



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 14098.720025/2013-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.771 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente USINAS ITAMARATI S/A
Recorrida 2ª Turma da DRJ/CGE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE DESCONTO. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.

Deve ser afastada a glosa de receita de desconto e variação monetária ativa para as quais a Recorrente não estava obrigada legalmente.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Cons. Paulo Roberto Cortez acompanhou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Carlos Pelá.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 03/17), cumulados com juros e multa de ofício, referentes ao ano-calendário de 2009, lavrados em razão da suposta: **(i)** omissão de receitas financeiras; **(ii)** omissão de variações monetárias ativas; e **(iii)** despesas financeiras não comprovadas.

A Contribuinte é obrigada à apuração do lucro real e optou pela periodicidade anual em 2009, exercendo atividade principal de “fabricação de álcool”.

No exercício dessa atividade, recebeu empréstimos rurais que foram consolidados e renegociados junto ao Banco do Brasil, no ano 2000, no âmbito do Programa Especial de Saneamento de Ativos (PESA - Securitização Agrícola), com a contratação de dívida cujo valor do principal ficou vinculado a Certificados do Tesouro Nacional (CTN).

A Contribuinte questionou judicialmente os juros contratuais cobrados pelo Banco do Brasil, deixando de pagar as parcelas anuais, fato que perdurou até a renegociação da dívida em 2009. Em 15/06/2009, o contrato foi renegociado com os descontos previstos na Lei nº. 11.775/2008, quando então a Contribuinte desistiu da contenda judicial, reconhecendo todos os valores devidos, valendo-se das reduções de juros e demais condições negociais franqueadas pela referida lei.

Na contabilização dessa operação, afirma a fiscalização que a Contribuinte efetuou ajustes em desacordo com a posição da dívida, que culminaram com o aumento do seu prejuízo fiscal do período (de R\$ 8.516.181,22 para R\$ 130.780.933,48).

Diante disso, em síntese, foram apuradas as seguintes infrações:

Infração 1 – Omissão de receitas financeiras, no valor de R\$ 2.484.920,50, conforme “demonstrativo de excesso de despesas financeiras e de omissão de receitas”, relativo à falta de reconhecimento do total dos descontos sobre juros obtidos na renegociação de 2009;

Infração 2 - Omissão de variações monetárias ativas, no valor de R\$ 6.212.294,40, conforme “demonstrativo de excesso de despesas financeiras e de omissão de receitas”, relativo à falta de contabilização do total das variações monetárias ativas sobre os CTN (atualização monetária prevista em contrato);

Infração 3 - Despesas financeiras não comprovadas, no valor de R\$ 113.567.537,36, conforme “demonstrativo de excesso de despesas financeiras e de omissão de receitas”, referentes aos juros superiores aos consolidados pelo Banco do Brasil incorridos até 15/06/2009.

exigido pelo Banco do Brasil após os descontos legais - R\$ 181.022.392,00.

[...]

Consultando os processos de inscrição na Dívida Ativa da União, relativos às inscrições constantes do termo de Adesão firmado em 15/06/2009, a Fiscalização pôde confirmar a alegação do sujeito passivo de que o valor apreentado pelo Banco do Brasil S/A (R\$ 270.211.330,91) se referia somente a juros.

[...]

... de forma correta e em consonância com o critério do Banco, como será exposto mais à frente, o sujeito passivo manteve os Certificados na escrita em face da cláusula pro solvendo na liquidação do principal, que somente será liquidado com o valor dos Certificados cedidos à instituição financeira no prazo final dos três contratos do PESA.

Dessa maneira, o valor dos CTN sempre é igual ao valor do principal da dívida, ou seja, a variação do IGP-M, ativa e passiva, deve ser igual tanto para o direito (Certificados) como para a obrigação (Empréstimos do PESA), respectivamente, de acordo com as disposições contratuais, segundo demonstração da posição contábil ideal exposta no Anexo 02 do Termo de 03/09/2012.

Também ficou demonstrado no Anexo 02 do Termo de 03/09/2012, por diversas formas contábeis de registro da operação, que fazendo os ajustes corretos, de acordo com o Termo de Adesão firmado em 2009, o prejuízo contábil diminui de R\$ 130.780.933,48 para R\$ 8.516.181,22.

Na realidade, não há na escrituração conta que demonstre isoladamente o valor do principal corrigido.

Há a conta com valor próximo ao montante de juros calculado pelo banco, e a conta com o valor dos CTN com defasagem de atualização.

Nas diversas formas contábeis aludidas, foi preciso fazer ajustes alocando o principal da dívida e sua atualização, que não existiam, e atualizar na mesma proporção os CTN. Esses ajustes se anulam ao longo do tempo, porque tanto o principal da dívida quanto os CTN (que têm valor de face igual ao principal da dívida, frise-se), são atualizados pelo IGP-M.

De outra parte, nessas demonstrações efetuadas pela Fiscalização, os juros ficaram em conta à parte, conciliados com o valor do banco, representando a dívida renegociada em 2009.

Assim, ajustando o montante de juros devidos, descontos legais implementados pelo Banco do Brasil S/A na renegociação de

2009, atualização dos CTN e do principal da dívida, verifica-se que o sujeito passivo apropriou despesas em excesso e deixou de escriturar receitas, resultando no prejuízo contábil mencionado anteriormente.

A Contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 01/03/2013. Após isso, apresentou impugnação (fls. 351/360), instruída com os documentos de fls. 361/414. Por questões de economia processual, também nessa parte adoto o relatório da DRJ/CGE:

Item 0001 do Auto de Infração) A fiscalização adicionou no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, o valor de R\$ 2.484.920,50, por omissão de receita referente a diferença o cálculo do desconto concedido na renegociação da dívida:

- a) Desconto de Juros pelo Banco do Brasil S.A.....de R\$ 89.188.939,00*
- b) Desconto contabilizado pela empresade R\$ 86.704.018,50*

Diferença de desconto do valor da dívida.....de R\$ 2.484.920,50

Todavia, o fato real é que a impugnante contabiliza os encargos dos juros e variações monetárias seguindo efetivamente o contrato (em anexo doc. 03) e, conforme planilhas e razões contábeis apresentados, e no caso, o autuante não procedeu a verificação dos saldos ao final do período sob fiscalização antes da lavratura do auto de infração, que os juros e as variações monetárias passivas foram lançados a menor durante a vigência do contrato (securitização), por outro lado, o Banco do Brasil registrou juros e variações monetárias a mais, o que levou a crer que houve desconto a menor quando da adesão aos termos da renegociação e os ajustes feitos na contabilidade, ao final do período fez coincidir com o saldo da dívida, na mesma posição do banco, via de regra contra as contas de resultado, portanto não havia ao final do exercício fiscalizado a diferença e receita menor aventada.

Nesse sentido, verifica-se que foram contabilizados os juros e as variações monetárias relativas ao saldo devedor, razão pela qual considera-se que não houve lançamento a menor no valor R\$ 2.484.920,50, já estava reconhecido na conta da receitas financeiras, caso contrário, o saldo devedor não confrontaria com saldo devedor do banco ao final do exercício e sua contrapartida natural é contra conta de resultado financeiro.

Item 2 do Auto de Infração)

Falta de contabilização variações monetárias ativas incidentes sobre Certificados do Tesouro Nacional - CTN no valor de R\$ 6.212.494,40:

- a) juros e variações monetárias contabilizadas.....de R\$ 154.098.392,14*
- b) valor apurado pelo fisco.....de R\$ 160.310.686,54*
- c) diferença.....de R\$ 6.212.293,40*

É fato que a impugnante efetuou indevidamente no ano uma receita onde entendeu equivocadamente naquele exercício que a CTN deveria guardar o mesmo valor do principal atualizado e realizou isto de uma única vez no exercício de 2009, equívoco este que reverteu no balanço seguinte Safra 2009 - 2010. Da mesma forma que lançou juros futuros da ordem de R\$ 111.185.863,75 apontados pela fiscalização com deduzidos indevidamente por estarem fora de sua competência, da mesma forma igualar a CTN ao principal antecipa RECEITAS que por competência pertencem a exercícios futuros, pois, contratualmente, o valor da CTN incorre em encargos de IGPM + juros que só se igualarão ao principal da dívida ao final do contrato e de forma alguma poderia ser antecipado. Isto requer, via de regra que, assim como os encargos antecipados foram adicionados ao Lucro Real pelo atuante, esta RECEITA de R\$ 154.098.392,14 deverá ser excluída muito embora não haja previsão legal, mas por se tratar de erro de fato da mesma natureza que a antecipação dos encargos acima mencionados e adicionados pelo atuante para a busca da justiça fiscal.

A diferença de cálculo da ordem de R\$ 6.212.294,40 apontado neste mesmo item, apesar de atuante utilizar datas diferentes (comparou dívida de 30/04/2009 com saldo de direito de CTN registrado na contabilidade de data 31/05/2009 e o contribuinte utilizou saldos, desses mesmos itens, de 30/09/2009) guarda a mesma natureza de Receita Antecipada Indevidamente se lançada tivesse sido. Isto significa que o atuante equivocadamente requer que as despesas de juros antecipados sejam adicionadas, mas que o erro igualmente cometido pela impugnante de antecipar as receitas contrariamente ao que diz o contrato que somente terão valores equivalentes ao final do contrato não seja excluída igualmente o que não faria o impugnante a reverter sua base de cálculo de prejuízo fiscal para lucro fiscal se sequenciado de forma desigual e injusta conforme requer o atuante.

Item 3 do Auto de Infração) Despesas financeiras indevidas:

*a) despesas financeiras contabilizadas.....de R\$ 2.381.673,61
b) apurado pelo fisco.....de R\$ 111.185.863,75
somade R\$ 113.567.537,36*

A fiscalização adicionou corretamente na base de cálculo do imposto e da CSLL o valor de R\$ 111.185.863,75 e indevidamente o valor de R\$ 2.381.673,61 visto que, conforme mencionado acima, o primeiro foi antecipação de juros futuros e deveria de fato ser adicionado, porém o segundo, trata-se de complemento deste valor realmente incorridos pelo regime de competência e calculados em função do contrato.

Ao não reconhecer como também indevidas as receitas mencionadas no item 2 acima como receitas indevidas e excluí-las da base de cálculo igualmente, cria desequilíbrio e confisco ao impugnante pois adiciona a despesa indevida mais não exclui a receita indevida que erroneamente foi antecipada nas mesmas

condições das despesas por força de interpretação indevida dos termos do contrato de adesão assinada naquele ano de 2009.

Neste sentido, o auto de infração encontra-se eivado de vícios insanáveis o que obsta, portanto, a produção de quaisquer efeitos contra o impugnante.

