



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n.º : 10865.001384/96-69
Recurso n.º : 116.331 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EX: DE 1992
Recorrentes : CTM CITRUS S/A. e DRJ em Campinas - SP.
Sessão de : 23 de fevereiro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.550

IRPJ - ABATIMENTOS RECEBIDOS - Se o acordo é realizado com condição suspensiva, a realização dos eventuais ganhos daí decorrentes, como o abatimento na dívida se cumpridas integralmente todas as prestações, deve aguardar o momento de sua implementação, na forma prevista nos artigos 116 e 117 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por CTM CITRUS S/A. e DRJ em Campinas - SP.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.

RELATÓRIO

CTM CITRUS S/A, empresa estabelecida em Limeira-SP, recorre de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP, através da qual foi parcialmente confirmado o lançamento ex officio do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, por decorrência, da Contribuição Social dos períodos-base 1991 e 2º Semestre de 1992, acrescido de encargos legais, tendo por base as seguintes parcelas, arroladas no Auto de Infração de fls. 02/04:

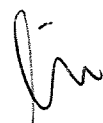
1) OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Falta de apropriação no período-base de ganho obtido em acordo de renegociação de dívida firmado com o Banco do Brasil SA, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e § 1º; 171, II; 175; 265, II e 387, II, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80:

Exercício 1992

Cr\$ 2.268.345.612,00

2) OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS
GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS



Glosa de complemento de variação cambial apropriado

Acórdão nº 101-92.550

em 31-12-91, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e § 1º; 191 e §§; 253 § 1º; e 387, I, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80;

Exercício 1992 Cr\$ 4.640.262.793,00

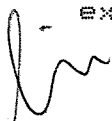
Glosa do valor de juros e encargos, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e § 1º; 191 e §§; 253 § 1º; e 387, I, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80;

Exercício 1992 Cr\$ 1.516.381.485,00

Glosa de parte de encargos financeiros apropriados indevidamente, sob o enquadramento legal dos artigos 157 e § 1º; 191 e §§; 253 § 1º; e 387, I, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80;

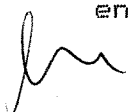
Fato Gerador 06/92 Cr\$ 18.375.101.665,77

O lançamento foi impugnado às fls. 129/158, tendo a interessada feito uma retrospectiva de suas atividades até o ano de 1994, passando por planos econômicos desastrosos frente seus negócios, em razão de que teve que suportar gastos financeiros desproporcionais às suas receitas, culminando com pedido de concordata, em 1990. No mérito, salienta em linhas gerais que realizara acordo com o Banco do Brasil, em ação executiva de cobrança, do qual resultou concessão de moratória, sem ter havido novação ou extinção da ação executiva. Ao final do prazo, uma vez paga



Acórdão nº 101-92.550

a totalidade do valor assinado com base em novo e diferente indexador, e mantidas as garantias pelos intervenientes, o banco daria um suposto desconto que, jamais, se materializou; que o Banco do Brasil concedeu moratória simples para somente ao final conceder o desconto, conforme cláusula 15 do Acordo. Que o fato de se fixar o IGP-DI, mais 1% de juros moratórios ao mês não representa, como de fato não representou, nenhum favor ou vantagem adicional, sendo aleatoriamente, posto que no prazo da moratória concedida, apenas no primeiro ano a variação cambial superou o IGP-DI. O índice acumulado do IGP-DI de 1991 a 1995, entretanto, foi de 28.090,57 enquanto que o índice acumulado da Variação Cambial, no mesmo período, foi de 16.996,31, ou seja, no período de cinco anos a variação cambial do dólar norte americano ficou abaixo da variação monetária medida pelo IGP-DI em 39,5%, daí a crítica daqueles que defendem a desvalorização da moeda nacional frente ao dólar. Que o aparente desconto é puramente condicional e relativo e que os valores a serem pagos devem ser vistos sob a ótica do negócio realizado e de acordo com a sua substancia e significado econômico e contábil. A seguir, procura demonstrar, pela diferença entre a variação do IGP-DI e do US\$, que o desconto poderia não se dar, como de fato não se deu, uma vez que o contrato tornou-se mais oneroso já a partir de 1992. Ressalta que não houve nenhum negócio de favor com Banco do Brasil, ao contrário, pagou todos os encargos financeiros de altíssimas taxas, sendo que o



Acórdão nº 101-92.550

pagamento a maior em relação aos contratos originais ocorreu em função da dilatação do prazo para pagamento, o que viabilizou o acerto financeiro, sem o que teria sido conduzida à falência e ruína; que o fato da variação cambial do ano de 1991 haver se concentrado mais fortemente no último trimestre do ano pode ter levado o agente do fisco a engano. A seguir contesta a falta de compensação, nos cálculos desenvolvidos na autuação, dos prejuízos de exercícios anteriores.

