



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

Processo nº 19740.000228/2005-87
Recurso nº 158.343 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - EX: DE 2002
Acórdão nº 101-96.929
Sessão de 18 de setembro de 2008
Recorrente BANCO BRJ S.A
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO-RJ. RJ I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 2001

Ementa: FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE VARIAÇÕES SALARIAIS - Por se encontrar os créditos junto ao FCVS sujeitos à condição suspensiva, porque dependem de prévio reconhecimento do débito pelo Fundo e da anuência da Caixa Econômica Federal para o seu pagamento, impõe-se que, enquanto não ocorrida tais condições, não há o que se falar em aquisição de disponibilidade jurídica e muito menos de aquisição de disponibilidade econômica, não ocorrendo, dessa forma, a hipótese de incidência prevista em lei.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE




VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM:


04 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, João Carlos de Lima Júnior, Caio Marcos Cândido José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara).

Relatório

BANCO BRJ S.A., já qualificado nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro - RJ, que por unanimidade de votos, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados.

Segundo a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias na qual a fiscalização constatou que o contribuinte efetuou deduções indevidas na base de cálculo do IRPJ, referente ao ano-calendário 2001, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 325/337.

Dessa forma, foram lavrados os autos de infração a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 338/340, no valor de R\$ 8.225.411,81 e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 343/344, no valor de R\$ 4.223,159,07, perfazendo crédito tributário no montante de R\$ 12.448.570,88, já incluídos a multa proporcional e os juros atualizados até 31.05.2005.

Cientificado da exigência em 23.06.2005, o contribuinte apresentou sua impugnação, tempestivamente, em 25.07.2005, às fls. 354/369, juntando, ainda, os documentos de fls. 370/386, alegando em síntese o que se segue:

- (i) Inicialmente, após ressaltar a tempestividade da defesa apresentada, bem como fazer um breve relato dos fatos que ensejaram a autuação, destaca que a fiscalização equivocadamente considerou alguns valores como sendo indedutíveis, quando na verdade poderiam ser deduzidos da sua base de cálculo, como, por exemplo, os valores de “atualização do saldo de FCVS”.
- (ii) Tal equívoco, segundo o contribuinte teve origem no fato de que a fiscalização se baseou apenas nos balancetes mensais, sem que fossem verificados os dados consignados no livro razão, donde se poderia, com certa facilidade diferenciar os valores dedutíveis e os não dedutíveis.





- (iii) Passa então, objetivando facilitar a compreensão sobre o Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS, a traçar um breve histórico sobre os contratos de financiamento imobiliário e da legislação aplicável ao caso.
- (iv) Nesse sentido, esclarece que por força da Lei nº 10.150/2000, as dívidas do FCVS, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, firmados com mutuários finais do Sistema Financeiro de Habitação – SFH, foram objeto de renovação celebrada com a União, obedecidas as condições do art. 10, §2º, II da referida lei, quais sejam: i) a taxa de juros efetiva foi estabelecida em 3,17% a.a. para operações realizadas com reservas oriundas do FGTS e ii) taxa de juros efetiva de 6,17% a.a. para as demais operações.
- (v) Ressalta que desse encontro de contas entre os direitos creditórios junto ao FCVS e das obrigações frente ao FGTS, surgiu um saldo de natureza meramente escritural, que foi devidamente reconhecido na contabilidade para efeitos societários e contábeis.
- (vi) Quanto ao referido encontro de contas, salienta que há duas etapas distintas: a primeira refere-se ao período anterior a novação dos direitos e obrigações com o FCVS e o FGTS; a segunda inicia-se após a assinatura.
- (vii) Após transcrever os arts. 176, 177, 181 e 187 da Lei nº 6.404/76, afirma que por força da legislação vigente, reconheceu em 31/3/2001 todo o seu direito creditório com o FCVS, inclusive o vincendo (até 2027), bem como procedeu à equalização de sua dívida com o FGTS. Desta forma, o saldo resultante gerou naquele momento um resultado contábil positivo a seu favor.
- (viii) Prossegue afirmando que referidas receitas resultaram apenas em um resultado contábil positivo, haja vista encontrarem-se sob condição suspensiva, por dependerem de prévia anuência da Caixa Econômica Federal. Muitas vezes a CEF posterga o pagamento ou o faz com títulos CVSA, que são aqueles constantes do ativo do FCVS, calculados pela equivalência econômica, com taxa de retorno de doze por cento ao ano, para pagar cinquenta por cento da dívida do SFH, perante o fundo de Estabilidade do Seguro Rural – FESR. Tais títulos quando negociados no mercado tendem a ter um deságio considerável, gerando uma despesa.
- (ix) A esse respeito, conclui que a mera escrituração dessas receitas financeiras e de variações monetárias ativas em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável. Neste sentido transcreve o Acórdão 101-93525 do Conselho de Contribuintes.
- (x) Dessa forma, destaca que a glosa de R\$ 48.471.094,79 deve ser considerada como dedutível, uma vez que sua tributação só ocorre quando realizada financeiramente. Não existe disponibilidade econômica

ou jurídica de renda, nem tampouco capacidade contributiva, uma vez que mesmo pelo regime de competência ou pelos princípios contábeis geralmente aceitos, não é possível a tributação das supostas receitas, conforme arts. 373 e 375 do RIR/1999, os quais transcreve.

- (xi) Aduz que os créditos do FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando da anuência da CEF e do seu pagamento. Portanto, há uma condição suspensiva para ocorrência do fato gerador, conforme se depreende dos arts. 116 e 117 do CTN. A esse respeito transcreve ensinamento de J. L. Bulhões Pedreira. Alega, ainda, que deve ser aplicado por analogia o art. 409 do RIR/1999.
- (xii) Reafirma que a fiscalização não analisou os dados consignados no livro razão, tendo a autuação baseado-se apenas nos balancetes mensais. Tal fato gerou uma diferença enorme em favor do fisco, por não ter sido diferenciado o que era dedutível do indedutível. A atitude caracteriza a ausência de observância do princípio constitucional da eficiência, disposto no art. 37 da Constituição.
- (xiii) Finalmente, requer a realização de diligência, nos termos do art. 38 da Lei nº 9.784/1999, uma vez que a fiscalização ignorou a dedutibilidade de alguns valores. Aplica-se para o lançamento reflexo, os mesmos argumentos apresentados para o lançamento principal.

Por considerar que todos os elementos necessários para formar a convicção acerca da matéria descrita nos autos não se achavam reunidos, o julgamento foi convertido em diligência, conforme resolução às fls. 388, para elaborar termo de verificação complementar, motivando e, se for o caso, complementando o enquadramento legal, com relação às seguintes alterações procedidas na apuração do lucro real:

- a) despesas operacionais – parcelas não dedutíveis – alterada de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52;
- b) realização da reserva de reavaliação – alterada de “zero” para R\$ 136.031,28;
- c) outras adições – alterada de R\$ 1.163.025,36 para “zero”.

Em resposta à Resolução, foi elaborado o termo de verificação complementar, às fls. 394/396, informando que:

Despesas operacionais – parcelas não dedutíveis – alterada de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52: a diligência confirmou que os valores ajustados nos demonstrativos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (linha despesas operacionais – soma das parcelas não dedutíveis – fls. 323/324), relativos ao ano-calendário de 2001, referem-se a despesas operacionais lançadas nos livros contábeis do interessado (fls. 109/214). Os valores ajustados decorrem das respostas às intimações (fls. 81/88 e 272/273), bem como a escrituração da apuração do lucro real – Lalur (fls. 274/276). O valor de R\$ 8.245.555,95 (fl. 323) corresponde a R\$ 8.735.471,41 (outros créditos de liquidação duvidosa) deduzido de R\$ 489.915,46 (reversão de provisões operacionais – operações de crédito de liquidação duvidosa). Enquadramento legal: arts. 249, 340, 341, 343 e 344 da RIR/1999.

Realização da reserva de reavaliação – alterada de “zero” para R\$ 136.031,28: corresponde ao valor da despesa de depreciação lançada nas contas nºs 8.1.8.20.00.0002-1 – despesa de depreciação – reavaliação e 8.1.8.20.00.0003-0 – despesa de depreciação – reavaliação especial – Dec. 332/91, no ano-calendário de 2001 (fls. 161 e 213), adicionada no livro de apuração do lucro real – Lalur (fls. 272 e 275), referente à realização da reserva de reavaliação de bens imóveis no ano. Enquadramento legal: art. 435 do RIR/1999.

Outras adições – alterada de R\$ 1.163.025,36 para “zero”: em resposta à intimação, o interessado informou ter cometido erro no preenchimento da ficha 09B (demonstração do lucro real), da DIPJ do ano-calendário de 2001, cujo valor de R\$ 1.163.025,36 seria R\$ 611.373,49 (fl. 270). Este saldo se refere à realização da receita de equalização de FCVS reconhecida no Lalur (fls. 272 e 275). Contudo, como foi adotado pela fiscalização o critério de glosar as exclusões, desconsiderou-se a referida adição.

Ciente da diligência, o contribuinte em 02.05.2006, adita razões de defesa, às fls. 402/408 e documentos de fls. 402/408, alegando, em síntese, que:

(i) Não lhe foi fornecida a indispensável cópia da resolução determinando a realização da diligência, de modo a possibilitar-lhe o exercício do amplo direito de defesa, não sabendo nem mesmo se a diligência foi determinada de ofício ou em decorrência de sua impugnação. Conseqüentemente não lhe foram fornecidos os fundamentos expedidos pela autoridade julgadora para realização do ato processual.

(ii) Ressalta que no termo de verificação complementar pode observar apenas que a diligência teve como objeto a solicitação da DRJ/RJ I, sem nenhum outro esclarecimento ou informação sobre a motivação do procedimento.

(iii) Constata que houve deficiência na parte da descrição da matéria no auto de infração, uma vez que no termo de verificação complementar foi registrado, em cada um dos itens, novo enquadramento legal. Dessa forma, entende que a diligência nada esclareceu, nem acrescentou aos autos.

(iv) Sendo assim, afirma que está patente a inobservância do disposto no art. 10, IV, do Decreto 70.235/1972, por não haver constado da peça básica a disposição legal infringida e a penalidade aplicável em sua totalidade, de modo a possibilitar ao crédito tributário a presunção de liquidez e certeza e o efeito de prova pré-constituída a que alude o art. 204 do CTN.

(v) Prossegue afirmando que ao proceder o lançamento de forma incompleta quanto à disposição legal infringida e à penalidade aplicável, além da ausência da efetiva descrição do fato, o contribuinte ficou impossibilitado de apresentar a defesa que lhe é constitucionalmente assegurada.

(vi) Ressalta que o auto de infração é omissos na descrição e enquadramento legal da parcela não dedutível de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52. Nestas condições, afirma que o erro existente no enquadramento legal acarreta a nulidade do auto de infração. A impugnação apresentada instaurou a fase litigiosa do procedimento, na dicção do art. 14 do Decreto 70.235/1972 (Processo administrativo fiscal – PAF), não podendo ser alterado o lançamento mediante um mero termo de verificação fiscal complementar. O PAF determina

que inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência será feita mediante auto de infração complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Por entender que ainda não se acham reunidos todos os elementos necessários para formar a convicção dos julgadores acerca das matérias descritas nos autos, o julgamento foi convertido novamente em diligência, conforme resolução à fl. 415, para elaborar termo de verificação complementar, motivando e, se for o caso, complementando o enquadramento legal, com relação à parcela não dedutível, alterada de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52.

Em resposta à resolução, foi elaborado o termo de verificação complementar, às fls. 423/425 informando que:

O valor de R\$ 8.245.555,95 corresponde ao valor líquido da despesa com a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa (conta nº 8.1.8.30.60.00.01-7), depois de abatida a receita com a reversão da mesma provisão (conta nº 7.1.9.90.30.00.00-7), foi considerado como despesa na apuração do lucro líquido (ficha 05-B, linhas 25 e 31 e ficha 06-B, linha 41, da DIPJ do ano-calendário de 2001 – fls. 49/50). Questionado sobre a despesa, o contribuinte reconheceu o equívoco da exclusão, encaminhando os documentos de fls. 270/273, reconhecendo o erro da exclusão do valor na linha 27 da ficha 09-B da DIPJ, como também indica que a despesa da provisão, bem como de outras, eram indedutíveis para efeito de apuração do lucro real. Diante do demonstrativo de fl. 272, o interessado indica como indedutíveis as seguintes despesas:

	R\$
Despesas com contribuições filantrópicas	2.000,00
Despesas com viagens no país	36.104,03
Multas Bacen	11.550,00
Provisão p/ créditos de liquidação duvidosa	8.245.555,95
Provisão p/ o Pis	85.016,14
ABECIP	21.384,32
Associações locais	528,00
Clube Americano	1.660,00
Andima	25.549,08
BMF	530,00
Centro industrial	600,00
Total	8.430.477,52

Diante do reconhecimento do próprio interessado da indedutibilidade das despesas, a glosa foi mantida. No caso da provisão para créditos de liquidação duvidosa, com o advento da Lei 9.430/1996, a provisão não mais pode ser dedutível na apuração do lucro real, somente se admitindo a dedutibilidade das perdas efetivas.

A adição das despesas indedutíveis está perfeitamente albergada pelo enquadramento legal do auto de infração, em especial pelo art. 249 do RIR/1999. Tendo o termo de verificação fiscal complementar caráter meramente elucidativo.



Ciente da diligência, o contribuinte adita novas razões de defesa, às fls. 427/430 e documentos de fls. 432/473, afirmando, em síntese, o que se segue:

(i) Não lhe foi fornecida cópia da resolução da DRJ/RJ I, determinando a realização da diligência, de modo a possibilitar-lhe o exercício de seu amplo direito de defesa, não sabendo nem mesmo se a dita diligência foi determinada de ofício ou em decorrência de sua impugnação. Conseqüentemente, também não lhe foram fornecidos os fundamentos expendidos para realização do ato processual.

(ii) Destaca que as informações prestadas à fiscalização, que redundaram na glosa do valor de R\$ 8.430.477,52, foram modificadas, sendo objeto de retificação da DIPJ, conforme cópia ora acostada aos autos, fls. 437/473.

(iii) Salienta que o auto de infração e o termo de verificação fiscal que o acompanha descrevem suficientemente o fato e apresentam o enquadramento legal para a infração que rendeu ensejo ao lançamento da parcela de R\$ 8.430.477,52.

Às fls. 474, consta certidão informando ser intempestiva a contestação apresentada pelo contribuinte em 06.11.2006, fls. 427/430.

Diante da impugnação apresentada, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu às fls. 477/490, por unanimidade de votos, manter o lançamento efetuado.

Como razões de decidir, consignaram os julgadores que as duas primeiras impugnações são tempestivas, visto terem sido apresentadas em 25/7/2005 (fl. 354) e 2/5/2006 (fls. 402) e as ciências dos autos de infração ocorreram em 23/6/2005 (fls. 338 e 343) e da primeira diligência em 30/3/2006 (fl. 396). Já a terceira impugnação é intempestiva, pois foi apresentada em 6/11/2006 (fl. 427) e a ciência da segunda diligência se deu em 4/10/2006 (fl. 425), dando-se o transcurso do prazo em 3/11/2006 (sexta-feira). Dessa forma, só tomaram conhecimento das duas primeiras impugnações por estarem reunidos os requisitos de admissibilidade.

Indeferiram, o pedido de diligência formulado pelo contribuinte em sua primeira impugnação, por não atender ao disposto no art. 16, IV, do PAF, além do que ressaltaram que o cerne da questão abordada diz respeito a questões de direito e não de exame dos livros contábeis. Aliás, observaram que se o contribuinte entende que os livros contábeis são relevantes para o deslinde da questão, deveria tê-los juntados aos autos quando da apresentação de sua impugnação.

Ressaltaram que as diligências determinadas pelo relator foram com o intuito de esclarecer algumas dúvidas, conforme disposto no art. 29 do PAF. Dessa forma, o contribuinte recebeu cópias dos termos de verificações complementares, tendo sido dado os prazos de 30 dias para aditar razões, se assim desejasse. Durante estes prazos, os autos do processo estiveram à disposição para vistas ou pedidos de cópias. Portanto, se não fez uso do seu direito, não cabe alegar o cerceamento do direito de defesa por falta do fornecimento das resoluções de fls. 388 e 415.

Os julgadores rejeitaram, ainda, a alegação de nulidade dos autos de infração suscitada pelo contribuinte, por entender que estão presentes nos Termos de Verificação

 7

Complementar, fls. 394/396 e 423/425, todos os elementos básicos necessários para a sua validade, principalmente tendo em vista o princípio da informalidade que rege o processo administrativo fiscal.

Ademais, salientaram que as imperfeições cometidas nos autos de infração podem ser corrigidas através das realizações de diligências, conforme disposto no art. 18, §3º, do PAF. Em se tratando de enquadramento legal, ainda que estivesse ausente, ou mesmo incompleto, no auto de infração, a nulidade só seria declarada se os fatos descritos cerceassem o direito de defesa, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que o contribuinte demonstrar conhecer todos os fatos que lhes são imputados.

Em relação à suposta omissão da descrição dos fatos que levaram à glosa do valor de R\$ 8.430.477,52, verificaram os julgadores que o contribuinte se contradiz em sua impugnação complementar, pois após afirmar que, fls. 407, “o auto de infração é inteiramente omissivo quanto à descrição e enquadramento legal”, aduz fls. 408 “que o auto de infração e o “Termo de Verificação Fiscal” que o acompanha descrevem suficientemente o fato e apresentam o enquadramento legal para a infração que rendeu ensejo ao lançamento da parcela de R\$ 8.430.477,52”.

Quanto a alteração do “lucro líquido antes do IR” de R\$ 22.262.930,62 para R\$ 13.777.063,28, consignaram que esta matéria não foi expressamente impugnada pelo contribuinte, sendo que a declaração retificadora entregue pelo interessado em 9/2/2006 (fl. 436), após a ciência do auto de infração, indica que o lucro líquido antes do IRPJ foi de R\$ 13.777.063,28 (fl. 442).

Sendo assim, nos termos do art. 17 do PAF e dos elementos constantes dos autos, decidiram que deve ser mantida a alteração do lucro líquido.

Quanto a alteração das despesas operacionais (parcelas não dedutíveis) de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52, observaram os julgadores que não obstante essa matéria já tenha sido abordada, a declaração retificadora entregue pelo interessado em 9/2/2006 (fl. 436), após a ciência do auto de infração, indica a adição, na apuração do lucro real, do valor de R\$ 8.430.477,52 (fl. 442). Assim, destacaram que o próprio contribuinte concorda com a autuação, não havendo motivos para exonerá-la.

Ressaltaram que nos termos do art. 17 do PAF, consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo às matérias não expressamente impugnadas, quais sejam: Inclusão da realização da reserva de reavaliação, no montante de R\$ 136.031,28, eliminação da adição de variações cambiais passivas (R\$ 21.208.297,26), eliminação de outras adições, no valor de R\$ 1.163.025,36, manutenção, pela fiscalização, da exclusão da “reversão dos saldos das provisões não dedutíveis”, no valor de R\$ 2.128,20, e glosa da exclusão de variações cambiais ativas, no valor de R\$ 151.659,82.

Quanto a glosa de outras exclusões: receitas de equalização: R\$ 40.223.410,64; reversão de provisão para contingências trabalhistas: R\$ 2.128,20; reversão de créditos em liquidação: R\$ 8.245.555,95; total da glosa: R\$ 48.471.094,79, entenderam os julgadores que o cerne da questão é se as receitas provenientes de equalização do FCVS devem ser tributadas pelo regime de competência ou não.

Nesse sentido, prosseguiram afirmando que conforme informações do contribuinte, por força da Lei 10.150/2000, as dívidas do FCVS, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, firmados com mutuários finais do antigo SFH, foram objeto de renovação com a União. Nos termos do art. 1º, §2º, II, da Lei 10.150/2000, a remuneração é equivalente à Taxa Referencial – TR ou ao índice que a suceder na atualização dos saldos dos depósitos de poupança, acrescida de juros de 3,12% ao ano para recursos oriundos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, ou de 6,17% ao ano para as demais operações.

Dessa forma, a questão não se trata de provisão para devedores duvidosos - PDD, pois com o advento do art. 9º da Lei 9.430/1996 só são admitidas às perdas efetivas e não a provisão como até então era constituída. Ademais, nem mesmo o contribuinte tratou o fato sob exame como PDD. Portanto, observaram que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 608/1996 (fls. 291/299) não é aplicável ao caso.

Destacaram, ainda, que nos termos do art. 251 do RIR/1999, a “pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”. A legislação comercial consagrou o regime de competência para registro das mutações patrimoniais no art. 177 da Lei 6.404/1976 e o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da Resolução CFC nº 750/1993 normatizou o assunto.

Sendo assim, a regra geral para registro das receitas é o regime da competência. Quanto à alegação do contribuinte de que o resultado da equalização depende de prévia anuência da Caixa Econômica Federal – CEF, encontrando-se sob condição suspensiva, os julgadores após transcrever nota explicativa das demonstrações contábeis de 2001 (fl. 102), ressalta que resta evidente que a CEF concedeu a anuência às equalizações decorrentes das dívidas do FCVS, superando-se a citada condição suspensiva, com reflexos no acréscimo no patrimônio do contribuinte. A compensação de débitos e créditos é a prova cabal da superação de qualquer restrição ao auferimento da renda.

Dessa forma, observaram que o reconhecimento dos rendimentos no resultado do período para efeito de tributação, está amparado pelo art. 43 do CTN, visto que ocorreu o fato gerador com a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica. A conclusão vai ao encontro do acórdão 101-93.525 do Conselho de Contribuintes, citado pelo interessado, cuja ementa assenta o entendimento de que as receitas provenientes do FCVS são tributadas por ocasião da realização.

Salientaram que os arts. 373 e 375 do RIR/1999 mencionados pelo contribuinte só vêm confirmar a conclusão acima. Os rendimentos devem ser tributados segundo o regime de competência.

Quanto ao pedido de aplicação analógica do art. 409 do RIR/1999, esclareceram que o CTN dispõe no art. 108 que a analogia, como parte do instituto da interpretação, será adotada na ausência de disposição expressa da legislação tributária. Mas os arts. 251 c/c o 373 do RIR/1999 determinam o regime de competência no registro das receitas.

Pelo exposto, os julgadores mantiveram a tributação do valor de R\$ 40.223.410,64. Quanto aos valores de R\$ 2.128,20 (reversão de provisão para contingências trabalhistas) e R\$ 8.245.555,95 (reversão de créditos em liquidação duvidosa), o contribuinte

 9

não trouxe qualquer razão específica. Assim, nos termos do art. 17 da PAF consolida-se administrativamente o crédito tributário.

Aplicaram para o lançamento reflexo as mesmas razões de decidir adotada para o lançamento principal em razão da íntima relação de causa e efeito existentes entre eles.

Ciente da decisão de primeira instância em 05.02.2007, fls. 496, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 07.03.2007, recurso voluntário às fls. 497/509, juntando, ainda, os documentos de fls. 510/524, alegando em síntese o que se segue:

Inicialmente, requer a nulidade dos autos de infração lavrados, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, por considerar que a fiscalização ao efetuar as diligências inovou no enquadramento legal expostos nos referidos autos de infração, contrariando assim a legislação de regência.

Após transcrever trecho do voto dos julgadores de primeira instância, afirma que a autoridade administrativa *a quo* assim como já o fizera anteriormente a fiscalização, insiste em distorcer os efeitos fiscais inerentes ao registro contábil do montante inerente ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS.

Isto porque, entende o contribuinte que o registro do FCVS gera tão somente um resultado positivo contábil, na medida em que eventuais receitas dele recorrentes se encontram sob condição suspensiva, pois dependem de prévia anuência da Caixa Econômica Federal – CEF.

Nesse aspecto alega que os julgadores de primeira instância mais uma vez desconsideraram a realidade dos fatos, tendo em vista que muitas vezes a CEF posterga o pagamento ou o faz com títulos CVSA, que são aqueles constantes do ativo do FCVS, calculados pela equivalência econômica, com taxa de retorno de doze por cento ao ano, para pagar cinquenta por cento da dívida do SFH, perante o fundo de Estabilidade do Seguro Rural – FESR.

Dessa forma, afirma que este sim é o foco principal que deve ser analisado, uma vez que tais títulos quando negociados no mercado tendem a ter um deságio considerável, gerando uma despesa e não receita como equivocadamente dispõe a decisão recorrida ao arrepio do art. 43 do CTN.

Destaca que a mera escrituração dessas receitas financeiras e de variações monetárias ativas em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável, razão pela qual não pode ser considerado fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ressalta que no presente caso não existe disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nem tampouco capacidade contributiva, uma vez que mesmo pelo regime de competência ou pelos princípios contábeis geralmente aceitos, não é possível a tributação das supostas receitas, conforme arts. 373 e 375 do RIR/1999, os quais transcreve.

Aduz que os créditos do FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando da anuência da CEF e do seu pagamento. Portanto, há uma condição suspensiva para ocorrência do fato gerador, conforme se depreende dos arts. 116 e 117 do CTN.

Prossegue afirmando que não merece prosperar a alegação dos julgadores de primeira instância de que o acórdão nº 101-93.525, mencionado pelo contribuinte em suas defesas iriam de encontro ao posicionamento adotados pelos julgadores *a quo*. Dessa forma, para uma correta interpretação do referido acórdão, o contribuinte transcreve voto do Conselheiro Relator Kazuki Shiobara.

Objetivando melhor ilustrar as particularidades que envolvem o FCVS, o contribuinte anexa aos autos o instrumento de Cessão de Créditos que segundo ele torna nítido o deságio inerente a tal operação, fato este que foi desconsiderado pela decisão recorrida.

Finalmente, ratifica as suas razões expostas em suas defesas anteriores, fls. 354/369 e 402/408, para então requer a improcedência do lançamento uma vez demonstrada a correta escrituração do FCVS.

Insurge-se, ainda, face à aplicação da Taxa Selic como índice de atualização, transcrevendo ensinamento doutrinário e jurisprudência do STJ.

Às fls. 534/546, em 14.08.2007, o contribuinte apresenta suas razões complementares ao recurso voluntário, alegando em síntese que:

Os autos de infração lavrados padecem de nulidade absoluta, uma vez que não possuem a descrição dos fatos e enquadramento legal de forma específica e precisa. Isto é, o autuante na descrição dos fatos parte direto para o valor dos tributos e de seus adicionais, deixando de descrever de maneira explícita a matéria tributável. E no enquadramento legal, cita artigos genéricos do RIR/99.

Prossegue afirmando que o próprio presidente da 2ª Turma por entender que os elementos de prova ainda não se encontravam reunidos, determinou a realização de diligência para que fosse motivado e complementado o enquadramento legal dos autos de infração.

Entretanto, destaca o contribuinte que a autoridade administrativa que efetuou a diligência, que não foi o fiscal autuante, repete o art. 249 do RIR/99 a título de enquadramento legal, que também trata de forma genérica a adição ao lucro líquido e acrescenta os arts. 340, 341, 343, 344 e 435 também do RIR/99.

Ressalta que por considerar que a matéria continuava indefinida e imprecisa foi determinada nova diligência, oportunidade em que a própria autoridade administrativa autuante atua na diligência, lavrando o termo de verificação fiscal complementar, fls. 325/337.

Não obstante às diligências efetuadas, destaca o contribuinte que não compete à autoridade julgadora tentar salvar autuações mal iniciadas e pessimamente remendadas. Afirmar, ainda, que permanece sem saber qual é de fato a matéria tributável, razão pela qual devem ser anulados os autos de infração lavrados, uma vez que teve seu direito a defesa cerceado. Não podendo o contribuinte ficar sujeito a qualquer momento ser surpreendido com inovações ou complementos de autos de infrações já formalizados.



Salienta que caso contrário o contribuinte não poderia aperfeiçoar sua impugnação já apresentada, apresentando novas razões de defesa, não podendo, portanto, a Fazenda Pública possuir tal benesse, fora as hipótese previstas nos arts. 145 e 149 do CTN.

Afirma que também deve ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância, pois se aplica ao processo administrativo o princípio da informalidade mitigada e não o princípio da informalidade a qualquer preço, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes que transcreve.

Salienta que na tentativa de salvar a exigência, os julgadores de primeira instância cometeram os mesmos equívocos cometidos pelo fiscal autuante. Por exemplo: além das receitas financeiras do Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS e de outras rubricas, elege o relator como matérias tributáveis a alteração das despesas operacionais (parcelas não dedutíveis) de R\$ 205.659,70 para R\$ 8.430.477,52 e a realização da reserva de reavaliação, no valor de R\$ 136.031,28.

Dessa forma, requer seja a decisão de primeira instância julgada nula, uma vez que não compete à autoridade administrativa julgadora tentar salvar autuações mal formuladas.

No mérito, afirma que os julgadores *a quo* prestigiaram o nome ou denominação da conta, sem analisar os seus efeitos patrimoniais para afirmar que não se aplica no presente caso o Parecer MF/SRFCosit nº 608/1996, fls. 291/299, por não se tratar de provisão para devedores duvidosos.

Alega que a FENABAN apresenta três modelos de registro contábil, incluindo o que foi adotado pelo contribuinte. Dessa forma, afirma que obedece rigorosamente o disposto no art. 177, §2º da Lei nº 9.404/76, bem como prestigia a legislação tributária facilitando o trabalho fiscal.

Aduz que caso a fiscalização tivesse feito um trabalho mais minucioso não teria confundido pro solvendo com pré-solvendo. Nesse sentido, esclarece que no Termo Aditivo de Consolidação, Conciliação, Renegociação, Confissão e Cessão de Créditos para Pagamentos de Dívidas, firmado em 1º de março de 2001, há cláusulas específicas onde o pro solvendo é ressaltado.

Essa condição pro solvendo, de caráter claramente suspensivo, é repetida na cláusula sexta do Segundo Termo Aditivo ao instrumento contratual celebrado em 1º de março de 2001, com data de 25/11/2005. E, ainda que assim não fosse há no referido instrumento contratual inúmeras disposições mostrando que, ao contrário do que afirma o relator de primeira instância, a condição suspensiva não foi superada e continua não sendo.

Dessa forma, afirma que em 1º de março de 2001, suas dívidas com a CEF, com certeza, não tinham sido extintas e os créditos concedidos não tinham sido efetivamente cobrados. Os complementos contratuais, denominados de Segundo e Terceiro Termos Aditivos, ambos de 2005, segundo o contribuinte, confirmam que o processo ainda estava muito longe de sua conclusão final, situação esta que persiste até hoje e provavelmente continuará em 31.12.2026, prazo máximo previsto pela Lei nº 10.150/2000, quando deverão restar dívidas e créditos a serem confrontados.



Finalmente, reafirma que a escrituração de receitas relativas ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS não afeta o resultado tributável, uma vez que estas receitas estavam sujeitas as condições suspensivas porque dependiam de expressa concordância da CEF em aceitar os créditos que pretendeu ceder.

Pelo exposto requer seja declarada a nulidade dos autos de infração, alternativamente a nulidade da decisão de primeira instância, ou caso assim não entendam os julgadores, seja, no mérito, julgado improcedente o lançamento efetuado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual a fiscalização constatou que o contribuinte efetuou deduções indevidas na base de cálculo do IRPJ, referente ao ano-calendário 2001, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 325/337.

Inconformada com o lançamento que foi mantido pelos julgadores de primeira instância, após a realização de duas diligências, o contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em síntese que: (i) deve ser declarado nulo os autos de infração lavrados, nos termos do art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72, uma vez que houve inovação do enquadramento legal após a realização das diligências.; (ii) o registro do FCVS gera tão somente um resultado positivo contábil, na medida em que eventuais receitas dele decorrentes se encontram sob condição suspensiva, pois dependem de prévia anuência da CEF; (iii) a fiscalização desconsiderou a verdade dos fatos; (iv) escriturou de forma correta o FCVS; (v) não deve ser aplicada a Taxa Selic.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, ao argumento de ter ocorrido inovação do enquadramento legal após a realização das diligências, em razão de ter sido incluído novos dispositivos do RIR/99, pelo simples fato de que nada se alterou em relação às exigências consubstanciadas nos autos de infração, bem como, em relação às infrações que lhe foram imputadas, eis que a inclusão de tais dispositivos não lhe causou qualquer cerceamento de defesa, uma vez que restou comprovado tanto em sua impugnação quanto em seu recurso que este tinha pleno conhecimento de todos os fatos que deram origem ao presente processo administrativo.



Ademais, o princípio da ampla defesa e do contraditório foi plenamente observado, tendo em vista que após o final de cada diligência determinada pela r. decisão recorrida, a contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar suas contra-razões ao resultado das mesmas, não prosperando, portanto, a nulidade suscitada pelo contribuinte.

Dessa forma, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, a questão prende-se ao fato de determinar se as receitas de equalização do Fundo de Compensação de Variações Salariais –FCVS, devem ser tributadas pelo regime de competência ou não.

No entendimento da r. decisão recorrida, o fato da Caixa Econômica Federal – CEF ter concedido anuência às equalizações decorrentes das dívidas do FCVS, superou a condição suspensiva, devendo, dessa forma, as receitas ser reconhecidas pelo regime de competência.

Por seu turno, alega o Recorrente que os créditos junto ao FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando do momento da anuência da CEF, com o conseqüente pagamento, eis a que tais créditos estão, de fato, vinculados a uma condição suspensiva para a ocorrência do fato gerador, não podendo ser desconsiderada tal particularidade.

Portanto, fundamental para o julgamento da questão, determinar o momento em que o fato gerador na hipótese ocorreu.

Nesse sentido o Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, cuidou em delimitar a respeito da ocorrência do fato gerar no tempo, ao dispor:

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

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

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

Situações de fato mencionadas no inciso I do artigo 116 acima mencionado são aquelas situações fáticas que não tem relevância jurídica na órbita do direito privado, podendo inclusive ser contra o direito, como a renda de jogo ou fruto de atos ilícitos, e que são tomadas pelo legislador como suficientes ao nascimento de uma obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado, sobre este dispositivo, ensina:

“Realmente, quando o art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional refere-se a situação de fato, está fazendo referência à situação não categorizada em outra área do direito e que, por isto mesmo, não tem definidos em norma jurídica os seus elementos constitutivos, nem muito menos o momento em que se completa. São “meros fatos não categorizados como institutos jurídicos (entrada de mercadoria no território nacional, saída da mercadoria do estabelecimento remetente,



aquisição de renda)” (in Comentários ao Código Tributário Nacional, Atlas, p. 354)

Ainda, na lição de Hugo de Brito, ele faz a distinção entre a situação de fato e a jurídica:

“O que na verdade importa é saber se para a configuração da situação colhida pela norma na definição da hipótese de incidência tributária está, ou não, algum conceito jurídico. Algo regulado pelo Direito. Se não está, tem-se uma situação de fato, ou seja, uma situação para cuja configuração as normas do Direito são irrelevantes. Se está, tem-se uma situação jurídica, ou seja, uma situação para cuja configuração é relevante a aplicação de uma ou mais de uma norma jurídica.” (p. 355)

Desta forma, para se definir o momento da ocorrência do fato gerador de um tributo é importante determinar se estamos diante de uma situação de fato ou de uma situação jurídica. Tratando-se de situação de fato, o fato gerador se consuma desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Por outro lado, tratando-se de situação jurídica, ocorre o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O fato gerador do imposto de renda, num primeiro momento esta delimitado no artigo 43 do CTN, que prevê o seguinte:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Rubens Gomes de Souza sobre o artigo 43 do CTN ensina que:

3.6 Explicitando o dispositivo transcrito, sublinho que, tanto em se tratando de “renda” como de “proventos”, o elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial. Esta circunstância – de tratar-se de riqueza *nova* – está implícita, no caso da “renda”, na palavra “produto” (CTN, art. 43, I), que envolve a noção de algo novo produzido por, ou seja, decorrente de, algo existente: a fonte produtora (capital, trabalho ou combinação de ambos). Por outro lado, no caso dos “proventos”, aquela mesma circunstância – de tratar-se de riqueza *nova* – está expressamente referida (CTN, art. 43, II), em termos, como disse, de “acréscimos patrimoniais”.

2/3.7 Por sua vez, a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser “econômica” ou “jurídica” (CTN, art. 43 *caput*). A aquisição de “disponibilidade econômica” corresponde ao que os economistas chamam “separação” da renda: é a efetiva percepção, em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de

“disponibilidade jurídica” corresponde ao que os economistas chamam “realização” da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja “economicamente disponível” (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiado já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95 §1º). Como é claro, a disponibilidade “econômica” envolve automaticamente a “jurídica”; a recíproca pode não ser verdadeira, mas a aquisição de qualquer daqueles tipos de disponibilidade basta para configurar o fato gerador, isto é, para dar lugar à incidência do imposto (CTN, art. 114). (SOUZA, Rubens Gomes de, *Pareceres - 3 Imposto de Renda*, coordenação IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; ed. póstuma. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976, pág. 277)

Dessa forma, o legislador ordinário que institui efetivamente o imposto sobre de renda, diante da permissão do artigo 43 do CTN, pode eleger para efeito do fato gerador tanto a “aquisição da disponibilidade econômica” quanto a “aquisição da disponibilidade jurídica” ou ambas as hipóteses.

Henry Tilbery nos ensina que:

“A redação definitiva do CTN não se limita ao emprego do termo genérico “aquisição de riqueza nova”, mas distingue entre “aquisição da disponibilidade econômica” (isto é, a *percepção efetiva* de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e “aquisição da disponibilidade jurídica” (isto é, o *nascimento do direito de receber* o rendimento).” (Comentários ao Código Tributário Nacional, Saraiva, p. 352)

Logo, a primeira hipótese, no caso a “aquisição da disponibilidade econômica”, constitui uma situação de fato, centrada na percepção efetiva do dinheiro. É por isso que é possível a tributação da renda adquirida ilegalmente, como p.e. roubo, jogo, tráfico de drogas, etc.; hipótese em que se verifica apenas a disponibilidade econômica da renda, isto é, apenas a disponibilidade decorrente de uma situação de fato. A segunda hipótese, a “aquisição da disponibilidade jurídica”, configura, naturalmente, uma situação jurídica que configure um direito de crédito. Certamente que “a disponibilidade “econômica” pode envolver a “jurídica”, dependendo do que a legislação instituidora do tributo dispor.

Em sendo assim, e de acordo com o artigo 116 do Código Tributário Nacional, tratando-se de uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos desde o momento em que se verifiquem **as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.**

Por sua vez, o artigo 117 do CTN, ao tratar destas hipóteses prescreve que:

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

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

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Segundo o art. 118 do Código Civil, "subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa." Dessa forma, a cláusula condicional será suspensiva se impedir que o negócio produza efeitos jurídicos enquanto o acontecimento não se observar. Acontecendo o fato previsto pela cláusula suspensiva, o negócio passa a produzir seus efeitos, conferindo os direitos colimados pelos interessados e instituindo as respectivas obrigações. Portanto, suspensiva é a condição que deixa suspensos os efeitos de um negócio até que se produza o fato previsto por ela.

Já o art. 119 do Código Civil institui que "se for resolutiva a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe." É um tipo de condição que permite que o negócio subordinado a ela produza normalmente todos os seus efeitos, até que o fato previsto por ela se realize, quebrando, a partir de então, qualquer obrigação ou direito decorrente do ato negocial. Ou seja, o negócio sob condição resolutiva produz efeitos para ambas as partes desde a sua formação até que o acontecimento se realize e, por consequência, destrua o ato negocial.

Dessa maneira, a condição resolutiva é o contrário da suspensiva, uma vez que esta última, ao se observar o fato condicionante, permite que o ato passe a produzir seus efeitos normais, enquanto que a primeira, quando se dá o acontecimento previsto por ela, cessa todos os efeitos que o negócio já produzia desde sua formação.

Isto significa dizer que, na condição suspensiva o fato gerador só ocorre quando a pessoa tornar-se titular de um direito que depende de um evento futuro e incerto, ou seja, enquanto não ocorrer tal evento, a pessoa tem mera expectativa de direito, e sendo assim, inexistente fato gerador enquanto a pessoa não for titular deste direito, ou seja, somente e quando implementadas as várias condições suspensivas previstas em contrato é que se poderia considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda.

Ao contrário *sensu*, na condição resolutiva a pessoa já é titular de um determinado direito desde o momento da celebração do negócio jurídico até ocorrer evento futuro e incerto, ocorrendo desde o momento da celebração do negócio o fato gerador.

Por sua vez, as leis que regem especificamente o IRPJ impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial. Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto, consoante às disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, que tem como matriz legal o Decreto nº 1.598/1977, *verbis*:

"Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto nº 1.598/1977, art. 6º).

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981/1995, art. 37, § 1º).

...



Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Neste diapasão, o Regulamento do Imposto de Renda-RIR, trata ainda do regime de competência como sendo preceito obrigatório para toda pessoa jurídica que opte pela apuração dos seus resultados com base no lucro real, quando dispõe que a inobservância do regime de escrituração, isto é, a desobediência da escrituração ao regime de competência, poderá resultar em infração à lei tributária, salvo nos casos que excepciona, senão vejamos:

"Art. 273. A inobservância quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I – a postergação de pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 6º).

Em síntese, o regime de competência é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio do contribuinte, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes.

Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

Por conseqüência, na escrituração pelo regime de competência, as receitas, rendimentos e o lucro devem ser reconhecidos no resultado da pessoa jurídica e, portanto, computados na base de cálculo e submetidos à tributação, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico, estando à incidência do IRPJ inteiramente desvinculada do efetivo recebimento financeiro em moeda e da adimplência da obrigação pelo devedor, eis que a incidência do IRPJ, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ocorre quando a pessoa jurídica adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55)”.

Pois bem, colocadas as premissas acima, no meu entender, já é possível determinar o momento em que as receitas decorrentes do FCVS devem ser reconhecidas como auferidas para efeito da incidência do imposto de renda.



O FCVS foi criado em 1967 pelo extinto Banco Nacional da Habitação – BNH, sucedido pela Caixa Econômica Federal – CEF, com a finalidade de garantir limite de prazo para amortização da dívida aos adquirentes de habitações financiadas pelo Sistema Financeiro da Habitação – SFH, em fase da possibilidade da ocorrência, ao final do prazo de amortização, de uma diferença entre a soma das prestações pagas e o saldo devedor da operação, monetariamente atualizados por critérios distintos, aquelas pelo reajuste do salário-mínimo, e, depois, do salário da categoria profissional do mutuário e este pelos índices aplicáveis às contas de poupança.

Nos termos da Lei n. 10.150/2000, as dívidas do FCVS junto as instituições financiadoras, relativas a saldos devedores remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional, foram objeto de novação celebrada com a União, ou seja, todos os direitos e deveres junto ao FCVS e ao FGTS foram novados, surgindo daí, para o Recorrente, um saldo positivo, reconhecido em 2001 na sua contabilidade tão somente para efeitos societários e contábeis, não considerado para efeitos fiscais pelo fato deste encontra-se sob condição suspensiva, eis que depende de prévia anuência da Caixa Econômica Federal.

Da análise dos autos, verifico que assiste razão ao contribuinte ao afirmar que o registro do FCVS gerou tão somente um resultado positivo contábil no ano-calendário de 2001, na medida em que eventuais receitas decorrentes dele se encontram sob condição suspensiva, pois, sem a anuência da CEF os créditos não são ressarcidos e conseqüentemente não podem ser computados no resultado do exercício, *ex vi* do disposto nos arts. 116 e 117 do CTN.

Assim, o fato da CEF ter celebrado um contrato de novação de dívida que o Recorrente possuía para com esta, na condição de *pro-solvendo*, no montante de R\$ 533.067 mil, a ser quitado com créditos do FCVS, do próprio contribuinte, não significa dizer que a CEF concedeu à anuência a totalidade das equalizações decorrentes das dívidas do FCVS, superando-se a citada condição suspensiva, conforme entendeu a r. decisão recorrida.

Isto porque, a despeito da CEF anuir com o Recorrente para que o pagamento de sua dívida fosse quitada com créditos do FCVS, tal fato não tem o condão de afastar a condição que deixa suspensos os efeitos de um negócio até que se produza o fato previsto por ela, eis que o que se esta anuindo é uma dívida do Recorrente para com a CEF e não o contrário.

Tal premissa é tão verdadeira que a própria CEF se preocupou em firmar um contrato de novação, na condição de *pro-solvendo*, mesmo com créditos do FCVS que o próprio Recorrente possuía, pois, se havia certeza absoluta em relação aos créditos, não haveria necessidade da CEF se proteger em relação a eles como o fez quando da celebração do contrato.

O fato é que, os créditos junto ao FCVS somente podem ser oferecidos à tributação quando do momento da anuência da CEF, eis que, enquanto o Fundo não reconhecer o débito, e na condição em que comprovada a autenticidade do registro do qual decorreu, não há o que se falar em aquisição de disponibilidade jurídica e muito menos de aquisição de disponibilidade econômica.

Nesse sentido, esta E. Câmara, em Sessão realizada em 25.07.2001, proferiu o acórdão nº 101-93.525, em que restou decidido que a escrituração de receitas financeiras e de



variações monetárias ativas relativo ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS em rendas a apropriar, não afeta o resultado tributável, vejamos:

“IRPJ. RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. ESTORNO DE RECEITAS. RENDAS A APROPRIAR. FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE VARIAÇÕES SALARIAIS. CONSULTA DA FENABAN. Reconhecida pela COSIT, em resposta a consulta formulada pela entidade representativa de categoria econômica, que a escrituração de receitas financeiras e de variações monetárias ativas relativo ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) em Rendas a Apropriar não afeta o resultado tributável, não pode prosperar o lançamento. Estas receitas estavam sujeitas à condição suspensiva porque dependiam de prévia anuência da Caixa Econômica Federal e, ainda, se não estornadas estas receitas, seriam excluídas do lucro real como lucro inflacionário diferido e ajustado por ocasião da realização. TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferido no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos face à íntima relação que vincula um ao outro. Recurso provido.”

Dessa forma, estando os créditos do Recorrente sujeito a autenticidade do registro do qual decorreu, do seu reconhecimento pelo Fundo e por prévia anuência da Caixa Econômica Federal, não restam dúvidas que a eficácia do ato se subordina à condição suspensiva, devendo, portanto, os créditos ser reconhecidos para efeito da tributação, na data em que anuído pela CEF, razão porque, dou provimento ao recurso do contribuinte.

Quanto ao lançamento decorrente – CSLL -, por se tratar de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada no âmbito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, eis que não há fatos novos a ensejar decisão diversa.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de setembro de 2008.


VALMIR SANDRI