II - O DIREITO

Primeiro item do Auto de Infração) A fiscalização adicionou no Lalur (livro de Apuração do Lucro Real), o valor de R\$ 2.484.920,50, essa adição é totalmente indevida, essa diferença exigida se encontra incluída no lançamento normal ou seja no lançamento anterior:

a) Em 15/06/2009, o saldo ajustado na contabilidade é R\$ 269.551.691,67 (em anexo doc. 04 razão da conta 22201007) e no Termo de Adesão -Renegociação nº 2654654 de 15/06/2009 é R\$ 270.211.330,91 (em anexo doc.05), abaixo demonstrado:

[quadro à fl. 355]

b) Na mesma data, o saldo na contabilidade é R\$ 269.551.691,67, deduzindo o desconto de R\$ 89.188.939,00, o saldo da contabilidade seria de R\$ 180.362.752,67, comparamos o saldo devedor de R\$ 181.022.392,00 da adesão, faltaria complemento de R\$ 659.639,33 na contabilidade, abaixo demonstrado:

[quadro à fl. 355]

c) No comparativo o saldo credor contábil na data da adesão da renegociação(15/06/2009) é de R\$ 269.551.691,67, não havendo razão de adicionar na base de cálculo do lucro real, visto que a diferença praticamente não existe, neste caso os juros já estão incluídos.

d) O valor adicionado pelo fisco no valor de R\$ 2.484.920,50, encontra-se incluído nas atualizações contabilizadas, por esse motivo é inexistente a diferença apontada pelo autuante, porque o banco informou R\$ 89.188.939,00, foi contabilizado o valor pelo ajuste credor R\$ 86.704.018,50, não havendo também razão de adição na base de cálculo do lucro real declarada pelo contribuinte impugnante.

Para elucidar a dívida:

O extrato do Banco do Brasil S.A.(em anexo doc. 06 a 08), com saldo em 01/01/2010, refere-se saldo de dezembro/09 ou 31/12/2009, que são dívidas com o PESA (securitização) principal e estão correspondidos na contabilidade em igual valor revelando a correspondência adequada com o Banco;

No extrato do Banco do Brasil S.A.. não consta os juros atrasados vencidos, que se encontra na Dívida Ativa da União, foram parcelados em 20 vezes.

Os juros normais dessas operações não estão incluídos nesse saldo devedor, esses juros serão pagos anualmente(em anexo doc.09).

Os juros futuros que foram calculados sobre o principal até 2020 (em anexo doc. 10 a 12) são como segue:

[quadro à fl. 356]

Os saldos em 31/12/2009, na contabilidade são (em anexo doc. 13 e 14):

[quadro à fl. 356]

Este é o primeiro erro de fato verificado no auto de infração, assim, o saldo composto no balancete, confrontado com Planilha de Lançamento mensal, contabilizando esse valor de R\$ 2.484.920,50 referente ao desconto diminui o saldo contábil, neste caso o saldo contábil ficaria manipulado.

Quanto ao valor da diferença não contabilizada, não gerou receita tributável, porque os juros contabilizados foram a menor, nesse sentido o desconto concedido também foi a menor, a contabilidade da empresa utiliza os contratos e legislação em vigor, calculando-os mensalmente, e tratava-se de juros cobrados a maior pelo banco, por esse motivo ocorreu o desconto aparentemente a maior.

Segundo item do Auto de Infração) A fiscalização alega falta de contabilização de atualização monetária ativa, não há necessidade nem possibilidade de lançamento dessa variação visto que são valores futuros da mesma forma que os juros antecipados adicionados:

a)Em 30/09/2009, foi contabilizado o Valor 154.098.392,14, referente a diferença entre o valor da Securitização Pesa principal de R\$ 223.388.440,85 e CTN de R\$ 69.260.047,72, resultando saldo a contabilizar R\$ 154.098.393,14(em anexo doc. 15 e 16), abaixo demonstrado:

[quadro à fl. 356]

b)A fiscalização utilizou um critério diferente ajustar para abase do período de 04/2009(em anexo doc. 06 a 08 e 15) e a empresa utilizou como base período de 09/2009, com os seguintes valores:

[quadro à fl. 357]

c)A fiscalização utilizou o principal do pesa I de abril/09 em vez da planilha de maio/09, encontra-se aqui uma diferença de R\$ 157.220,58. A contabilidade utilizou como base às planilhas de maio/09, assim, a contabilização de junho até setembro/09, sofreria uma redução no resultado do ano, para elucidar a questão segue:

1)A variação do pesa maio a setembro/2009 variação ativa de R\$ 1.058.0232,08.

2)A variação ativa contabilizada junho a setembro/09 de R\$ 973.762,30.

3)Foram contabilizados as variações ativas e juros ativos do CTN, no período de junho a setembro/09 de R\$ 4.997.050,84(em anexo doc. 15).

[quadro à fl. 357]

4)A fiscalização considerou abaixo:

[quadro à fl. 357]

5)A fiscalização adicionou os valores no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR por ele apontados, porém não considerou que:

5.1)A empresa registrou os valores até ajustar a dívida com o Pesa ou seja:

a)valor principal, juros normais, juros na Dívida Ativa da União; b)No valor dos juros normais e futuros registrados, encontra-se todo o montante de juros ativos e passivos até a liquidação final da dívida.

5.2)O autuante não produziu justiça ao omitir a existência de tributação de RECEITA INDEVIDAMENTE registrada pelo impugnante que se tratou de uma antecipação de receitas da ordem de R\$ 154.098.393,14 (R\$ 160.310.686,54 pela fiscalização) da mesma forma que a antecipação das despesas de R\$ 111.185.863,75 mencionada anteriormente o que provoca injustiça fiscal. A empresa contabilizou o valor de R\$ 154.098.393,14, porque registrou os lançamentos no mês de setembro/2009 e não no mês de maio/2009, como menciona o calculo da fiscalização.

5.3)Não faz sentido o registro da diferença até o limite do valor principal do Pesa, seja hoje ou no passado, constituir-se-ia, uma receita antecipada causando ônus para a empresa e favorecendo ao fisco. No passado, ou seja, no ano 2000, a constituição do PESA, foi a soma da dívida de empréstimos e financiamentos com o Banco do Brasil, transferiu-se o saldo desta para nova conta e, 10,366% desse valor constituiu o investimento, cujo resgate, se dará pela liquidação do valor principal do PESA em 20 anos, compensando-se um com o outro(valor principal da dívida liquidando-se com o crédito das CTNs detidas pelo contribuinte com atualização paulatina período a período até aquela data final de acordo com as regra do contrato). Solicitamos portanto a exclusão deste montante para, de novo, proceder a justiça fiscal.

Terceiro item do Auto de Infração) despesas não comprovadas:

a) No Termo de Verificação Fiscal, constatou a não adição abase de cálculo do lucro real - LALUR, no valor de R\$ 113.567.537,36, que é composto de R\$ 111.185.863,75 (são juros presente e futuro contabilizados com bônus), mais um valor de R\$ 2.381.673,61 (calculado maior no ano).

No presente caso, a manutenção do auto de infração, ora impugnada, diante das relevantes razões de defesa, só pode significar um virtual desprezo ao direito sagrado do contribuinte a justiça fiscal, de somente adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR despesas financeiras, o fisco deixou de excluir juros ativos futuros contabilizados de mesma natureza antecipada, isso é totalmente relevante: a) nenhum prejuízo ou lesão sofreu o erário público, como aliás atesta a informação conforme razão de lançamento; b) o fisco não efetuou a exclusão no LALUR, dos juros ativos futuros, violando com isso, o direito do contribuinte que teve lançamento de Juros passivos futuros e juros ativos futuros para adequar os ativos (CTN) e os passivos (dívida-PESA) embora configurando os dois procedimentos lançamentos indevidos que o contribuinte ao não adicionar a despesa de R\$ 111.185.863,75 e não excluir esta receita de R\$ 154.098.393,14 foi pró-fisco.

b) A empresa deixou de adicionar juros passivos futuros, também não foram excluídos os juros ativos futuros no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, o fisco só perde quando o erário público sofrer prejuízo, neste caso não houve prejuízo para o erário público, foram efetuados lançamentos de juros ativos futuros e juros passivos futuros para equalizar a dívida com CTN e Juros capitalizados,

Para elucidar a questão:

a) Assim sendo, considerando futuros juros passivos e futuros juros ativos, para se chegar a uma definição com CTN e dívida principal do PESA, são valores contabilizados, abaixo demonstrado:

[quadros à fl. 359]

No tocante a juros ativos futuros, que foi adotado neste caso, para adequar a dívida principal do PESA com CTN, estão registrados na conta ativa de longo prazo, abaixo demonstrado:

[quadros à fl. 359]

Nesta análise, pudemos verificar alguns equívocos cometidos pelo fisco, ao não conhecer principalmente todos os lançamentos da conta receitas financeiras (para comprovar os lançamentos dos juros ativos e passivos futuros, em anexo doc. 17 e 18), por apresentar-se, em seu entendimento somente adição a base de cálculo do lucro real (LALUR) indevida, abaixo demonstrado lançamento contábil desdobramento este em detrimento do contribuinte pois ofereceu a tributação um líquido de R\$

42.912.529,39 que poderia deixar de fazê-lo se tivesse contabilizado corretamente esta operação:

[quadro à fl. 360]

Resta ratificar que, tendo vista os lançamentos de juros ativos futuros e juros passivos futuros, o fisco só adicionou os juros passivos e não excluiu os juros ativos futuros, que são os erros de fato, que pudemos vislumbrar no auto de infração que provocam injustiça fiscal tendo sido ambos os lançamentos revertidos no exercício seguinte para bem atender as boas práticas contábeis e atende ao princípio de competência de exercício.

Certo é que o valor da autuação deve ser líquido e certo, para que seja, também, exigível. De nada adianta a adição apurada, se não há exclusão, que demonstre, com certeza e liquidez, o valor devido. Afinal, crédito tributário é conceito jurídico determinado. O sujeito passivo da obrigação tributária há de saber, de antemão, o que deve ser pago e quanto deve ser pago.

III - PEDIDO

À vista de todo exposto, e demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Em 21/05/2013, os membros da 2ª Turma da DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação (fls. 419/434), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE DESCONTO.

Não comprovados os ajustes na escrita contábil ao final do período, nem o oferecimento à tributação da totalidade da receita financeira decorrente do desconto obtido, mantém-se o lançamento relativo à diferença não contabilizada.

OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.

Deve haver a tributação da diferença entre o valor das variações monetárias ativas já contabilizado e um maior encontrado pela fiscalização apurado com base em valores constantes dos extratos bancários.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.

Devem ser glosadas as despesas financeiras sem comprovação apropriadas pelo sujeito passivo e que distorcem a apuração do tributo.

CSLL, SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Inconformada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 441/453), afirmando, em resumo:

Infração 1) Omissão de receitas financeiras

A diferença apurada por meio de levantamento escrituração fiscal é descabida, por ter sido utilizado um saldo de 31/05/2009, quando o correto seria utilizar o saldo em 16/06/2009. Junto à impugnação foi apresentado o saldo contábil em 15/06/2009, demonstrando que se essa data tivesse sido utilizada, não haveria essa diferença na escrituração contábil.

Na decisão recorrida restou registrado que a Contribuinte não comprovou o oferecimento à tributação da totalidade da receita financeira decorrente do desconto obtido. No entanto, o que se verifica é que a Recorrente efetuou a escrituração tendo como base as Escrituras Públicas de Confissão de Dívida, ao passo que o fisco se baseou no termo de adesão (extratos com razão contábil).

Quanto à diferença apurada pela fiscalização (R\$ 2.484.920,50), é indevida a sua adição ao Lalur. Isso porque, esse valor já encontra-se incluído nas atualizações contabilizadas.

O saldo de 31/12/2009 na contabilidade, que são dívidas com o PESA principal confere com extrato. Por isso, não há que se falar de omissão de receita. Do contrário, ocorreria a divergência com a contabilidade e extrato do banco na data mencionada; ou seja, o encerramento do período fiscal (em anexo na impugnação).

Outrossim, o desconto em referência, concedido pela Lei nº 11.775/2008, no valor de R\$ 89.188.939,00, está condicionado a liquidação das parcelas. Ou seja, o desconto será concedido nos pagamentos das parcelas e não há menção de desconto antecipado.

O §6º do artigo 8º da Lei nº. 11.775/2008 determina que em caso de descumprimento do parcelamento haverá a perda dos descontos, retomando o valor do débito à situação anterior. Assim, a dívida das parcelas é de R\$ 270.211.331,00.

Desse modo, não há que se falar em reconhecimento da receita financeira ativa, porque está vinculada ao pagamento ou liquidação. A Contribuinte cometeu o equívoco ao adicionar no Lalur a receita de R\$ 154.098.392,14 e o valor do desconto, por força das inovações introduzidas pela nova regra do PESA.

Os descontos concedidos pela Lei nº. 11.775/2008, no valor de R\$ 89.188.939,00, deverão ser excluídos do Lucro Real, haja vista que essa dívida será paga em 20

(vinte) parcelas, sob o regime de caixa e, como dito, em caso descumprimento não haverão benefícios de desconto.

Ressalta que, os saldos apontados na DAU são demonstrados sem o desconto da adesão, isto é, valores antes da negociação com diminuição das devidas amortizações semestrais. Com isso se verifica que os descontos são avaliados pela amortização das parcelas ou liquidação da dívida (regime de Caixa) e não pelo regime de competência. Na verdade a competência do desconto valerá no momento da amortização das parcelas ou da liquidação da dívida.

Infração 2) Omissão de variações monetárias ativas

A diferença apurada por meio de levantamento da escrituração fiscal é descabida, por ter sido utilizado um saldo de 30/04/2009, ao passo que a Recorrente utilizou como base 09/2009. No presente caso, porém, a Recorrente registrou contabilmente, não havendo motivo da adição no Lalur. A autuada ajustou em 09/2009 e essa diferença foi oferecida à tributação, não havendo prejuízo para a Fazenda Pública.

Como já demonstrado anteriormente na impugnação, trata-se de erro de fato na decisão da 1ª instância, quanto ao valor que gerou essa suposta receita. As provas carreadas aos autos são suficientes para demonstrar que não houve omissão. São elas: os razão contábeis e os extratos da dívida do PESA principal mais variação, onde os dois coincidem no saldo em 31/12/2009 no respectivo valor de R\$ 223.388.440,86 (Contábil) contra o valor de R\$ 223.388.438,75 (Extratos do Banco do Brasil), o que, via de regra, comprova o oferecimento à tributação integral do valor reclamado.

Ressalta que, essa receita de R\$ 154.098.392,14, deveria ser excluída no Lalur por se tratar de competências posteriores, com vencimento até o ano de 2020.

Infração 3) Despesas Financeiras não comprovadas

Em vista desse fato, a diferença apurada por meio de levantamento da escrituração contábil é descabida por ter sido utilizado um saldo de diversas datas.

O fisco deixou de adicionar os juros passivos futuros, por outro lado não excluiu os juros ativos futuros do Lalur. A Contribuinte contabilizou juros passivos futuros no valor de **R\$ 111.185.863,75** e juros ativos futuros **R\$ 154.098.393,14**. Neste caso, os juros ativos são maiores que juros passivos futuro, por esse motivo a Recorrente não adicionou e nem excluiu na apuração do Lucro Real.

Como escrito anteriormente, esta receita de juros ativos futuros faz parte de resultados posteriores. A autuada contabilizou e considerou em sua escrita os dois saldos, do direito e do passivo, com os mesmos saldos e não as liquidou, pois existem órgãos públicos e privados que demonstravam os valores em abertos, inclusive os valores no passivo são utilizados como base de cálculo para os juros passivos controlados pelo DAU e Banco do Brasil.

Houve de fato um equívoco duplo da Recorrente ao antecipar receitas futuras de R\$ 154.098.393,14 e antecipar os juros futuros de R\$ 111.185.863,75 incorrendo em um benefício líquido ao fisco da ordem de R\$ 42.912.529,40 (R\$ 154.098.393,14 – R\$

111.185.863,75) pelo reconhecimento da receita e também da despesa financeira no mesmo momento.

Houve de fato a contabilização onde a Contribuinte se prejudica ao, em boa fé, não excluir a receita indevidamente contabilizada e também antecipada. O que a Contribuinte é a justiça fiscal. Dessa forma, tanto o fisco pode glosar a despesa financeira reconhecida antecipadamente como deveria a este título também promover a exclusão da receita antecipada.

A Lei nº. 6.404/76, em seu § 1º do art. 187, dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computados: **(a)** as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e **(b)** os custos, despesas, e encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Os princípios contábeis praticados no Brasil definem o período de competência de exercícios como forma de apuração de resultados. A legislação fiscal buscou regular a base de cálculo da incidência tributária determinando a não dedutibilidade de despesas antecipadas, mas deixou de reconhecer o equívoco do reconhecimento antecipado das receitas.

Os CTN's foram adquiridas por valor equivalente a 10,36% do principal e não os liquidará antes da data de finalização do contrato em 2020. Tanto a Lei que estatuiu o PESA como o próprio contrato assinado em 2002 define que esta seria atualizada por uma taxa de juros superior à do principal, de forma que, ao final do contrato, estas alcançassem o valor daquele principal financiado, quando então seriam liquidados um contra o outro, não se admitindo antecipação sem que a CTN fosse vendida ao mercado pelo seu valor de atualização naquela data de eventual antecipação, notoriamente inferior ao valor do principal que deverá ser coberto pelo devedor.