O lançamento foi parcialmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau através da decisão de fls. 207/219, com a exclusão da base de cálculo da parcela autuada como "Omissão de Receita", no valor de Cr\$ 2.268.345.612,00; da redução da multa de ofício de 100% para 75%, e a TRD no período compreendido entre 04/02 a 29/07/91, mantendo a tributação na parte correspondente à glosa das despesas financeiras pelos seguintes fundamentos:

"O mesmo não ocorre, todavia, com os encargos financeiros apropriados sobre a parcela da dívida sujeita ao discutido abatimento.

Com efeito, relativamente às variações cambiais passivas, do período transcorrido entre a formalização do acordo e sua implementação, entendo que, para os efeitos fiscais/tributários, elas não devam afetar o resultado do período, até por princípio de coerência: se a receita fica aguardando um determinado momento futuro, idêntica regra ser observada para as despesas que podem tornar-se, ou não, concretas no futuro e na dependência do andamento do acordo então pactuado.

 Para a empresa, tanto o dever de reconhecer a recei-

Acórdão nº 101-92.550

ta quanto seu direito de registrar a variação cambial sobre o montante original da dívida, ficam adiados para o momento do implemento da condição estipulada na forma do acordo repactuado com o credor (IGP-DI) e adotando a nova base de saldo devedor. Após esse período de pendência, chega-se a um termo necessariamente definido, onde se dará ou não o implemento da condição, ou sua frustração.

Ocorrendo esta, a diferença entre a variação cambial calculada sobre o valor original da dívida) e a variação monetária (calculada sobre o montante reduzido) volta a ser exigida do devedor, não havendo qualquer óbice ao seu reconhecimento em termos de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Por outro lado, se ocorrer o implemento da condição, o reconhecimento da receita é devido."

Sobre a compensação dos prejuízos:

"O prejuízo relativo ao período-base 1987 (exercício 1988), foi totalmente aproveitado na compensação com lucros havidos nos períodos-base 1989 e 1991.

Quanto ao apurado em 1988 (exercício 1989), como o anterior, foi também compensado com lucros dos períodos-base 1989 e 1991.

Por último temos o prejuízo apurado no ano-base 1990 (exercício 1991). E nesse caso, o saldo remanescente que fora baixado do LALUR "por expiração de prazo para compensação" foi considerado do total das infrações para se chegar ao novo lucro real após a compensação de prejuízos.

Assim, não tem razão alguma o patrono ao rebelar-se contra as exigências fiscais por falha na compensação de prejuízos que foi efetuada pelo agente do Fisco em conformidade com o ordenamento legal em vigor. Além do mais, boa parte das informações foi colhida do Livro de Apuração do Lucro Real, cujos assentamentos são feitos próprio contribuinte.

Não vejo também qualquer sentido em se discutir prejuízos de períodos anteriores a 1989, uma vez que sequer há prova de sua existência e de que se tinham origem em exportações incentivadas.

Quanto ao demonstrativo da fls. 9, relativo ao segundo semestre de 1992, ele deve ser desconsiderado, uma vez que o "deságio" foi apropriado corretamente, segundo entendo. Assim, permanece como lucro real antes da compensação de prejuízos o valor de Cr\$




Acórdão nº 101-92.550

170.500.306.767,00. Como esse lucro foi totalmente absorvido por prejuízos anteriores, originados no ano-base 1990, cai totalmente por terra o saldo de prejuízos a compensar relativamente ao ano-base 1990 e que segundo o agente do Fisco "... a empresa, se o desejar, pode utilizar... para compensar lucros de outros períodos, nos moldes em que a legislação permitir"

Recurso voluntário às fls. 226/270, no qual a interessada retilha as razões apresentadas na peça impugnativa.

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 285/287, através das quais seu signatário defende a manutenção da autuação, lidas em Plenário.

é o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10865-001.384/96-69
Acórdão nº 101-92.550


V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Recurso voluntário tempestivo, dele tomo conhecimento. Tomo conhecimento, também, do recurso de ofício manifestado em atendimento ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pelo artigo 19 da Lei nº 8.748/93.

Como vimos do relato, trata-se de falta de oferecimento à tributação de suposto ganho obtido pela interessada em renegociação de dívida de financiamento com estabelecimento bancário bem como da glosa de complemento de variação cambial, juros e encargos decorrentes, no exercício de 1992 e no período-base junho daquele ano.

Segundo descrito no Anexo de fls. 05/10, a retrocitada empresa firmou acordo com o Banco do Brasil em 08-11-91, quando encontrava-se em regime de concordata, através do qual teve reduzido o valor da dívida com aquele estabelecimento, seu parcelamento, bem como firmou novas regras de atualização monetária do saldo devedor e incidência de juros.

 O débito estava registrado na contabilidade da


Acórdão nº 101-92.550

empresa em 30-09-91, antes da repactuação, pelo valor de Cr\$ 7.769.594.629,00, equivalente a soma do saldo das contas "2.101.040.001 - Saques Descontados" e "2.101.020.001 - Adiantamento de Cambio", respectivamente Cr\$ 4.211.830.802,00 e Cr\$ 3.557.763.827,00, valores estes resultantes da aplicação, sobre cada um dos contratos originais, das regras de apuração dos encargos de variação cambial e juros, estipuladas em cada caso.

No acordo, o débito de Cr\$ 7.769.594.629,00, em 30-09-91, foi reduzido para Cr\$ 5.501.249.016,88, sofrendo o passivo da empresa redução de Cr\$ 2.268.345.612,00, registrado na contabilidade, na conta "6102 - Receita/Ganho na Concordata", passando a empresa a apropriar, a partir de 30-09-91, os novos encargos calculados segundo as novas regras: variação do IGF-DI mais juros de 1% a.m.

Entretanto, em 31-12-91, a empresa alterou o critério de apropriação dessas despesas, estornando o lançamento na conta de "Receita/Ganho na Concordata" e lançando a débitos de contas de despesas "540104 - Variação Cambial" e "540107 - Juros e Encargos", os valores de Cr\$ 4.640.262.793,00 e Cr\$ 1.516.381.485,00, como complemento de juros e variação cambial decorrentes do novo contrato.

Nos meses subseqüentes a empresa continuou com o mesmo critério de apropriação dos encargos e somente por



Acórdão nº 101-92.550

ocasião da amortização de cada parcela repactuada é que apropriava o ganho correspondente, ou seja, a empresa passou a apropriar como despesa encargos incidentes sobre débitos não mais existentes, segundo critérios também não mais existentes (variação cambial e taxas de juros relativas a cada contrato original), eis que repactuados, reconhecendo o ganho relativo ao deságio apenas quando do pagamento da cada parcela, em valor a ela proporcional (regime da caixa), sem qualquer suporte legal.

Em dezembro de 1992, enfim, ajustou o saldo contábil ao real saldo devedor, apropriando a diferença (Cr\$ 17.424.149.873,00 + Cr\$ 63.865.529.359,00 = Cr\$ 81.289.679.232,00) a crédito da conta "530104 - Variação Cambial Passiva".

O critério adotado pela empresa teve como consequência a postergação do reconhecimento do ganho obtido no acordo e ainda a majoração das despesas financeiras no ano de 1991 e no primeiro semestre de 1992, alterando os resultados desses períodos. (Demonstrativos de fls. 91/96)

Para a interessada a questão decorreu de acordo judicial celebrado com o Banco do Brasil SA em 08-11-91 e protocolado junto ao Fórum Cível da Comarca de Limeira-SP (fls. 76/85) em 12-11-91, ocasião em que confessou ser devedora da importância de Cr\$ 5.501.249.016,88, e pelo qual foram suspensas todas as execuções e cobrança de 22

Acórdão nº 101-92.550

contratos de Adiantamento de Cambio, comprometendo-se a liquidar a pendência, calculada pelos novos critérios de indexação pactuados, em 40 (quarenta) prestações mensais, com carência de 230 dias para o pagamento da primeira prestação, excluindo-se da seqüência dos pagamentos os meses de entressafra (fev. a maio de cada ano).

Sua defesa encontra-se centrada no fato de que a dívida resultante de operações de adiantamentos de câmbio, no montante de Cr\$ 7.769.594.629,00, não se extinguiu pela realização do acordo celebrado na Justiça, continuando sua contabilidade a registrar os efeitos financeiros de acordo com as condições originais dos adiantamentos vez que ocorrera, de fato, simples moratória e suspensão da execução forçada, já iniciada pelo banco credor, sem que houvesse novação de dívida.

