



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

Processo nº 16327.000748/2007-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-00.653 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente BANCO WESTLB DO BRASIL
Recorrida 8a.TURMA DRJ SÃO PAULO I/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINARES.

PAF — ARGÜIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO — Ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa da interessada. Descabe a alegação de nulidade quando inexisterem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1993 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

MÉRITO. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS BAIXADOS. ACORDO JUDICIAL. RECEBIMENTO EM PARCELAS. REGIME CONTÁBIL COMPETÊNCIA - O regime de competência é prevalente. Adotado tanto pelas leis comerciais como pela legislação fiscal para a contabilização das receitas, dos custos e das despesas, por ser o mais apropriado para refletir a realidade do patrimônio líquido e suas alterações. O regime de Caixa é a exceção na qual não se inclui a recuperação de créditos baixados, mediante acordo homologado judicialmente para o seu recebimento em parcelas.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

As normas que regulam a exigência do IRPJ, aplicam-se, a CSLL, PIS e COFINS, quando reflexas.

ACORDAM os Membros da 1ª **CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA** do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

Assinado digitalmente

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 23/01/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Leonardo de Andrade Couto Maria Elisa Bruzzi Boechat (suplente convocada) Gilberto Batista (Suplente Convocado) Antônio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente).

Relatório

Trata-se de exigência constituída em 09/05/2007 (fls. 171 a 194), e re-ratificado em 28/05/2007 (fls. 216 a 241), para o Imposto De Renda Da Pessoa Jurídica – IRPJ, decorrente de omissão de receitas, adições não computadas na apuração do lucro real e inobservância do regime de escrituração – postergação de receitas, e de tributos reflexos (CSLL, COFINS e PIS), relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2002. Enquadramento legal nos respectivos termos

No Termo de Re-Ratificação de Constatação da Infração Fiscal (fls. 200/214), a autoridade noticia que:

(...)

o autuado, em atendimento à legislação das autoridades bancárias, procedeu à baixa contábil, em 28/06/2002, do valor de R\$ 10.684.321,49, relativa a perdas com operações de repasse de linha de crédito Resolução 63 e de Adiantamento de Contrato de Câmbio, realizadas com a empresa MARCHESAN IMPLEMENTOS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS TATU S/A;

posteriormente, em 17/10/2002, celebrou acordo em juízo, em ação de execução, fixando o valor da dívida em R\$ 19.274.476,20, à data de 30/09/2002, para ser recebido em 5 parcelas, sendo a primeira na data do acordo, a segunda em 17/12/2002, a terceira em 17/02/2003, a quarta em 17/04/2003 e a última, em 17/05/2003; ficou avençado, também, que, caso os pagamentos fossem realizados nas respectivas datas de vencimento e com os acréscimos, o executado ficaria dispensado do pagamento da última parcela, de 17/05/2003;

terminou por receber, em 2002, o montante de R\$ 8.210.413,38, que inclui as parcelas devidas mais correção e juros, e, em 2003, o montante de R\$ 5.079.644,14, que também inclui as parcelas devidas mais correção e juros, montantes esses que ofereceu à tributação nos respectivos anos, sob, portanto, o regime de caixa; em consequência dos pagamentos feitos, a última parcela, com vencimento em 17/05/2003, de R\$ 7.074.476,20, ficou como desconto condicional concedido;

comentando a regulação legal da matéria, a autoridade observa que o artigo 10, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, ao regram os acordos realizados e homologados por sentença judicial, para solução de créditos objeto de perda presumida, cuida de indicar o aspecto temporal da tributação, fixando o momento em que deve ser efetuado o estorno ou a adição ao lucro real, como sendo o da concretização do acordo, in casu, em 17/10/2002; além disso, estabelece que o valor a ser estornado é a soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado; tal norma, inclusive, seria compatível com as regras do BACEN, em específico, a Resolução do BACEN 2682/99, artigo 8º;

por outro lado, o parágrafo 1º, do citado artigo 10, da Lei 9.430/96 não autoriza a conclusão de que a parcela renunciada em acordo judicial possa implicar dedutibilidade, dado que, se assim fosse, estar-se-ia negando eficácia ao artigo 9º, parágrafo 1º, inciso I, da Lei 9.430/96;

*desta forma, constata a autoridade, com base no artigo 10, parágrafos 1º e 3º, da Lei 9.430/96, a omissão de receitas operacionais no ano-calendário de 2002, no montante de **R\$ 2.684.321,49**, resultante da diferença do valor de R\$ 10.894.734,87, - relativo ao estorno do crédito de R\$ 10.684.321,49 baixado como perda, em 28/06/2002, mais os rendimentos de R\$ 210.413,32, de juros e correção recebidos sobre as parcelas vencidas no ano -, e o montante total recebido no ano, oferecido à tributação, de R\$ 8.210.413,38;*

*apura, ainda, postergação de receita de 2002 para 2003, no valor de **R\$ 4.200.000,00** – que correspondem às parcelas vencidas, recebidas e reconhecidas como receitas em 2003;*

*verifica, por fim, falta de adição ao Lucro Real de 2002, do valor de **R\$ 4.390.154,77**, correspondente à diferença entre o valor de R\$ 8.590.154,77 (= R\$ 19.274.476,26, renegociado, menos, R\$ 10.684.324,49, perda baixada) que deveria ter sido registrado em 2002, e o valor de R\$ 4.200.000,00, que registrou como receita operacional em 2003.*

Cientificado do lançamento, a Contribuinte ofereceu a impugnação, com os seguintes argumentos (nos termos do relatório do acórdão recorrido):

em PRELIMINAR, o lançamento seria nulo, por falta de fundamento legal, já que não se teria configurada hipótese de descumprimento das obrigações tributárias previstas nos dispositivos legais referidos pela autoridade, relativas ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, pois oferecera à tributação os acréscimos patrimoniais obtidos nos anos-calendário de 2002 e 2003, decorrentes das receitas de créditos recuperados;

no MÉRITO, alega que a autoridade lançadora teria distorcido o sentido dos artigos 9º ao 12, da Lei 9.430/96, em especial o do artigo 10, parágrafo 3º, ao considerar que os acordos realizados e homologados por sentença judicial deveriam ser objeto de tributação no momento de sua contabilização, não do recebimento dos valores acordados, não levando em conta os efeitos do artigo 8º, parágrafo 2º, da Resolução do BACEN 2.682/99, que determina o reconhecimento de créditos baixados pelas instituições financeiras somente quando do efetivo recebimento; desta forma, teria feito incidir tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre valor que não representaria acréscimo patrimonial ou receita da pessoa jurídica, por não ter se concretizado o recebimento;

tal interpretação, com base em distinção que faz entre perda presumida e perda efetiva em recebimento de crédito, sem fundamento em prescrição legal, seria equivocada, pois que é

feita sob a presunção de que os valores acordados estariam disponíveis para o autuado, o que não condiria com a realidade de Proposta (fls. 296 a 302) do acordo realizado, e, assim, violaria a matriz constitucional do Imposto de Renda, prevista no artigo 153, inciso III, da CF, que trata da tributação dos acréscimos na capacidade contributiva; a referida Proposta não teria o condão de conferir liquidez e certeza ao adimplemento do devedor, porque este já não tinha honrado negociações anteriores, inexistindo, assim, fundamento para considerar recuperado o crédito em momento distinto do seu recebimento;

a Resolução do BACEN, ao tratar da renovação de operações ativas e daquelas baixadas em prejuízo, determina que o mesmo nível de risco da operação original deverá ser mantido nas renegociações, o que significa que a existência de acordo judicial não é garantia inequívoca de que o devedor irá liquidar a dívida; a intenção seria a de evitar que se melhore a classificação de risco de uma operação em função de uma renovação, o que automaticamente diminuiria o nível da provisão requerida, com o conseqüente aumento patrimonial;

a Resolução 2.682/99 não conteria interpretação diversa da Lei 9.430/96, que não estabelece o momento para tributação, nem que tal instante deveria ser o da renegociação, mas apenas estabelece o procedimento a ser seguido quando do recebimento do crédito; ambas as normas seguem o mesmo raciocínio quanto ao momento do reconhecimento das receitas;

o autuado não poderia antecipar o reconhecimento de uma receita em razão de acordo judicial, pois correria o risco de antecipar a existência de um ativo, que, no momento, não seria mais que uma expectativa de direito; a sociedade que assim age pode estar ludibriando terceiros de boa-fé e comprometendo sua capacidade financeira;

não havendo recebimento de recursos, não se realizaria fato gerador de tributos, e, assim, a tributação, se houvesse, incidiria sobre o patrimônio não sobre o acréscimo patrimonial;

desta forma, tendo reconhecido as receitas quando do seu recebimento, não existiriam omissão de receita, postergação de tributação ou não inclusão das receitas de recuperação de crédito, nas bases de cálculo do IR e da CSLL;

a autoridade teria desconsiderado, ainda, o desconto concedido, que é prática comercial comum, entendendo que deveria haver tributação de todo o valor da Proposta (fls. 296 a 302), independentemente do seu recebimento, considerando o citado desconto como renúncia ao valor a receber;

tendo em conta o valor efetivamente recebido, de R\$ 13.290.057,52, e o valor considerado como saldo em aberto de Operação de Crédito, de R\$ 10.864.321,99, o autuado recebeu a mais R\$ 2.605.735,53, já considerado o desconto concedido, o qual, desta forma, seria uma despesa operacional, necessária à atividade da sociedade; assim, jamais teria desistido ou

renunciado a qualquer valor, não se tratando de hipótese de desistência de cobrança por via judicial prevista no texto legal, como entendeu a autoridade; há julgados do Conselho de Contribuintes, que colaciona, que mostram a inconsistência do entendimento da autoridade;

como demonstração da correção dos procedimentos adotados, destaca que a parcela provisionada do saldo em aberto da operação de crédito em questão, foi devidamente adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando de sua constituição, e somente foi fiscalmente revertida na sua totalidade em 2003, quando do término do recebimento do crédito, observando que poderia ter efetuado a reversão proporcional da parcela do crédito recebido em 2002 e somente o fez em 2003, postergando o aproveitamento dessa dedução.

Sobrevém o acórdão 16-20.804, de 20/03/2009, fls. 370/389, que julga procedente o lançamento e está assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002 AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINARES.

NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Constatado que o enquadramento legal das infrações apuradas está consignado no lançamento, mostra-se improcedente o pleito do contribuinte por declaração de nulidade da exigência, por pretensa falta de fundamentação legal.

MÉRITO. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS BAIXADOS. ACORDO JUDICIAL. RECEBIMENTO EM PARCELAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO CABIMENTO DO REGIME DE CAIXA.

O regime de competência é o regime prevalente adotado tanto pelas leis comerciais como pela legislação fiscal para a contabilização das receitas, dos custos e das despesas, por ser o mais apropriado para refletir a realidade do patrimônio líquido e suas alterações. A legislação fiscal admite o regime de caixa apenas para reduzido número de situações, entre as quais não se inclui a recuperação de créditos baixados, mediante acordo homologado judicialmente para o seu recebimento em parcelas.

DESCONTO CONDICIONAL. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

O ordenamento legal tributário vigente impõe que os descontos condicionais devem integrar as bases de cálculo dos tributos, somente dispensando de tributação os descontos incondicionais.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

As normas que regulam a exigência do IRPJ, aplicam-se a CSLL, PIS e COFINS, no que cabíveis.

Ciente da decisão em 07/05/2009, irresignada a Contribuinte oferece razões de recurso, em 05/06/2009, fls.396/434, onde narra os fatos e se contrapõe às exigências.

Informa que a autuação decorrerá das seguintes suposições: i) omissão de parcela de receita operacional correspondente a R\$2.684.321,49 em 2002, (ii) não teria adicionado às bases de cálculo do IRPJ e CSLL diferença de R\$4.390.154,77 e (iii) que teria postergado a apropriação de receita no valor de R\$4.200.000,00 que deveria ter sido registrada em 2002 e que somente o foi em 2003.

No relatório Fiscal a origem da exigência fiscal se fundamenta em operações realizadas, pelo então Banco Europeu para a América Latina S/A., com o seu cliente Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas Tatu S/A. ("Marchesan"), a saber:

(...)

(i) 25/11/1994: Contrato de Repasse de Empréstimo Externo nº 31.300.024, no valor de US\$1.000.000,00 (um milhão de dólares norte-americanos), com vencimento inicial em 14/11/1995, nos termos da Resolução nº 63 do Banco Central do Brasil ("BACEN");

(ii) 05/12/1994: Contrato de Repasse de Empréstimo Externo nº 31.300.026, no valor de US\$1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil dólares norte-americanos), com vencimento inicial em 14/11/1995, nos termos da Resolução nº 63 do BACEN;

(iii) 10/11/1997: Contrato de Repasse de Empréstimo Externo nº 31.970.047, no valor de US\$1.400.000,00 (um milhão e quatrocentos mil dólares norte-americanos), com vencimento inicial 09/11/1998, nos termos da Resolução nº 63 e Circular nº 180 do BACEN;

(iv) 05/01/1998: Contrato de Repasse de Empréstimo Externo nº 319(0052, no-valor de US\$1-.000:000-,00 (um milhão-de dólaresnorte- americanos), com vencimento inicial em 16/11/1998, nos termos da Resolução nº 63 e Circular nº 180 do BACEN;

(v) 22/01/1999: Contrato de Adiantamento de Câmbio de Compra Tipo 01 nº 99/000232, no valor correspondente em moeda nacional de R\$400.661,00 (quatrocentos mil e seiscentos e sessenta e um reais);

(vi) 22/01/1999: Contrato de Adiantamento de Câmbio de Compra Tipo 01 nº 99/000233, no valor de R\$400.000,00 (quatrocentos mil reais).

Como houve inadimplência realizou a provisão do valor total dos contratos em referência correspondente a R\$10.864.321,99, adicionando-a na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em 16/11/2000, celebrou o "Instrumento Particular de Confissão de Dividas e Outras Avenças" (Doc. 03 da Impugnação), atualizando o valor da dívida confessada para R\$13.726.885,54, bem como estabeleceu a sistemática para pagamento.

Em função de novo descumprimento do acordo por parte de seu cliente, ajuizou a correspondente Execução por Quantia Certa, processo nº 000.01.302.356-0, perante a Comarca da Capital.

Em 17/10/2002 é assinada em Juízo uma "Proposta" (Doc. 04 da Impugnação) visando o pagamento da dívida nos seguintes termos:

- a) em 17/10/2002: pagamento da 1ª. parcela no valor de R\$6.000.000,00 ;
- b) em 17/12/2002: pagamento da 2ª.parcela no valor de R\$2.000.000,00 acrescida de correção pelo-IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.210.413,38 ;
- c) em 17/02/2003: pagamento da 3ª.parcela no valor de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais), acrescida de correção pelo IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.374.242,74;
- d) em 28/03/2003: pagamento da 4ª.parcela no valor de R\$2.200.000,00, acrescida de correção pelo IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.705.401,40 ;
- e) em 17/05/2003: pagamento da 5ª. parcela no valor de R\$7.074.476,20 (sete milhões setenta e quatro mil quatrocentos e setenta e seis reais e vinte centavos).

Nos termos do item 5 da aludida "Proposta", sua cliente, a Marchesan, ficaria dispensada do pagamento da parcela a vencer em 17/05/2003, caso efetuasse o pagamento tempestivo das demais parcelas, incluindo os acréscimos moratórios. Tal fato efetivamente ocorreu.

Deste modo tributou o valor de R\$8.210.413,38 quando do recebimento da 1ª. e 2ª.parcelas, isto é, no ano base de 2002, bem como o valor de R\$5.079.644,14 no ano base de 2003, momento do recebimento da 3ª. e 4ª. parcelas.

Com isto, de uma dívida que era de R\$10.684.321,99 recuperou o valor de R\$13.290.057,52, valor oferecido à tributação.

Embora a lisura do seu procedimento o fiscal distorcera, de forma a criar um embasamento para as autuações firmadas, os dispositivos legais aplicáveis ao caso, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ("Lei 9430/96"), artigos 9º.a 12, e a Resolução do BACEN nº 2.682/99, artigo 8º, §2º, que determinam o reconhecimento de créditos pelas instituições financeiras somente quando do efetivo recebimento.

Pretendera o fisco tributar a importância total objeto da "Proposta" (Doc. 04 da Impugnação) ofertada pelo seu cliente em Juízo, ignorando a determinação legal de que o reconhecimento de crédito recuperado se dá com o efetivo recebimento e não com uma proposta, que pode sempre não ser honrada. Com esta inovação estaria impingindo tributação

do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre valor que não representa acréscimo patrimonial ou receita da pessoa jurídica, na medida em que sequer restou concretizado o seu recebimento.

Descreve o enquadramento legal, a saber:

a) IRPJ: artigos: 10, § 30, da Lei nº 9.430/96; 24 da Lei nº 9.249/95; 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99;

b) CSLL: artigos: 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; 1º da Lei nº 9.316/96; 28 da Lei nº 9.430/96; 7º da Medida Provisória nº 1.807/90 6º da Medida Provisória nº 1.858/99;

c) COFINS: artigos: 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 o Decreto nº 4.524/02;

d) PIS: artigos: 24, § 2º, da Lei nº 9.245/95; 2º, inciso I, alínea "a" e § único, 3º, 10, 26, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

Reproduz os dispositivos, repisa os argumentos oferecidos em sede de impugnação, para dizer que sob qualquer ângulo a pretensão fiscal não prosperaria, pelos seguintes motivos:

(...)

(i) nulidade do auto de infração, consubstanciado na falta de fundamentação legal para a imposição de multa, haja vista a inexistência de descumprimento de qualquer obrigação tributária;

(ii) inexistência de omissão de receitas, falta de adição de diferença na base de cálculo dos tributos, nem, tampouco, postergação da tributação da receita.

Comenta que embora a clareza de suas razões a Impugnação foi integralmente rechaçada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, decidindo pela manutenção total do Auto de Infração, sob o argumento de que:

(i) o Auto de Infração estaria fundamentado, uma vez consignado o enquadramento legal das infrações apuradas;

(ii) a **Recorrente** deveria ter respeitado o regime de competência para a declaração e pagamento dos tributos incidentes sobre a recuperação de créditos; e (iii) a dispensa do pagamento da 5ª parcela concedida pela **Recorrente** à sua cliente — Marchesan — deteria natureza de desconto condicional, estando sujeita à tributação.

Comenta que a decisão não merece prosperar, na medida em que ignora a perfeição do seu procedimento, posto que observara a legislação tributária, tendo tributado os respectivos acréscimos patrimoniais auferidos nos anos de 2002 e 2003, consoante demonstrara.

II— DO DIREITO 11.1 — Da necessidade de reforma da r. decisão recorrida

Transcreve a ementa do acórdão combatido e trechos do voto condutor para comentar que, no seu caso, a recuperação dos créditos baixados não constituiu receita que acresceu seu patrimônio por ocasião no acordo judicial homologado, de forma diversa da conclusão do autuante que elegeu aquele momento para ocorrência do fato gerador, pois jurídica e economicamente, adquirira a titularidade do direito de crédito de R\$19.274.476,20.

A decisão concluiu, de forma incorreta, que o direito de crédito “*fora incorporado definitivamente ao seu patrimônio por força jurídica do acordo homologado, acordo este firmado em 17/10/2002 (fls. 296 a 301), no qual o devedor confessa 'ser líquido, certo e exigível' a proposta de pagamento do montante referido. O fato de ter recebido em pecúnia apenas parte do montante no momento do acordo e, o restante, como crédito a receber em parcelas com vencimento futuro, não desnaturaliza a ocorrência do efetivo incremento do seu patrimônio líquido, sujeito, então, à tributação, nos moldes das normas fiscais de regência.*”

Ainda, o desconto da última parcela do acordo, com vencimento em 17/05/2003, considerada “desconto condicional” e, portanto “liberalidade”, também se fizera de forma equivocada.

A proposta (Doc. 04 da Impugnação) não confere certeza quanto ao recebimento da dívida, até porque já ocorrera a inadimplência de outros dois contratos pelo mesmo devedor, bem como que o desconto concedido após o vencimento do título teve tão-somente o condão de viabilizar a recuperação do crédito, em consonância com a atividade econômica desenvolvida.

II. 2 — Da correção da tributação levada a efeito pela Recorrente

O cerne da exigência lavrada no presente caso está relacionado ao entendimento equivocado de que haveria a necessidade da inclusão de importância relativa ao acordo realizado em relação ao crédito devido pelo seu cliente, na base tributável, à época de sua celebração.

Contrapõe a este entendimento o fato de que a devedora já havia inadimplido suas obrigações por duas vezes, quanto à referida dívida novamente pactuada, inexistindo razão para sua contabilização no momento da celebração de novo acordo – Proposta (Doc. 04 da Impugnação) —, já que tal documento não traz qualquer certeza do recebimento, constituindo mera expectativa de direito – o que não configura fato gerador do Imposto de Renda.

A pretensão do fisco em tributá-lo quando do registro da repactuação da dívida não teria respaldo legal, além de violar a matriz constitucional do Imposto de Renda, prevista no artigo 153, inciso III, da Constituição, que é a tributação dos acréscimos na capacidade contributiva, no dizer do Professor Roque Antonio Carrazza.

Discorre sobre o artigo 43 do CTN, transcreve doutrina de Leandro Pausen, no sentido de que “o Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, *“não alcança a mera expectativa de ganho futuro ou em potencial”*. Compreender que o momento da tributação dos créditos não recebidos ocorreria no momento da realização do acordo judicial, parte de uma premissa equivocada, porque estava diante de uma simples “proposta”.

A doutrina já tratara de casos em que o título, apesar de existente, não conferia nenhuma certeza quanto ao recebimento do crédito, e, por tal motivo, não configurava a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Transcreve de CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a Renda Incidente nos Pagamentos Acumulados e em Atraso de Débitos Previdenciários. Interesse Público 24/101, abril de 2004, o seguinte texto:

(...)

"Dessa forma, não basta a mera aquisição da renda, esta deve estar desembaraçada de ônus ou limitações, melhor dizendo, disponível. A disponibilidade será, assim, a qualidade daquilo que não possui impeditivos ao seu uso.

Se existirem obstáculos a serem removidos, não haverá disponibilidade, mesmo que exista ação ou execução.

Mesmo que exista um direito oponível ao devedor, não ocorrerá a situação capaz de permitir a incidência do imposto de renda. Não basta ser credor de renda indisponível, nem possuir ação, execução, expectativa de direito, promessa ou estar vinculado à condição suspensiva ou resolutiva. É absolutamente necessária a presença atual de disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo do contribuinte. Renda disponível, é, portanto, renda realizada.

Por isto o embasamento da decisão combatida não resistiria a uma análise mais acurada dos fatos. Porque, mesmo ausente o fato gerador do imposto de renda, a decisão com base no artigo 10, §§ 1º a 3º, da Lei nº, 9.430 de 27 de dezembro de 1996 criou o incorreto raciocínio de que "o reconhecimento das receitas de recuperação de crédito deve-se operar no período de apuração em que se der o acordo judicial quando então deve ser feita a competente contabilização e seu oferecimento à tributação.

Para justificar esta conclusão, asseverou que "se pelo parágrafo 1º.- que contempla a hipótese de solução de cobrança desses créditos por desistência via judicial -, o estorno ou a adição ao lucro líquido para a determinação do lucro real deve se dar no período de apuração em que se der a desistência, não há razão para não se concluir que o mesmo não deva ocorrer no mesmo exercício em que a solução de cobrança se dá por acordo judicial, com recuperação do crédito como é o caso dos presentes autos."

Diz incorreta esta conclusão, na medida em que há razão para não estender a solução do §1º, do artigo 10, da Lei 9.430/96, à hipótese do § 3º, do mesmo **artigo, por vedação legal**. O parágrafo 3º, do artigo 10, da Lei 9.430/96, é expresso quanto à inaplicabilidade, por analogia, do §1º, do artigo 10, da Lei 9.430/96, transcreve os dispositivos e comenta que "as situações tratadas entre ambos são completamente distintas":

Nos §§1º e 2º, o credor renuncia ao crédito, e por isso a perda deve ser adicionada no momento de sua desistência; enquanto que, na hipótese do §3º, o credor persiste na cobrança de seu crédito, tanto que realiza acordo judicial, mesmo que isso signifique uma perda parcial de seu crédito. Assim, evidente que tais circunstâncias, tão diferentes, não poderiam ter a mesma solução, o que foi prontamente atendido pelo legislador, que, expressamente, impediu tal raciocínio extensivo.

Destaca que do artigo 10, § 3º, da Lei 9.430/96, aplicável ao caso, não se pode depreender que o reconhecimento da receita, para fins fiscais, deve ocorrer no momento do acordo judicial. A norma legal apenas determina a sistemática de como o valor de um dado acordo deve ser tratado na contabilidade e prescreve a inaplicabilidade dos parágrafos anteriores. Em hipótese alguma o aludido preceito legal determina o momento da tributação de tal valor.

Esses os motivos que impossibilitam evocar o artigo 10, §1º, da Lei 9.430/96, para fundamentar a pretensão do fisco, na medida em que o panorama é completamente diverso à hipótese tratada pelo referido dispositivo legal, além de haver vedação expressa nesse sentido.

Ressalva, também, a Resolução do Banco Central do Brasil nº. 2.682/99, que corrobora seu ponto de vista, quando estabelece como padrão o procedimento que adotou. Transcreve da Resolução o artigo 8º assim vazado:

Art. 8º A operação objeto de renegociação deve ser mantida, no mínimo, no mesmo nível de risco em que estiver classificada, observado que aquela registrada como prejuízo deve ser classificada como de risco nível H.

Parágrafo 1º Admite-se a reclassificação para categoria de menor risco quando houver amortização significativa da operação ou quando fatos novos relevantes justificarem a mudança do nível de risco.

Parágrafo 2º O ganho eventualmente auferido por ocasião da renegociação deve ser apropriado ao resultado quando do seu efetivo recebimento.

Parágrafo 3º Considera-se renegociação a composição de dívida, a prorrogação, a novação, a concessão de nova operação para liquidação parcial ou integral de operação anterior ou qualquer outro tipo de acordo que implique na alteração nos prazos de vencimento ou nas condições de pagamento originalmente pactuadas.

Desse modo, com base nesta normativa, se verifica que ela trata da renovação de operações ativas e daquelas já baixadas em prejuízo, determinando também que o mesmo nível de risco da operação original deverá ser mantido nas renegociações. Ou seja, não é pelo fato da existência de um acordo judicial que haverá a garantia inequívoca de que um cliente inadimplente irá liquidar a dívida.

Comenta a preocupação do BACEN em evitar que as instituições financeiras melhorem a classificação de risco de uma operação em função de uma renovação, o que automaticamente diminuiria o nível da provisão requerida, com o conseqüente aumento patrimonial. E que o texto legal emanado pelo BACEN não tem interpretação diversa da Lei 9.430/96. Ao contrário, segue a mesma linha e por isso o artigo 15, da Resolução 2.682/99 do BACEN não se mostra aplicável ao caso.

A Lei 9.430/96 refere-se ao procedimento a ser seguido quando do recebimento, ou seja, não há imposição legal quanto ao momento da tributação, e tampouco que tal instante deveria ser quando da renegociação. Por outro lado, a Resolução 2.682/99 do

BACEN, em seu artigo 8º, §2º, prescreve que as instituições financeiras devem apropriar ao resultado o ganho auferido em renegociação no momento de seu efetivo recebimento. Ou seja, não há contradição que afaste, por força do artigo 15, da Resolução 2.682/99 do BACEN, a aplicabilidade do artigo 8º, §2º, do mesmo diploma legal.

Aponta que, com fundamento na Lei 9.430/96 e com base na Resolução BACEN 2682/99, não poderia antecipar o reconhecimento de uma receita por conta de um acordo judicial, sob o risco de antecipar a existência de um ativo, que, na verdade, naquele momento era uma expectativa de direito. E, como tal, não constitui fato gerador do Imposto de Renda e que ambas as normas Resolução BACEN 2682/99 e a Lei 9.430/96, seguem o mesmo raciocínio quanto ao momento do reconhecimento destas receitas.

Para reforço a sua tese diz que se uma sociedade resolvesse contrariar as normas em referência, que determinam o reconhecimento da receita somente quando do recebimento, e fizesse o reconhecimento no momento do acordo judicial, no incorreto entendimento da r. decisão, poderia esta sociedade ludibriar terceiros de boa-fé, e até mesmo seus acionistas, e comprometer seriamente sua capacidade financeira. Isto porque, tal posicionamento afetaria seu equilíbrio econômico e a sociedade não teria a disponibilidade dos recursos, pois de fato ainda não recebeu - e talvez nem recebesse - o valor acordado na justiça.

Além do mais, a Lei 9.430/96 apenas determina como deve ser feita a contabilização e o tratamento fiscal da receita oriunda da recuperação de perda no recebimento, nunca o momento de sua tributação, enquanto que a Resolução 2.682/99 do BACEN determina que o ganho auferido em renegociações deve ser apropriado ao resultado quando do seu efetivo recebimento.

A Resolução 2.682/99 do BACEN fundamenta-se em outros Princípios Contábeis, tão pertinentes quanto o regime de competência, para a contabilização dos rendimentos provenientes de renegociação de créditos, Conservadorismo, por exemplo.

Tal princípio deve ser respeitado quando da contabilização de receitas, tem como enunciado: "Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, **a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações (...)**".

O Princípio do Conservadorismo, considera seu aspecto operacional, pressupõe entre os possíveis entendimentos quando do registro contábil a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo, e a maior para as obrigações. Isto é, para o reconhecimento da receita, não se pode restringir somente na avaliação do montante envolvido, devendo observar ativos com histórico de incerteza, que não podem ser registrados.

O acordo judicial, à evidência, não tornou o ativo em algo recebível, motivo pelo qual não poderia ser registrado. Ainda dentro da Ciência Contábil, deve-se ressaltar também, o conceito de receita existente na Norma e Procedimento de Contabilidade do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), NPC nº 14, em pronunciamento aprovado pela Diretoria Nacional em reunião realizada em 14 de janeiro de 2001, na qual define que receita *"é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas."*

Também sob este enfoque o acordo judicial efetuado não garante que os valores ali presentes são uma receita líquida e certa, ou mesmo que existiria uma alta probabilidade de se receber o total acordado, ainda mais se considerando a persistente inadimplência do devedor. Deve-se, em consonância com o Princípio do Conservadorismo, considerar um ativo pelo seu maior valor se houver a certeza de que ele vai se materializar, que haverá um benefício econômico futuro.

Por todos esses motivos inquestionável o acerto do seu procedimento, que com base no artigo 8º, § 2º, da Resolução 2.682/99 do BACEN, se utilizou de outro princípio contábil para melhor contabilizar os fatos ocorridos à época - Princípio do Conservadorismo -, consubstanciado na premissa de que: mais do que atender ao princípio da Competência, é ter a certeza de que a receita tem um fundamento econômico.

Lembra que o Colegiado administrativo de 2º. grau já se debruçara sobre a matéria e excepcionara do regime de competência as receitas oriundas de renegociações de créditos com devedores inadimplentes, tendo em vista a incerteza do recebimento dos valores, como seria exemplo o acórdão 101-95285 de 11/11/2005, cuja ementa reproduz:

"IRPJ - JUROS COMPLEMENTARES -REGIME DE COMPETÊNCIA REGIME DE CAIXA CONTABILIZAÇÃO PERANTE CIRCUNSTÂNCIA ESPECÍFICAS DO CASO CONCRETO - Uma vez pendente de condição necessária e indispensável perante a aprovação de órgão oficial do BACEN, o FIRCE, a contabilização dos juros complementares, como exceção à regra aplicável sob o regime de competência e repactuada a dívida, comprovadamente, por novas negociações, procede a adoção do regime de caixa para a escrituração dos mesmos e, com efeito, a dedução no período efetivo desse mesmo procedimento, em estrita respeito ao princípio contábil da realização da receita."

Impertinente falar em omissão de receita operacional no ano de 2002 no montante de R\$2.684.321,49, tal como imputado pelo Auto de Infração. Isto porque tal montante advém da subtração do saldo em aberto da operação de crédito no montante de R\$10.864.321,99 (dez milhões oitocentos e sessenta e quatro mil e trezentos e vinte e um reais e noventa e nove centavos) e o valor recebido, no ano de 2002, R\$8.210.413,38, valor corretamente tributado, o que afasta a tese de omissão de receita.

Igualmente deveria ser afastada a suposta *"falta de adição"* na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL do valor de R\$4.390.154,77, por se tratar de premissa errada. Decorre da subtração do montante de R\$19.484.889,58, total contido na *"Proposta"* (Doc. 04 da Impugnação) acrescido dos encargos de mora relativos a 2002, e do saldo em aberto da operação de crédito também acrescido dos encargos moratórios, perfazendo o montante de R\$10.894.734,87. Do resultado de tal subtração, R\$8.590.154,77, o Auto de Infração deduziu a receita recebida e tributada pela **Recorrente** no valor de R\$4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais), chegando no valor de R\$4.390.154,77.

Comenta que tributou o montante de R\$8.210.413,38 quando do recebimento, isto é, no ano base de 2002, bem como o valor de R\$ 5.079.644,14 no ano base de 2003, momento do recebimento. Logo, não há que se falar em eventual diferença *"fabricada"* pela premissa equivocadamente adotada pela fiscalização.

Ainda insubsistente a alegada postergação de receita no montante de R\$4.200.000,00 que segundo o entendimento equivocado da r. decisão, deveria ter sido registrada em 2002.

Esta receita de R\$4.200.000,00 foi recebida em 2003, razão pela qual, seguindo os procedimentos previstos na Lei nº 9.430/96 e na Resolução BACEN nº 2.682/99, ofereceu à tributação neste ano.

Repisa que o lançamento pretende criar novas hipóteses de incidência para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ao exigir a incidência de tais tributos sobre acréscimos patrimoniais e receitas não recebidas no ano de 2002, o que não condiz com a matriz constitucional de tais tributos, ferindo, portanto, o princípio constitucional da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição.

11.3 — Da Dispensa de Pagamento

Reclama do lançamento dizendo ir além da lei pois desconsiderou o desconto concedido pelo pagamento do débito vencido, argumentando que não haveria base legal para a dedução de tal parcela. Ou seja, além de não considerar dedutível a parcela referente ao desconto concedido, a fiscalização entendeu que haveria a tributação de todo o valor da "Proposta" (Doc. 04 da Impugnação), independente do seu efetivo recebimento.

Contudo, o desconto concedido é uma prática comercial comum usada para tentar reaver um crédito de difícil recebimento. Lembra que, comparando o valor efetivamente recebido, R\$13.290.057,52 e o valor considerado como saldo em aberto de Operação de Crédito a contabilidade referente a esta operação, R\$10.864.321,99, recebeu a mais R\$ 2.605.735,53.

Dessa forma, independente de ter havido ou não ganho nesta operação de recebimento, pode-se afirmar que este desconto concedido é sim uma despesa operacional, necessária à atividade da sociedade. Trata-se de uma despesa que teve como propósito manter o funcionamento da sociedade e permitir a sua continuidade no negócio.

Aponta que a operação ocorreu entre empresas distintas, não havendo qualquer ligação entre elas, apenas um negócio comercial. Isto prova, mais uma vez, que o desconto concedido buscou receber um crédito de um devedor inadimplente.

Afirma que o desconto concedido não teria a característica de liberalidade, na medida em que estaria condicionado à pontualidade do pagamento das parcelas anteriores e que seria dedutível igualmente aos descontos incondicionais. Manter o entendimento da decisão de 1º. grau de que "renunciara" ao crédito seria esquecer que de uma dívida de R\$10.864.321,99, recebeu R\$13.057,52, computando um ganho de R\$2.605.735,53.

E para que não restasse dúvidas sobre as inconsistências do entendimento da fiscalização, transcreve ementa do acórdão 107-00.204, de 10/05/1993; 101-95469; 107-06506; 103-06614, que mostram a posição do Colegiado administrativo, no sentido de enquadrar como despesas, e a conseguinte possibilidade de dedução, os descontos concedidos na renegociação de créditos, com intuito de viabilizar o recebimento destes ativos, como atos de negócio, não implicando em qualquer liberalidade. Sentido no qual transcreve doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira:

"Ao contrário, a despesa é não necessária quando ela envolveu liberalidade, mas a liberalidade no sentido objetivo legal, isto é, é ato de favor, estranho aos objetivos sociais, contrário aos estatutos sociais, além dos poderes conferidos à administração da empresa."

(Guia IOB 3 — Imposto de Renda Pessoa Jurídica — Agrupamento. V. 3. fls. 7)

Para concluir que não houve qualquer ato de favor ou liberalidade, na medida em que agiu visando o melhor para seus negócios, sendo os descontos uma despesa necessária e dedutível, nos termos do artigo 299, §1º, do RIR

E para que não restassem dúvidas quanto a lisura do procedimento adotado destacou que a parcela provisionada do saldo em aberto desta operação de crédito, devidamente adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da sua constituição, somente foi fiscalmente revertida na sua totalidade em 2003, quando do término do recebimento do crédito, postergando o aproveitamento de sua dedução.

11.4 - Da nulidade do auto de infração: falta de fundamento legal

Neste item diz que o auto de infração não obedeceu ao comando do “art.142 do Código Tributário Nacional ,por falta dos pressupostos legais à constituição do crédito.

À análise dos dispositivos legais “supostamente” violados levaria a conclusão de que o lançamento não dispunha de fundamento legal. Porque no reconhecimento das receitas objeto da presente exigência observara atentamente a legislação de regência da matéria, não cabendo, imputação de nenhum gravame.

III — DO PEDIDO

Como adotara os procedimentos determinados pela Resolução BACEN 2682/99 e pela Lei 9.430/96, pede que seja recebido, conhecido, processado e inteiramente provido o Recurso Voluntário, para reforma da decisão proferida de forma a “*declarar a insubsistência da exigência fiscal firmada em face da inexistência de a) omissão de receitas, b) falta de adição de diferença na base de cálculo dos tributos e c) postergação da tributação de receita, bem como tendo em vista a inocorrência de descumprimento de obrigação tributária.*” Protesta, ainda, para realizar sustentação oral.

Despacho de fls.467 encaminha os autos para o CARF. Por sorteio os recebo.

É o Relatório.

Voto

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Conforme anteriormente relatado, trata-se de exigência para o IRPJ e a CSLL, decorrente das seguintes infrações: a) omissão de receitas; adições não computadas na apuração do lucro real e inobservância do regime de escrituração – postergação de receitas, e de tributos reflexos (CSLL, COFINS e PIS), relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2002. Os lançamentos estão suportados pelos seguintes dispositivos:

a) IRPJ: artigos: 10, § 30, da Lei nº 9.430/96; 24 da Lei nº 9.249/95; 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99;

b) CSLL: artigos: 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; 1º da Lei nº 9.316/96; 28 da Lei nº 9.430/96; 7º da Medida Provisória nº 1.807/90 6º da Medida Provisória nº 1.858/99;

c) COFINS: artigos: 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 o Decreto nº 4.524/02;

d) PIS: artigos: 24, § 2º, da Lei nº 9.245/95; 2º, inciso I, alínea "a" e § único, 3º, 10, 26, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

Nos argumentos de defesa oferecidos se contem a **preliminar**, de nulidade, por “carência de fundamento legal”. Aduz a Recorrente que não descumpriu as obrigações tributárias previstas nos diversos dispositivos legais referidos nos lançamentos, pois tributou os acréscimos patrimoniais, nos anos 2002 e 2003, decorrentes das receitas de créditos recuperados.

A rigor, esta preliminar não prospera. O contribuinte ao tempo em que diz padecer o lançamento de falta de fundamento legal, que é vício, de natureza formal, alega que não infringiu nenhum dos dispositivos legais supostamente violados, incorrendo em flagrante contradição.

Nos autos não se encontram motivos que justifiquem a nulidade do lançamento realizado pela Autoridade Fiscal, nos moldes estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional e com observância do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 28 ed.1999, p. 120/121 leciona, que o "procedimento administrativo de lançamento é o caminho juridicamente condicionado por meio do qual a manifestações jurídicas de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e, portanto insuscetível de renúncia".

O dever de investigação decorre da necessidade que tem o fisco em provar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Sendo seu o encargo de provar a

ocorrência do fato imponible, para exercício do direito de realizar o lançamento, a este corresponderá o dever de investigação com o qual deverá produzir as provas ou indícios segundo determine a regra aplicável ao caso.

Na última sessão o processo veio a julgamento e o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé elaborou um quadro onde demonstra a correção do lançamento, a quem peço vênia para a transcrição seguinte:

Conforme fls. 213 e 214 do Termo de Re-Ratificação de Constatação de Infração Fiscal (itens 54 a 60 do Termo), pode-se demonstrar abaixo como foram apurados os valores lançados no auto de infração:

	2002	2003	Total
A. Valor tributável (por competência)	19.484.889,64 * ¹	879.644,14 * ³	20.364.533,78
B. Valor tributado (por caixa)	8.210.413,38 * ²	5.079.644,14 * ⁴	13.290.057,52
C. Diferença tributável (= A - B)	11.274.476,26	-4.200.000,00	7.074.476,26

*¹ Valor renegociado (19.274.476,20) + juros incorridos em 2002 (210.413,38)

*² Valor recebido (8.000.000,00) + juros incorridos em 2002 (210.413,38)

*³ Valor dos juros incorridos em 2003 (879.644,14)

*⁴ Valor recebido (4.200.000,00) + juros incorridos em 2003 (879.644,14)

Observa-se pelo quadro acima que a diferença tributável total (soma dos anos 2002 e 2003) corresponde exatamente ao valor da 5ª parcela, não oferecida à tributação, ou seja, 7.074.476,26.

Ocorre que este valor também é fruto da diferença entre a receita tributada a menor em 2002 (de 11.274.476,26) e a receita tributada a maior em 2003 (-4.200.000,00), conforme também se verifica no mesmo quadro.

A diferença tributável de 2002, assim, compõe-se de duas parcelas, totalizando 11.274.476,26:

1. Omissão de receitas de 2.684.321,49 (diferença entre o valor da perda a ser estornada, de 10.684.321,49, e o valor reconhecido, de 8.000.000,00); e

2. Falta de adição ao Lalur de 8.590.154,77.

Contudo, como o contribuinte reconheceu um valor tributável a maior em 2003 de 4.200.000,00, a parcela '2' acima referida, na verdade foi desdobrada em duas, totalizando os 8.590.154,77:

2.a. Falta de adição ao Lalur de 4.390.154,77;

2.b. Postergação de receita de 4.200.000,00.

Pelo exposto, **o lançamento deve ser mantido integralmente, nos seus exatos termos**. Veja-se ainda que a diferença tributável total (7.074.476,26, valor da 5ª parcela), também pode ser demonstrado pela soma da omissão de receita (2.684.321,49) com a falta de adição ao Lalur não vinculada à postergação (4.390.154,77).

Ou, então, vide o esclarecedor resumo abaixo (em negrito são os valores lançados):

Valor tributado em 2002	8.000.000,00
+ Valor receita omitida	2.684.321,49
= Perda a estornar	10.684.321,49
+ Falta adição Lalur	4.390.154,77
+ Postergação para 2003	4.200.000,00
= Valor tributável em 2002 (Acordo)	19.274.476,26

Assim resta demonstrada a correção também dos valores lançados.

Mérito:

Os eventos que tipificaram o ilícito fiscal decorreram de contrato de Repasse de Empréstimo externo, que foram descumpridos, correspondente a R\$10.864.321,99. Em 16/11/2000, celebrou o "Instrumento Particular de Confissão de Dívidas e Outras Avenças" (Doc. 03 da Impugnação), atualizando o valor da dívida confessada para R\$13.726.885,54, bem como estabeleceu a sistemática para pagamento. Houve novo descumprimento, que o levou a ajuizar a Execução por Quantia Certa, processo nº 000.01.302.356-0, perante a Comarca da Capital.

Em 17/10/2002 assinou em Juízo uma "Proposta" (Doc. 04 da Impugnação) visando o pagamento da dívida nos seguintes termos:

a) em 17/10/2002: pagamento da 1ª. parcela no valor de R\$6.000.000,00 ;

b) em 17/12/2002: pagamento da 2ª.parcela no valor de R\$2.000.000,00 acrescida de correção pelo-IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.210.413,38 ;

c) em 17/02/2003: pagamento da 3ª.parcela no valor de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais), acrescida de correção pelo IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.374.242,74 • (dois milhões trezentos e setenta e quatro mil duzentos e quarenta e dois reais e setenta e quatro centavos);

d) em 28/03/2003: pagamento da 4ª.parcela no valor de R\$2.200.000,00, acrescida de correção pelo IGPM e juros de mora, que totalizou, quando do recebimento, a importância de R\$2.705.401,40 ;

e) em 17/05/2003: pagamento da 5ª. parcela no valor de R\$7.074.476,20 (sete milhões setenta e quatro mil quatrocentos e setenta e seis reais e vinte centavos).

Nos termos do item 5 da aludida "Proposta", sua cliente a Marchesan, ficaria dispensada do pagamento da parcela a vencer em 17/05/2003, caso efetuasse o pagamento tempestivo das demais parcelas, incluindo os acréscimos moratórios. Tal fato efetivamente ocorreu.

Deste modo tributou o valor de R\$8.210.413,38 quando do recebimento da 1ª. e 2ª.parcelas, isto é, no ano base de 2002, bem como o valor de R\$5.079.644,14 no ano base de 2003, momento do recebimento da 3ª. e 4ª. parcelas.

Com isto, de uma dívida que era de R\$10.684.321,99 recuperou o valor de R\$13.290.057,52 ,valor oferecido à tributação.

O lançamento, com base no artigo 10, parágrafos 1º e 3º, da Lei 9.430/96, imputou a omissão de receitas operacionais no ano-calendário de 2002, no montante de **R\$ 2.684.321,49**, resultante da diferença do valor de R\$ 10.894.734,87, - relativo ao estorno do crédito de R\$ 10.684.321,49 baixado como perda, em 28/06/2002, mais os rendimentos de R\$ 210.413,32, de juros e correção recebidos sobre as parcelas vencidas no ano -, e o montante total recebido no ano, oferecido à tributação, de R\$ 8.210.413,38;

apura, ainda, postergação de receita de 2002 para 2003, no valor de **R\$ 4.200.000,00** – que correspondem às parcelas vencidas, recebidas e reconhecidas como receitas em 2003;

verifica, por fim, falta de adição ao Lucro Real de 2002, do valor de **R\$ 4.390.154,77**, correspondente à diferença entre o valor de R\$ 8.590.154,77 (= R\$ 19.274.476,26, renegociado, menos, R\$ 10.684.324,49, perda baixada) que deveria ter sido

registrado em 2002, e o valor de R\$ 4.200.000,00, que registrou como receita operacional em 2003.

A contribuinte, em seu socorro diz que não descumpriu normas de regência dos tributos lançados, pois incorreta seria a causa material da constituição dos créditos tributários, conforme noticia a autoridade lançadora.

A exigência se fez, em primeiro lugar, por inobservância ao princípio da competência dos exercícios, um dos postulados da ciência contábil. A Contribuinte opõe a este o princípio do Conservadorismo, o que lhe justificaria se respaldar na Resolução BACEN 2682/99. Contudo, tal pretensão não encontra amparo na ciência contábil.

Renato Romeu Renck, em seu Livro Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, quando aborda a Questão Relativa à Apuração Contábil (fls. 119 a 146), explica que a ciência contábil é formada por uma estrutura única, composta de postulados e orientada por princípios, cuja produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações.

Aponta que a apuração contábil deve observar as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/2003 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente.

A Resolução 750/1993, assim dispõe:

(...)

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA 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.

(...)

O regime contábil é procedimental. Em sendo norma de estrutura prescreve como deve ser processada a transformação dos fatos em linguagem jurídica, dos valores referentes aos direitos patrimoniais, aí contidos as mutações quantitativas e qualitativas ocorridas dentro do universo patrimonial da empresa.

Os registros contábeis são realizados segundo leis comerciais, por outorga de competência. A obtenção do lucro e da renda tem na ciência contábil a preocupação com a quantificação e qualificação dos direitos patrimoniais de natureza econômica. Enquanto ciência está em constante evolução. A legislação societária instituiu procedimentos para apuração de resultados periódicos, preservando a verdade material que é o objeto da ciência.

A quantificação da renda tributável parte de um resultado comercial, nos termos do artigo 7º do DL 1598/77. O cálculo final da base impositiva é ajustado em consonância às normas ordinárias específicas de apuração, que devem estar em sintonia com as regras constitucionais, conforme inciso I do artigo 8º do mesmo citado DL 1598/77. O

resultado comercial é a quantificação da base impositiva. Esta não seria sustentável se a elas não fosse agregada a ciência contábil, através da qual se estuda, cientificamente, as variações quantitativas do patrimônio.

O artigo 280 do RIR/1999, conceitua o que vem a ser receita líquida de vendas e serviços. Por sua vez, o parágrafo 1º do artigo 187 da Lei das S.A, também determina que na apuração do lucro do exercício social serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentes de sua realização em moeda e os custos e despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas, devidamente escriturados.

A legislação que suportou o lançamento, a seguir vai reproduzida:

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

(...)§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorrido cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.

Conjugando-se os postulados e princípios contábeis com o artigo 10§ 3º da Lei 9.430/96, concluo pelo acerto do lançamento quando recompõe, no tempo, o fato gerador da obrigação tributária, o que leva a confirmar o item 002 – do auto de infração – Inobservância do Regime de Escrituração – Postergação de Receitas, no valor de R\$ 4.390.154,77. 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II, do RIR/99.

Concordar com a decisão combatida quando afirma que a recuperação dos créditos baixados constituiu receita que acresceu ao patrimônio da Recorrente por ocasião no acordo judicial homologado, pois naquele momento, jurídica e economicamente, houve a titularidade de direito de crédito de R\$ 19.274.476,20, sem que por conta disso tivesse sofrido redução no ativo ou aumento de passivo. O direito de crédito oriundo do acordo foi incorporado definitivamente ao patrimônio da Contribuinte em decorrência da força jurídica do acordo homologado, acordo este firmado em 17/10/2002(fl. 296 a 301), no qual o devedor confessa “ser líquido, certo e exigível” a proposta de pagamento do montante referido. Assim, aqui está o momento da ocorrência do fato gerador.

Também é fato que o artigo 10, da Lei 9.430/96, nos seus parágrafos 1º, 2º e 3º, estabelece que o reconhecimento das receitas de recuperação de crédito deve se operar no período de apuração em que se der o acordo judicial, quando, então, deve ser feita a contabilização e o oferecimento à tributação.

Isso porque, se pelo parágrafo 1º, - que contempla a hipótese de solução de cobrança desses créditos por desistência via judicial-, o estorno ou a adição ao lucro líquido para determinação do lucro real deve se dar no período de apuração em que se der a desistência, não há razão para não se concluir que o mesmo não deva ocorrer no mesmo exercício em que a solução de cobrança se dá por acordo judicial, com recuperação do crédito, que é o caso dos presentes autos.

O artigo 10, da Lei 9430/1996, ao regular o Registro Contábil das Perdas, estabeleceu o regime de competência para fins de tributação de receitas decorrentes de recuperação de perdas de créditos, via acordo judicial, não autorizando, assim, o entendimento defendido pelo Recorrente, quanto à utilização do regime de caixa para a hipótese.

Também não tem razão a Recorrente quando invoca a Resolução do BACEN como suficiente para respaldar seu procedimento. A resolução aponta no sentido de assegurar que a lei fiscal seja cumprida.

Diante do quadro legal e jurídico no qual se formatou o referido acordo, mostra-se irrelevante, para fins tributários, a incerteza, de natureza subjetiva, que o Recorrente levanta quando argui que a Proposta de pagamento que materializou o acordo não representaria inequívoca garantia do devedor de liquidar a dívida e, que, assim, poderia estar ludibriando terceiros de boa-fé com antecipação de existência de ativo.

O regime de competência é prevalente e adotado tanto pelas leis comerciais como pela legislação fiscal para a contabilização das receitas, dos custos e das despesas, por ser o mais apropriado para refletir a realidade do patrimônio líquido e suas alterações.

Nessa ordem de juízos nego provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

Processo nº 16327.000748/2007-44
Acórdão n.º **1102-00.653**

S1-C1T2
Fl. 638

CÓPIA