Por isso, não há que se falar que, na essência, o valor da CTN é igual ao do principal em qualquer data anterior à do final do contrato, não cabendo, portanto, qualquer antecipação daquela receita mencionada de R\$ 154.098.393,14, devendo ela ser excluída da base de cálculo daquele exercício de 2009, da mesma forma como foi feito com os juros.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

A Resolução CMN nº 2.471/98 autorizava a renegociação de dívidas originárias de crédito rural sob condições especiais, vedada a equalização de encargos financeiros pelo Tesouro Nacional.

Esta renegociação estava condicionada à aquisição, pelos devedores, por intermédio da instituição financeira credora, de Certificados do Tesouro Nacional (CTN), com valor de face equivalente ao da dívida a ser renegociada, os quais devem ser entregues ao

credor em garantia do principal. O CTN, para efeito de utilização para pagamento da dívida, era considerado pelo valor de face, R\$ 1.000,00, mas era adquirido, na forma prevista pela legislação, pelo seu preço unitário descontado por 20 anos (prazo do CTN), totalizando R\$ 103,67. Desta forma, o mutuário paga, nesta modalidade de renegociação, 10,37% pelo principal de sua dívida, ficando devedor dos juros durante o período alongado.

Nessa operação, as taxas de juros cobradas pelas instituições financeiras variavam entre 8% a 10% a.a.- observando-se o desconto previsto no art. 6º da Resolução CMN n.º 2.666/99 - em função do valor da dívida, sendo tanto maior quanto maior o montante apurado. O pagamento poderia ser negociado com as instituições financeiras de acordo com o fluxo de receitas do mutuário, desde que com uma periodicidade máxima de um ano.

Uma vez apurado o saldo devedor e renegociada a dívida nas condições da Resolução n.º 2.471/98, a instituição financeira calculava a quantidade de CTN necessários para concluir a operação e formalizava ao Tesouro Nacional a solicitação dos títulos para serem emitidos para esse fim, em nome dos mutuários. Em síntese, esta operação correspondia a uma compra de títulos do Tesouro Nacional por parte dos mutuários do crédito agrícola, ativos estes próprios a satisfazerem o principal dessa dívida junto à instituição financeira, ficando o mutuário com a obrigação de pagamento dos juros acessórios durante a vigência da renegociação (20 anos).

Como na época (ano 2000) a Recorrente possuía dívidas de custeio agrícola, aderiu ao Programa Especial de Saneamento Agrícola (PESA), com a contratação de dívida, cujo valor do principal ficou vinculado à CTN.

Com o decorrer do tempo, a Recorrente começou a entender que a Instituição Financeira contratada estava cobrando encargos financeiros acima dos que o programa constituía. Assim, ingressou com uma ação judicial para discutir os encargos financeiros na posição contratada.

A partir da promulgação da Lei nº. 11.775/2008, com as alterações das Leis nº. 11.922 e 11.960 de 2009, foram instituídas novas medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural e de crédito fundiário, quando então, a Recorrente desistiu da ação judicial e aderiu a esse novo programa.

Nesse momento, a Recorrente se viu obrigada a reconhecer o valor renegociado da dívida em sua escrita fiscal.

Relembrando o que narrou o TVF, o saldo contábil imediatamente anterior à adesão à renegociação de 2009, em 15/06/2009, segundo o sujeito passivo, era de R\$ 271.341.666,56, com pequena divergência com o valor dos juros apresentado pelo Banco do Brasil, no valor de R\$ 270.342.952,65, consoante o termo de adesão. Enquanto isso, no ativo, a Recorrente apresentava o saldo atualizado dos CTN no valor de R\$ 64.292.996,88, considerando atualização integral pelo IGP-M e juros de 12% ao ano.

Diante disso, para ajustar tanto o saldo do direito (CTN's), quanto o saldo da obrigação (dívida), a Recorrente procedeu aos seguintes ajustes questionados pela fiscalização:

- 1) aumento das despesas com juros em R\$ 218.503.365,56 e R\$ 111.185.863,75;
- 2) aumento das receitas com atualização dos CTN em R\$ 154.098.392,14;

3) reconhecimento de receita de desconto na renegociação da dívida no valor de R\$ 86.704.018,50, ao passo que o valor calculado pelo Banco do Brasil foi de R\$ 89.188.939,00 (de acordo com o art. 8º da Lei nº. 11.775/08).

Ainda conforme o TVF, consultando os processos de inscrição em Dívida Ativa da União relativos às inscrições constantes do Termo de Adesão firmado em 15/06/2009, a fiscalização confirmou que a dívida no valor de R\$ 270.211.330,91 se referia somente a juros, já que em 11/02/2000 a Recorrente **cedeu** ao Banco do Brasil R\$ 99.486.000,00 (valor igual ao do principal da dívida constante dos três contratos do PESA), adquiridos por R\$ 10.313.713,62 naquele ano, com um ganho de R\$ 89.172.286,38.

Considerando isso, a fiscalização aventou a hipótese de que não haveria razão para a existência de direito registrado no ativo contábil da Recorrente (CTN), haja vista que tais títulos foram cedidos ao Banco do Brasil liquidando o principal da dívida. Assim, **inexistindo o direito, posto que cedido a terceiro, inexistiria a receita de R\$ 154.098.392,14 alocada ao resultado do exercício e a despesa de atualização do principal pelo IGP-M.**

Contudo, a Recorrente esclareceu que, uma vez que o principal só seria exigido no final dos prazos de cada contrato do PESA, em face da cláusula *pro solvendo* na liquidação do principal, manteve os certificados em sua escrita fiscal.

A fiscalização, por fim, concordou com a Recorrente, mas ressaltou que, em sendo assim, o valor dos CTN deveria ser sempre igual ao valor do principal da dívida, ou seja, a variação do IGP-M, ativa e passiva, deveria ser igual tanto para o direito (CTN) como para a obrigação (empréstimos do PESA).

Na apuração fiscal foi necessário fazer ajustes alocando o principal da dívida e sua atualização, que não existiam, e atualizar na mesma proporção os CTN. Os ajustes se anulam ao longo do tempo, porque tanto o principal da dívida quanto os CTN são atualizados pelo IGP-M. De outro lado, na apuração fiscal, os juros ficaram em conta à parte, conciliados com o valor do banco, representando a dívida renegociada em 2009.

Partindo do princípio que no ano-calendário 2000 a escrituração continha o saldo do principal devidamente contabilizado (R\$ 99.486.000,00), assim como o valor de aquisição dos CTN (R\$ 10.313.713,62), a fiscalização elaborou o “Demonstrativo do excesso de despesas financeiras e de omissão de receitas”, concluindo que, caso o sujeito passivo tivesse escriturado o valor de face dos CTN (R\$ 99.486.000,00), o saldo em 31/05/2009 não seria de R\$ 64.292.996,88, mas sim de R\$ 23.298.940,64 (fls. 153/154).

Ajustando o montante dos juros devidos, os descontos legais da renegociação de 2009, atualização dos CTN e do principal da dívida, a fiscalização verificou que a Recorrente apropriou despesas em excesso e deixou de escriturar receitas, que resultaram em um desvirtuamento do resultado do exercício, aumentando indevidamente o prejuízo fiscal e as bases negativas de CSLL apuradas pela Recorrente naquele ano-calendário.

Os ajustes indevidos apurados pela fiscalização são os seguintes:

1) Despesas financeiras indevidas de R\$113.567.537,36 (R\$ 111.185.863,75 relativo a juros futuros indevidamente escriturados por não se referirem ao período + R\$

2.381.673,61 calculados a maior no ano). Tais juros mostram-se superiores aqueles consolidados pelo Banco do Brasil incorridos até 15/06/2009;

2) Falta de reconhecimento de variações monetárias ativas sobre os CTN no valor de R\$ 6.212.494,40 (R\$ 160.310.686,54 – R\$ 154.098.392,14);

3) Falta de reconhecimento de descontos obtidos na renegociação no valor de R\$ 2.484.920,50 (R\$ 89.188.939,00 – R\$ 86.704.018,50).

A partir de tais ajustes, restou evidenciado que a Recorrente apurou prejuízo contábil efetivo no período de R\$ 8.516.181,22, e não de R\$ 130.780.933,48.

Esclarecidas as questões fáticas, passo a analisar o auto de infração.

Infração 3 - Despesas financeiras não comprovadas no valor de R\$ 113.567.537,36

A questão discutida nestes autos se revelou bastante dificultosa, em função da pouca clareza revelada pelo procedimento fiscal e pela defesa apresentada pela Contribuinte. Depois de bastantes debates na Turma, os membros conseguirem entrever qual o erro cometido pela autoridade tributária, que redundou na exigência fiscal aqui discutida.

O agente fiscal refez os demonstrativos de resultados da Recorrente partindo de um dado equivocado, pois considerou o valor dos títulos adquiridos pela Recorrente pelo seu valor de face, e não pelo valor descontado, ou seja, o valor líquido pago pela recorrente na aquisição dos certificados em 2000. Isso fica claro quando examinamos o demonstrativo de fls 194, abaixo reproduzido, denominado “situação ideal”, lançamento “A” :

USINAS ITAMARATI S/A

Demonstrativo do excesso de despesas financeiras e de omissão de receitas.

Procedimento: 007/2012.

I - Início do problema.

Certificados do TN	
2000	10.313.713,62
2009	64.292.996,88

Bancos c/Movimento	
	10.313.713,62 2000

Principal do PESA + juros	
	99.486.000,00 2000
	278.693.322,47 2009

ii - Situação ideal.

Certificados do TN	
A	99.486.000,00
2009	224.603.683,42

Principal do PESA	
	99.486.000,00 2000
	224.603.683,42 2009

Juros do PESA	
	0,00
	270.211.330,91 2009

Bancos c/Movimento	
	10.313.713,62 A

Outras Receitas	
	89.172.286,38 A

III - Panorama contábil de ajustes.

Certificados do TN	
S	64.292.996,88
P	154.098.392,14
SP	218.391.389,02
	154.098.392,14 3
SS	64.292.996,88
5	89.172.286,38
SP	153.465.283,26
8	71.138.400,16
SF	224.603.683,42

Juros do PESA	
P	86.704.018,50
	278.693.322,47
	218.503.365,56
	111.185.863,75
	521.678.533,28
1	218.503.365,56
1	111.185.863,75
	278.693.322,47
4	99.486.000,00
	91.004.008,44
	270.211.330,91
7	89.188.939,00
	0,09
	181.022.392,00

Resultado do Exercício					
S	P	130.780.933,48	218.503.365,56	1	
	P	2	86.704.018,50	111.185.863,75	1
	P	3	154.098.392,14		
	SP	SS	41.894.114,81		
	2	6	91.004.008,44	71.138.400,16	8
	9	9	125.117.683,42	89.188.939,00	7
	10	10	0,09	89.172.286,38	5
	6	SF	8.516.181,22		
	SP *				
	10				
	SF *				

Principal do PESA	
	99.486.000,00 4
	125.117.683,42 9
	224.603.683,42 SF *

* Conforme Termo de Adesão/Extratos

IV - Demonstrativo.

Descrição	UISA	Fiscalização
Receitas de VMA e descontos obtidos	240.802.410,64	249.499.625,54 >>>>>>>
Despesas financeiras e VMP	329.689.229,31	216.121.691,95 >>>>>>>
Ganho (perda) no ajuste	-88.886.818,67	33.377.933,59 >>>>>>>
Divergência UISA x Fiscalização	-122.264.752,26	
Prejuízo no ano-calendário	-130.780.933,48	
Prejuízo efetivo	-8.516.181,22	

Detalhamento da divergência

8.697.214,90 receitas
-113.567.537,36 despesas
-122.264.752,26 total

Detalhamento das receitas

6.212.294,40 variação monet.
2.484.920,50 descontos
8.697.214,90 total da receita

Da análise do quadro acima percebe-se que a Autoridade Fiscal considerou que a Recorrente, no momento em que adquiriu os títulos a valor presente teria auferido um ganho equivalente ao valor do deságio concedido. Todavia, não considerou este ganho como um resultado do exercício de 2000, mas fez refletir o ganho no exercício de 2009, o que teria redundado numa receita maior do que a receita apropriada pela recorrente naquele exercício. Conseqüentemente, como a receita com a valorização dos títulos, calculada a partir do valor de face dos títulos e não do seu valor presente, calculou uma diferença a menor a favor da Recorrente, e conseqüentemente um prejuízo fiscal menor no período fiscalizado.

O procedimento adotado, contudo, está equivocado, conforme concluiu o colegiado, dado que o registro efetuado pela Recorrente foi correto. Com efeito, a Resolução CMN nº 2.471/98 autorizava a renegociação de dívidas originárias de crédito rural sob condições especiais, vedada a equalização de encargos financeiros pelo Tesouro Nacional.

Esta renegociação estava condicionada à aquisição, pelos devedores, por intermédio da instituição financeira credora, de Certificados do Tesouro Nacional (CTN), com valor de face equivalente ao da dívida a ser renegociada, os quais devem ser entregues ao credor em garantia do principal. O CTN, para efeito de utilização para pagamento da dívida, era considerado pelo valor de face, R\$ 1.000,00, mas era adquirido, na forma prevista pela legislação, pelo seu preço unitário descontado por 20 anos (prazo do CTN), totalizando R\$ 103,67. Desta forma, o mutuário paga, nesta modalidade de renegociação, 10,37% pelo principal de sua dívida, ficando devedor dos juros durante o período alongado.

Assim, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, de partir do valor de face dos títulos para atualizar os ativos e passivos mostrou-se equivocado. Este equívoco foi o que gerou as diferenças encontradas e consideradas no auto de infração lavrado. Portanto, uma vez errado o procedimento da autoridade fiscal, o auto deve ser cancelado neste ponto.

Infração 1 – Omissão de receitas financeiras no valor de R\$ 2.484.920,50

Aqui, a fiscalização pretende exigir o montante de R\$ 2.484.920,50, correspondente à parte do desconto dos juros concedidos pelo Banco do Brasil na renegociação da dívida. Sustenta que o desconto concedido pelo Banco do Brasil foi de R\$ 89.188.939,00, ao passo que a Recorrente só teria contabilizado R\$ 86.704.018,50, gerando a diferença lançada.

Na linha do quanto exposto acima, da mesma forma como a Recorrente não tinha o dever legal de submeter as receitas futuras alcançadas com a atualização dos CTN's à tributação (R\$ 154.098.3963,13), não tinha o dever legal de submeter à tributação a receita referente ao desconto obtido na renegociação, no valor de R\$ 89.188.939,00.

A Recorrente apenas fará jus aos descontos concedidos pela Lei nº. 11.775/2008 se houver o adimplemento de todas as parcelas. Dessa forma, uma vez que os descontos eram calculados sobre as parcelas, na medida em que eram pagas, não deveriam ter sido reconhecidos integralmente no ano de 2009, mas divididos em 20 parcelas e liquidados sob o regime de caixa.

Posto isso, não há que se falar em omissão de receitas financeiras, devendo ser cancelado o lançamento nesse item.

Infração 2 - Omissão de variações monetárias ativas no valor de R\$ 6.212.294,40

Aponta o fisco a falta de escrituração do total das variações monetárias ativas sobre os CTN's adquiridos pela Recorrente.

Conforme entendimento fiscal, os CTN's deveriam ter o mesmo valor do saldo da dívida principal da Recorrente com o Banco do Brasil. Assim, apurou a diferença entre o suposto saldo do principal apontado pelo Banco do Brasil reduzindo o valor atualizado dos CTN's contabilizado em 31/05/2009, apurando o montante de R\$ 160.310.686,54, que seria correspondente à variação monetária ativa.

Entendendo que a Recorrente teria oferecido à tributação somente o montante de R\$ 154.098.3963,13, apurou a diferença autuada de R\$ 6.212.494,40.

Em memoriais a Recorrente esclarece que o saldo do principal constante do razão contábil em 31/12/2009 é o mesmo saldo do extrato do Banco do Brasil em 31/12/2009, a saber: R\$ 223.141.953,75, conforme fls. 208, 378, 380 e 381 dos autos. Assim, já haveria uma diferença de R\$ 1.461.729,67 (item D da planilha anexa aos memoriais da Recorrente) lançada a maior pela fiscalização.

Ademais, por apurar a variação monetária em data anterior ao fim do exercício (31/05/2009), o fisco desconsiderou todos os demais lançamentos posteriores (itens I a IX da planilha anexa aos memoriais) que, somados, correspondem exatamente ao valor glosado pela fiscalização.

De fato, conforme provas nos autos e planilha anexada aos memoriais, os argumentos prosperam.

Processo nº 14098.720025/2013-29
Acórdão n.º **1402-001.771**

S1-C4T2
Fl. 22

Entretanto, nesse ponto, não bastasse isso, as diferenças também não poderiam ser exigidas, pois, nos moldes do quanto aduzido acima, a Recorrente não tinha o dever legal de contabilizar antecipadamente todas as receitas decorrentes da atualização dos CTN's.

Com efeito, exonera-se o lançamento nesse item.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de **dar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá