



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

Processo nº 16327.001009/2009-31
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-000.067 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 3 de julho de 2012
Assunto IRPJ e CSLL - Emissão de Debêntures e Recuperação de Créditos
Recorrentes BANCO ITAUBANK S.A
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, à unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(Assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(Assinado digitalmente)

Carlos Augusto de Andrade Jenier - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto da Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier. O Dr. Valmir Sandri declarou-se impedido.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos autos, adoto o relatório apresentado pela r. decisão recorrida, no que menciona:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte em referência foi apurada, conforme termo de verificação às fls. 02-12, receita de recuperação de créditos, em virtude da não contabilização integral do valor de crédito renegociado via acordo particular de subscrição de debêntures.

2.. Segundo o termo de verificação fiscal:

2.1. A Companhia Energética do Maranhão (CEMAR) possuía dívidas com diversos bancos, entre estes o Banco Itaubank (anterior BankBoston Banco Múltiplo S/A, que detinha operações de crédito vencidas e 3.422 debêntures emitidas pela CEMAR), motivo pelo qual foi celebrado entre a CEMAR e seus credores o Acordo de Subscrição de Debêntures e Outros Pactos, para substituição dessas dívidas por outra representada pela emissão de 73.642 debêntures, em valor nominal unitário de R\$ 1.000,00, acrescido de um prêmio de emissão de R\$ 2.223,07, perfazendo preço de emissão unitário de R\$ 3.223,07.

2.2. Pelo Acordo de Subscrição os credores e debenturistas da primeira emissão concordaram em utilizar seus créditos para o pagamento do preço de emissão das debêntures, mantendo opção de exercer em data futura o direito de se tornarem acionistas da companhia. A dívida da CEMAR com o Banco Itaubank, totalizava R\$ 58.033.194,00, sendo:

- R\$ 42.713.234,00, referentes a 3.422 debêntures da primeira emissão, e - R\$ 15.319.960,00 de créditos financeiros vencidos.

2.3. Com a renegociação, o banco Itaubank recebeu 18.005 debêntures com valor nominal unitário de R\$ 1.000,00, acrescido de, prêmio de emissão unitário de R\$ 2.223,07, totalizando R\$ 3.223,07 por debênture emitida.

2.4. No curso da ação fiscal a autuada foi, intimada a apresentar os lançamentos contábeis decorrentes do Acordo de Subscrição, relação das operações de crédito celebradas com a CEMAR que foram objeto do acordo de subscrição, esclarecendo se, essas operações foram contabilizadas como provisão para créditos de liquidação duvidosa, apresentar os lançamentos contábeis referentes às baixas para prejuízo e informar se estas foram consideradas na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL. A empresa informou ter escriturado na conta "Outras Receitas Operacionais" o valor de R\$ 5.155.959,34, em contrapartida- à conta de ativo "Títulos de Renda Fixa — Debêntures", esclarecendo ainda que esses valores, foram tributados na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Quanto às operações de crédito celebradas com a CEMAR, o Banco Itaubank indicou quatro operações, totalizando R\$ 12.402.949,46 (ús.145-146 e 150).

2.5. Com base nas respostas da contribuinte, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal (fs.281-282) para que fossem apresentados outros documentos e informações, inclusive

esclarecimentos "sobre divergência dos valores das 3.422 debêntures emitidas pela CEMAR, que totalizavam R\$ 42.713.234,00 na cláusula 13 do Acordo de Subscrição (ús, 71), mas em correspondência enviada pela contribuinte essas debêntures foram valoradas em R\$ 15.397.968, 77 (fls. 230).

2.6. A empresa apresentou esclarecimentos e, apontou que o valor de R\$ 15.597.968,77 fora informado, equivocadamente. Novo Termo de Intimação Fiscal foi lavrado (fls. 281), e a empresa enviou esclarecimentos adicionais, destacando que "(.) em razão da total inadimplência por parte da Cemar, em dezembro de 2002, embora ainda detentor dos referidos direitos creditórios,, o Banco baixou contabilmente de seus ativos — como perda definitiva, a totalidade dessas 3.422 debêntures, equivalentes ao valor de R\$ 34.853.754,40" e que (...) o valor de R\$ 42.713.234, 00, informado no Acordo de Subscrição, não recebeu nenhum tratamento contábil e fiscal, posto que esses tratamentos foram devidamente aplicados a única e exclusivamente em relação ao montante de R\$ 34.853.754,40 — em dezembro de 2002, aliás, observando rigorosamente a legislação contábil e bancária que regia matéria.", e que o valor original de R\$ 18.005. 000, 00 (referente as 18. 005 debêntures emitidas em favor do Bank-Boston), equivalia, com a devida atualização até setembro de 2004, a R\$ 19.531.463,90." (fls..286-287 e 346-348).

2.7. Da análise dos documentos, restou claro que o valor contabilizado pela contribuinte, por conta do processo de renegociação das dívidas, restringiu-se ao valor nominal unitário das novas debêntures. O Banco Itaúbank ignorou o prêmio de emissão aceito e pago pela própria instituição, sob alegação de que não há que se falar em tratamento contábil e fiscal em 2004 de um direito que a norma bancária já havia excluído das demonstrações financeiras desde, 2002. O procedimento adotado pelo contribuinte afrontou as normas impostas na legislação em vigor, que impõem ao credor a obrigatoriedade da escrituração contábil e fiscal do valor integral dos créditos renegociados.

2.8. Neste caso, os créditos de titularidade do Banco Itaúbank, que totalizavam R\$ 58.033.194,00 em 29/02/2004, foram utilizados, para integralizar as debêntures emitidas pelo devedor (CEMAR), ainda que a parte do valor renegociado tivesse natureza de prêmio pago na emissão desses títulos. O prêmio pago pelo subscritor da debênture tem natureza de ativo e assim deve estar representado no patrimônio da empresa subscritora, entendimento que se solidifica ao se considerar que o valor do prêmio pode ser considerado como custo de aquisição na apuração do ganho de capital referente à venda no mercado à vista, de ações adquiridas por conversão de debêntures, conforme o Art. 25, §6º da IN SRF 25/2001.

2.9. A legislação fiscal, obriga o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real a manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, registrando todas as operações, de acordo com o artigo 251 e parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)/199. O art. 12 e parágrafo único da lei 9.430/196 obriga o credor a agregar o valor recuperado ao lucro real, ainda que não tenha sido escriturado integralmente na contabilidade do contribuinte. A Carta-Circular 2.899/2000 do BACEN determina o registro contábil do valor do crédito renegociado, estabelecendo critérios para a contabilização do ganho auferido por ocasião da renegociação.

2. 10. Conclusões:

- As partes celebraram acordo de renegociação de dívidas, por meio do qual a CEMAR emitiu novas debêntures, subscritas pelo Banco Itaubank mediante dação em pagamento e cancelamento das suas antigas debêntures, vencidas e emitidas conforme "ESCRITURA PARTICULAR DE DEBENTURES NÃO CONVERSÍVEIS E COM GARANTIA FLUTUANTE DE PRIMEIRA EMISSÃO DA CEMAR", e a cessão dos Créditos de sua titularidade contra a empresa emissora;

- A renegociação foi formalizada via ACORDO DE SUBSCRIÇÃO DE DEBÊNTURES E OUTROS PACTOS e posterior lavratura da ESCRITURA DA SEGUNDA EMISSÃO PÚBLICA DE DEBÊNTURES CONVERSÍVEIS EM AÇÕES E COM GARANTIA FLUTUANTE, DA COMPANHIA ENERGÉTICA DO MARANHÃO - CEMAR;

- A legislação determina a correta e integral contabilização do crédito renegociado, não importando que na emissão das debêntures recebidas pelo credor o valor nominal unitário de cada título esteja segregado em valor unitário e prêmio na emissão;

- O Banco Itaubank não observou as normas legais ao deixar de contabilizar integralmente o valor do crédito renegociado, não registrando a parcela referente ao prêmio pago na emissão das debêntures e sua contrapartida em conta de resultado credora de Recuperação de Perda. Com isso, reduziu de forma indevida o Lucro Líquido do ano-calendário 2004, afetando negativamente o Lucro Real e as bases de cálculo da CSLL, PIS e Colins nos valores a seguir:

-valor total da recuperação . R\$ 47.256.703,86 (R\$ 34.853.754,40 + R\$ 12.401949,46);

-valor contabilizado pelo contribuinte: R\$ 19.531.463,90 -valor tributável (diferença) R\$ 27.725.239,96 2.1.1. O lançamento foi fundamentado nos seguintes dispositivos legais:

- IRP ICSLL,,: art.244, 248, 251 é parágrafo único, 277 e 278 do.RIR/99, art.12 e 28 da lei 9.430/1996 art.2.1 e §§ da lei 7.689/88, art.1.º da lei 9.316/96 e art.37 da lei 10.637/2002.

- PIS/COFINS r °, III, da lei 9.701/98, art.3.º, § 2.º, II, da lei 9;718/98, a rt.2 °, 1, "a", II e parágrafo único, 3.º, 10, 22, 26 e:51 do Decreto 4.524/02, art.18,da lei 10.684/2003.

3. Os créditos tributários lançados, compostos pelo imposto/contribuição,multa proporcional e juros de mora, calculados até 31/08/2009, perfazem os totais de R\$ 16.296.202,90 (IRPJ), R\$ 5.866.633,03 (CSLL), R\$ 431.108,04 (PIS) e R\$ 2.652.972,73 (Cofins).

4. Inconformada com as autuações, das quais foi devidamente cientificada em 25/09/2009, a contribuinte apresentou em 27/10/2009 a impugnação de fls. 399-431, documentos anexos de fls. 432-560, na qual alega, em resumo, que:

4.1. A impugnante detinha 3.422 debêntures emitidas pela CEMAR, as quais foram baixadas contabilmente em 2002 em vista da inadimplência da emitente no pagamento

desses títulos. Com efeito, em 31/12/2002 foi registrada despesa de R\$ 34.853.754,40. A impugnante também celebrou operações de crédito com a CEMAR no valor total de R\$ 12.402.949,46, cota vencimento em 2003. Tais direitos foram baixados do ativo em maio de 2004, com o respectivo lançamento da despesa. Portanto, tais direitos creditórios já haviam sido baixados conto perda, conforme a Resolução BACEN 2.682.

42. Em 2004, houve a substituição das dívidas por meio do "Acordo de Subscrição de Debêntures e Outros Pactos", no qual a impugnante teria direito à aquisição de novas debêntures com um crédito de R\$ 18.005.000,00, o que representava 18.005 debentures (R\$ 1.000,00 por debênture). Da leitura de trecho 'do Acordo (transcrito)' verifica-se que a impugnante substituiu uma dívida de R\$ 58.033.194,00 por urna de R\$ 18.005.000,00, a qual lhe conferiu o direito de subscrever 18.005 debêntures da nova emissão.

4.3. Conforme item 1.1.2 do Acordo, se a CEMAR não emitisse as debêntures até 16/09/2004, e a impugnante não acordasse uma estrutura a viabilizar o Acordo, a CEMAR pagaria somente a dívida atual à impugnante, R\$ 18.005.000,00, mais taxa Selic de fevereiro a setembro de 2004. Inclusive a regra de amortização para pagamento das debêntures prevista no Anexo II do Acordo ressalta que o valor recuperado pelos credores nessa negociação foi de R\$ 1.000,00 por debênture. Portanto, a impugnante apenas recuperou o montante referente ao valor nominal, atualizado pela Selic a partir de 29/02/2004 até a data da efetiva subscrição em 09/2004, no valor total de R\$ 19.531.463,90, o qual foi tributado e reconhecido, inclusive pelo Sr. Agente Fiscal.

4.4. O valor de R\$ 58.033.194,00 foi apenas escritural, estipulado no Acordo para que houvesse correlação entre o valor da dívida devida na data da renegociação e o valor substituído e recuperado pela impugnante. O prêmio na emissão das debêntures não representa recuperação da dívida pela impugnante, mas sim um ganho auferido pela CEMAR na renegociação, pois o Acordo analisado não traz qualquer obrigação à CEMAR de pagamento do valor do prêmio à impugnante. Sendo assim, não é possível o reconhecimento da receita de recuperação do prêmio para fins contábeis ou tributários, vez que o referido valor do prêmio jamais seria pago à impugnante.

4.5. Tributação da recuperação do crédito pelo IRPJ e CSLL. O art.12 da lei 9.430/96 determinou que somente seria tributável a parcela de receita decorrente da recuperação de crédito que tivesse sido deduzida. A dívida da CEMAR com a impugnante, no valor total de R\$ 58.033.194,00 (valor atualizado das dívidas de R\$ 34.853.754,40 e R\$ 12.402.919,46, conforme itens 1.2 e 13 do Acordo), foi substituída por outra dívida, de R\$ 18.005,000,00 eis novas debêntures de valor nominal de R\$ 1.000,00, 4.5.1. Assim, o valor recuperado foi de R\$ 19.531.463,90 (valor nominal das debêntures acrescido de juros Selic), o qual foi lançado como receita para fins contábeis inclusive de forma conservadora, pois o valor de mercado das debêntures era inferior ao valor substituído. A empresa agiu conforme o art.12 da lei 9.430/96, oferecendo à tributação o valor efetivamente recuperado do crédito, não havendo que se falar em tributação dos valores contestados pelo Sr. Agente Fiscal, vez que não foram recuperados. Por isso, devem ser cancelados os lançamentos ora em análise.

4.6. Tributação da recuperação do crédito pelo PIS e Cofins. Conforme determinam o art. 1º, I, da lei 9.701/98 e o art. 3º, §2º, II, da lei 9.718/98, devem ser excluídos da

base de cálculo do PIS e Cotins os valores decorrentes da recuperação de crédito que não representem ingresso de novas receitas. Assim, a legislação que fundamentou a autuação não dá suporte à interpretação do Sr. Agente Fiscal, eis que não houve recuperação de créditos que representassem ingresso de novas receitas. O crédito recuperado foi de R\$ 19.531.463,90, mas o valor baixado como perda foi de R\$ 47.256.703,86. Ainda que tivesse sido recuperado o valor integral do crédito baixado como perda, mesmo assim não haveria que se falar em ingresso de novas receitas, vez que essas seriam apenas recomposição de crédito baixado anteriormente. Tendo em vista a afronta aos dispositivos legais que determinam a base de cálculo do PIS e Cofins, espera a impugnante que sejam cancelados os autos de infração impugnados.

4.7. Reconhecimento do prêmio somente se daria pelo regime de caixa.. Os autos de infração também seriam nulos porque não se observou o correto regime de reconhecimento das receitas decorrentes de ganhos em recuperação dá crédito. Nos termos da CC 2.899/2000 do Bacen, qualquer ganho auferido na renegociação de operações de crédito deve ser apropriado ao resultado somente quando do seu recebimento (regime de caixa). Admitindo-se para argumentar, mesmo que se entendesse necessário reconhecer as receitas com o valor do prêmio na emissão das debêntures, tais receitas, somente seriam apropriadas ao resultado quando de seu efetivo recebimento, pois o exato valor da renegociação foi de R\$ 18.005.000,00 (R\$ 19.531.463,90 com a taxa Selic) conforme Anexo III do Acordo. Somente haveria algum ganho se o valor do prêmio fosse efetivamente recebido, o que não aconteceu. Correto, então, o reconhecimento contábil apenas do valor renegociado e recuperado no ano-calendário de 2004, motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração.

4.8. Reconhecimento do prêmio pelo regime de competência (pro rata tempore). Para argumentar, caso não sejam acolhidos os argumentos anteriores, mesmo pelo regime de competência (aplicável apenas se não existisse a referida CC do Bacen) os valores referentes ao prêmio (não recebidos) deveriam ter sido lançados à razão de 1/60 ao mês (prazo de amortização constante anexo II do Acordo).

4.9. Impossibilidade do lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Caso não acolhidos os argumentos anteriores, não deve prosperar a multa lançada, eis que o impugnante foi autuado como sucessor do BankBoston Banco Múltiplo S/A. Segundo o art. 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. No caso em análise, a sucessão ocorreu em 2006, enquanto que a multa foi lançada em 2009. A imputação da multa também não poderia ocorrer, devido a seu caráter personalíssimo. A impugnante, sucessora do BankBoston Banco Múltiplo S/A, não pode ser responsabilizada pela multa de ofício lançada por suposta infração cometida pelo sucedido. Portanto, deve ser cancelada a multa lançada.

4.10. Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa. Os juros não poderão ser exigidos sobre a multa lançada, por ausência de previsão legal, já que o art.13 da lei 9.065/95, remete-se ao art.84 da lei 8.981/95, que prevê cobrança de juros apenas sobre tributos. Cita art. 3º e 113 do CTN para demonstrar que multa não é tributo. A cobrança de juros, sobre multa desrespeita princípio constitucional da legalidade. O art.43 da lei 9.430/96 autoriza a cobrança de juros a nas sobre a multa exigida isoladamente, hipótese distinta dos autos. Pede o cancelamento dos juros sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração ora analisados.

4.11. *Cita a doutrina, jurisprudência e decisões do Conselho de Cortribuirites, CSRF: no sentido de suas teses.*

4.12. *Protestando por provar o alegado por, todos os meios de prova em direito admitidos, requer o acolhimento de suas alegações e a decretação de improcedência das autuações. De forma subsidiária; requer exoneração da multa, em razão dos fatos terem sido praticados por sociedade sucedida., bem como não incidência de juros de mora sobre a multa.*

Após o longo e minucioso relatório apresentado, passa-se, na r. decisão de origem, à análise objetiva dos apontamentos constantes na impugnação da contribuinte, concluindo, assim, pela Procedência Parcial da Impugnação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA - IRPJ Ano-calendário. 2004 NULIDADE. CANCELAMENTO.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em. anulação ou cancelamento da autuação.