Observa-se pelo exame do pacto judicial de fls. 76/83 que, de fato:

-o débito confessado pela devedora em 08-11-91 corresponde ao valor principal, juros, correção monetária e demais encargos nas bases então repactuadas, inclusive decorrentes da inadimplência dos contratos de cambio (clausula 1);

-que o banco exequente concordou em receber o valor de Cr\$ 5.501.249.016,88 com a ressalva de que o abatimento era concedido condicionalmente, sendo mantido somente na hipótese de virem a ser cumpridas todas as cláusulas e



Acórdão nº 101-92.550

condições do pacto, inclusive o pontual pagamento das prestações nos prazos marcados na cláusula 3. (cláusula 2).

Essas condições nos dão segurança para afirmar que, de fato, não houve novação da dívida anterior e que a diferença apontada, tratada como abatimento da dívida, fora concedida pelo exequente de forma condicional, não tendo razão o autuante ao afirmar que os encargos foram calculados sobre débitos não mais existentes, segundo critérios também não mais existentes (variação cambial e taxas de juros relativas a cada contrato original).

Entendo, pois, que a interessada não exorbitou ao apropriar seus encargos financeiros decorrentes dos contratos de cambio de acordo com as condições estipuladas por ocasião dos adiantamentos, por estarem vigentes os contratos originais, e ao registrar os ganhos por ocasião da amortização de cada parcela.

A própria decisão de primeiro grau andou perto dessa conclusão ao fundamentar a exclusão parcial do crédito tributário exigido:

"Sem embargo desta constatação, parece evidente que os ensinamentos da ciência contábil não oferecem a melhor solução para o problema em exame, pois ele tem contornos nitidamente jurídicos.

De fato, bem examinada a cláusula segunda acima transcrita, percebe-se claramente que a efetividade do abatimento acordado depende "de virem a ser cumpridas todas as cláusulas e condições a cargo da executada, inclusive o pontual pagamento das prestações adiante especificadas... termos esses que



Acórdão nº 101-92.550

colocam o discutido abatimento sob condição suspensiva.

Em outras palavras, no caso dos presentes autos, o ganho vinculado ao acordo de renegociação da dívida celebrado entre a interessada e o Banco do Brasil, seja que nome tenha - abatimento, desconto ou deságio - traduz um genuíno ATO OU NEGOCIO SOB CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

Trata-se, portanto, de uma questão essencialmente jurídica, regulada expressamente nos artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Art. 117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - omissis"

Segundo a precisa linguagem do legislador, o abatimento em análise, que é um ato sob condição suspensiva, deve ter sua repercussão tributária reconhecida no momento do implemento da aludida condição.

...

Como corolário do já exposto, não resta outra conclusão senão a de que, no tocante à apropriação do ganho obtido nas renegociações da dívida, fruto do acordo celebrado entre a empresa e o Banco do Brasil, sujeito à condição suspensiva, não tem razão o Fisco em exigir o registro imediato do ganho, pois, repita-se, para efeitos tributários, ele deve ser feito no momento do implemento da condição a que estava sujeito. Vale dizer: a ocorrência do fato gerador -



Acórdão nº 101-92.550


no caso, o reconhecimento do abatimento - para utilizar a linguagem do nosso Código Tributário, somente deve ocorrer quando do implemento da condição a que se subordinam os atos ou negócios condicionais.

Essa fundamentação serviu para afastar a acusação fiscal de postergação de receita (item I do Relatório), e a qual me reporto como razão de decidir para negar provimento ao recurso de ofício então interposto.

Não vejo como deixar de utilizá-la também para o período de pagamento das prestações, já que a interessada tinha o justo direito de apropriar os encargos devidos nas condições estipuladas nos contratos originais de abertura de crédito (regime de competência), e o direito à diferença verificada em relação ao acordo de renegociação (abatimento) estava condicionado ao cumprimento de todas as cláusulas e condições do acordo judicial.

Por estas razões, dou provimento ao recurso voluntário e nego provimento ao recurso de ofício.

Brasília-DF, 23 de fevereiro de 1999



RAUL PIMENTEL, Relator

Processo nº. :10865.001384/96-69
Resolução nº. :101-92.550

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 22 AGO 2000


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 06 SET 2000


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL