendimento, mas essa definição não é correta porque o ganho pressupõe, além da aquisição do direito, a da disponibilidade do valor financeiro. Estes dois elementos são essenciais ao conceito, o que fica evidente nas diversas hipóteses em que os princípios contábeis e as regras da técnica contábil prescrevem o reconhecimento da receita ou do rendimento antes ou depois da aquisição do direito, como, por exemplo, o reconhecimento do lucro na venda de mercadoria remetida para o comprador, embora a aquisição do direito somente ocorra com a entrega, ou o não reconhecimento do lucro na entrega da mercadoria se há dúvida sobre o recebimento do preço.

A natureza de ganho pressupõe a aquisição do direito de receber a receita e a aquisição do poder de dispor do objeto do direito.

O mestre Rubens Gomes de Sousa enunciou de forma bastante clara a definição da aquisição da disponibilidade:

O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

(...)

A disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser 'econômica' ou 'jurídica'.

A aquisição de 'disponibilidade econômica' corresponde ao que os economistas chamam de 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores.

A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo.

Assim, a disponibilidade econômica é a capacidade, ou melhor, o poder de dispor da renda, real e atual, por parte de quem tem a posse direta desta. A obtenção da disponibilidade econômica da renda é a aquisição da posse da moeda, ou seja, é o mesmo que tê-la em mãos.



Já a disponibilidade jurídica trata-se de uma presunção legal, cuja norma define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo o direito de aquisição da renda, que ainda não é efetivo, pois até então não recebeu em mãos o bem em questão, sendo, portanto, disponibilidade definida em lei. Dessa forma, pode-se afirmar com segurança, que ocorre a disponibilidade jurídica quando já se realizaram todos os eventos suficientes para que o titular da renda adquira a capacidade de dispor da moeda, ou seja, de adquirir a disponibilidade econômica.

Adquirir a disponibilidade da renda é obter, alcançar ou passar a ter a capacidade de dispor da moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. O poder de dispor da renda se manifesta em face da possibilidade de sua efetiva utilização, seja porque esta já se realizou, seja porque é praticamente certa a possibilidade de sua realização, cuja manifestação se dá quando não paira, sobre a efetiva possibilidade de sua realização, nenhuma dúvida.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é chamado de "complexivo", isto é, o resultado ocorre durante um período de tempo definido em lei. Nesse sentido, a aquisição da disponibilidade do lucro não se trata do resultado da ocorrência de determinado fato, mas sim da ocorrência do conjunto de todas as mutações patrimoniais que acontecem durante o período-base de incidência, bem como de todos os demais eventos que cercam a atividade empresarial, que podem ou devem influenciar as mutações patrimoniais da sociedade.

Ou seja, a condição necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a aquisição da disponibilidade, deve ser cumprida em cada operação, devendo se levar em consideração, no momento da possibilidade de registro de rendimentos ou de parcelas de ganhos auferidos pela empresa, todos os eventos que durante o período-base podem influenciar sua realização, somente integrando o montante tributável quando aqueles resultados, após cuidadosa análise de todos os eventos que os cercam, derem certeza, em face dos postulados da ciência contábil, que a sua disponibilidade é efetiva.



PROCESSO Nº. : 10735.002432/99-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.257

É que o reconhecimento da receita, à luz dos princípios fundamentais da contabilidade, pressupõe a sua efetiva realização, no sentido de que não restem dúvidas acerca da real capacidade de auferimento do ganho.

O Prof. Eliseu Martins, mestre na arte da Contabilidade, em estudo absolutamente aplicável ao caso em questão, tratando do Regime de Competência das Instituições Financeiras, escreveu:

Regime de competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldade de pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira "pro rata tempore", deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento. (Boletim Temática Contábil, 1990, nº 36, IOB Informações Objetivas.

Note-se que o seu emprego se impõe não apenas em face da ciência contábil, mas também em razão do próprio ordenamento jurídico, cabendo naturalmente ao contribuinte a prova de sua correta adoção, isto é, de que o crédito não teria sido reconhecido em face de fundadas incertezas quanto a sua realização. Evidentemente que a pessoa jurídica deve ter os elementos materiais de prova que justifiquem tais fatos.

Com efeito, se, de conformidade com o disposto do Decreto-lei nº 1.598/77, o lucro líquido deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial (Art. 6º, § 1º), a teor do disposto na lei das sociedades anônimas, o lucro líquido da companhia deve ser apurado com obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei nº 6.404/76. art. 177), tem-se que todos esses princípios, sem exceção, foram juridicizados pelo legislador ordinário e estes não somente podem, como devem, ser observados tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco, obviamente.

Aliás, não sem razão o legislador, na Lei 6.404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do

resultado do exercício, ter dito que serão computados "*as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda*", em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.

Como visto, a receita deve ser reconhecida quando é provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação fluirão para a empresa. Entretanto, quando surge uma incerteza sobre a possibilidade do recebimento, ou melhor, quando fica evidenciada a dificuldade no recebimento, deve a mesma deixar de ser reconhecida, assim, da mesma forma, o custo correspondente também não pode ser integralmente apropriado. Ou seja, a baixa correspondente ao custo do investimento somente pode ser levada a efeito quando a respectiva receita encontra-se em condições de ser reconhecida de forma integral.

Assim, por ocasião do reconhecimento da receita o respectivo custo pode ser reconhecido, mas nunca antes disso.

Ainda que não seja a amortização, conceitualmente, a forma mais precisa para o tratamento contábil da baixa da perda do investimento, o fato é que a autoridade autuante, com muita propriedade, constatou o ilícito fiscal praticado pela recorrente, o qual resultou, no mínimo, em uma antecipação de custo não operacional, tendo em vista que apenas apropriou como receita, a primeira parcela da venda contratada, de acordo com o preço determinado, enquanto que, por outro lado, reconheceu como custo da alienação, todo o valor contábil do investimento. É claro que não se pode admitir tal operação como sendo normal e regular para a apuração do resultado tributável decorrente das transações mercantis de uma entidade empresarial.

Está nítido também que toda a operação decorreu de um planejamento, fato esse reconhecido pelo próprio sujeito passivo: desde o aumento de capital, até a venda das quotas quatro dias após com cláusula de usufruto. Conclui-se que a operação de aumento de capital e de venda visou unicamente produzir um prejuízo no ano-clendário de 1995, a fim de eximir-se do pagamento de

tributos. Entendo estar devidamente evidenciado nos autos, que o sujeito passivo utilizou-se da figura do usufruto para tentar esconder o real objetivo da operação.

Não há que se discutir na presente instância que os pagamentos a receber (ou não) nos dez anos seguintes eram ou não certos, representando um risco para o sujeito passivo. Registre-se que o risco está presente em muitos tipos de negócio, contudo, o sujeito passivo não pode pretender utilizar esse contexto como fundamento para que os possíveis lucros/dividendos a serem auferidos não façam parte do preço de venda. Estamos tratando aqui de um contrato do tipo aleatório, onde uma das partes não pode antecipar o montante da prestação que receberá em troca do que forneceu, não se podendo, contudo, concluir que essa prestação não seja pagamento pela aquisição do bem. Registre-se, por óbvio, que tais montantes (prestações) são determináveis pelo sujeito passivo em cada exercício.

Independentemente do entendimento da autoridade atuante para a forma de contabilização da baixa do custo, seja por amortização, por apropriação como resultado de exercícios futuros, ou ainda, como baixa por ocasião da apuração do lucro real, o fato é que a recorrente apropriou de forma indevida, todo o custo do investimento no período-base em que houvera recebido tão somente a primeira parcela do contrato de venda. Assim, a manifestação fiscal no sentido de que deveria ser amortizado o referido custo, em nada altera a forma de tributação, pois na verdade, o lançamento está correto e não merece qualquer reparo, pois foi realizado através da glosa da parcela registrada como custo indevido.

Finalizando, considero correta a interpretação do Auditor-Fiscal, no sentido de que os frutos devem ser considerados como parte do pagamento pela venda das quotas da empresa Grecosma. Saliente-se que a conclusão pelo ganho ou perda de capital na operação somente poderá ser alcançada ao final do prazo contratual para o usufruto.

LANÇAMENTO DECORRENTE
CSLL



PROCESSO Nº. : 10735.002432/99-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.257

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 09 de novembro de 2005


PAULO ROBERTO CORTÉZ