RECUPERAÇÃO DE CREDITOS BAIXADOS COMO PERDA. CÔMPUTO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

Os créditos recuperadas, baixados como perda, devem ser reconhecidos integralmente na contabilidade, com observância das leis comerciais e tributárias.

A contabilização do valor do crédito recuperado autoriza a exigência do crédito tributário correspondente, ao valor não contabilizado, devendo o valor do crédito recuperado baixado .como perda ser computado na determinação da lucro real conforme art.12 da lei 9.430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

As normas disciplinadoras do IRPJ regem também as obrigações concernentes à CSLL, no que cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS, RECUPERAÇÃO DE CREDITO. INEXISTÊNCIA DE NOVA RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO.

O valor referente à recuperação de crédito baixado como perda, que. não represente ingresso de. nova receita, não se inclui na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme enunciado do artigo 3º, §2º, inciso ll., da lei 9.718/98.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimada a contribuinte dos termos da presente decisão no dia 08/03/2010 (fls. 579), apresenta ela, então, o seu competente Recurso Voluntário no dia 06/04/2010, no qual, após adequada análise a respeito das operações discutidas, argui em síntese:

- a) A tributação da recuperação de crédito pelo IRPJ e pela CSLL;**
- b) O reconhecimento do Prêmio e a aplicação do regime de caixa (BACEN);**
- c) O reconhecimento do Prêmio pelo regime de competência (pro rata tempore);**

d) *A impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão; e Da ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa;*

Além do recurso voluntário interposto, em face dos valores envolvidos e do reconhecimento pela DRJ de origem da procedência parcial da impugnação, foram os autos também encaminhados a este egrégio CARF, em recurso de ofício, especificamente em relação à desconstituição do lançamento em relação aos montantes apurados pela fiscalização a título de PIS e COFINS, tendo em vista as disposições contidas no art. 34 do Decreto 70.235/72.

Em síntese, esse é o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier – Relator.

A par de todas as questões especificamente discutidas nos presentes autos, verifica-se que o cerne fundamental do debate empreendido refere-se à verificação material e efetiva da operacionalização (ou não) da recuperação dos créditos mantidos pela contribuinte contra a empresa CEMAR - Companhia Energética do Maranhão.

Analisando, ainda que apenas perfunctoriamente, os termos do recurso voluntário interposto, verifica-se que a recorrente, a todo instante, destaca que, na espécie, não se teria efetivamente verificado qualquer “recuperação” efetiva dos créditos apontados, mas sim, a efetivação de verdadeira NOVAÇÃO, estabelecendo, inclusive, um novo liame específico entre as partes, com novos valores e novas obrigações, materializado a partir da subscrição das debêntures apontadas, não tendo havido, em momento algum, a efetiva recuperação dos valores devidos pela credora, da forma como apontado no lançamento efetivado.

Na esteira de suas argumentações, destaca a contribuinte que, em relação às atividades apontadas, todos os valores efetivamente recuperados teriam sido, então, especifica e corretamente oferecidos à tributação, não se verificando, assim, a recuperação do crédito apontado, mas sim, conforme aponta, a manutenção dos créditos mantidos contra aquela empresa, representados com os novos títulos emitidos, decorrentes da renegociação efetivada.

Por outra via, verifica-se que, para a adequada e regular solução da lide, insta especificamente apontar e destacar, a partir dos registros e documentos efetivamente mantidos pela empresa recorrente, quais teriam sido, de fato, os valores efetivamente recuperados, e, ainda, qual seria o valor do crédito mantido/escriturado em favor da contribuinte, buscando-se, a partir dessas informações, a efetivação, ou não, da hipótese descrita nas disposições do art. 12 da Lei 9.430/96, da forma como tratado nos presentes autos.

Processo nº 16327.001009/2009-31
Resolução nº **1301-000.067**

S1-C3T1
Fl. 10

Diante dessas considerações, encaminho meu voto no sentido de determinar a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, tendo em vista a necessidade de identificar e verificar, a partir dos documentos e registros mantidos pela recorrente em sua contabilidade, quais teriam sido os valores efetivamente recuperados nas negociações realizadas e, conseqüentemente, quais teriam sido os valores efetivamente oferecidos à tributação, de acordo com os termos e fundamentos apresentados em seu recurso voluntário.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator

De acordo.

(Assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente