



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

Processo nº	10480.728395/2012-59
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1402-001.705 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	03 de junho de 2014
Matéria	IRPJ - CSLL - INDENIZAÇÃO - PRECATÓRIO - RECONHECIMENTO DA RECEITA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA GERAL DE MELHORAMENTOS EM PERNAMBUCO
Recorrida	Os mesmos

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária.

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

INDENIZAÇÃO. LUCROS CESSANTES. FATO GERADOR.

A indenização por lucros cessantes acarreta acréscimo patrimonial e, consequentemente, configura fato gerador do imposto de renda.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. JUROS MORATÓRIOS.

São tributáveis os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença judicial.

HONORÁRIOS CONTRATUAIS DESTACADOS EM PRECATÓRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Os honorários contratuais devidos pelo contribuinte e pagos diretamente aos patronos por meio de destaque na emissão do precatório, compõem a receita bruta. Contudo, para fins de IRPJ e CSLL, tais valores devem ser considerados como despesas dedutíveis.

PRECATÓRIO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS. FATO GERADOR.

Não resta caracterizada receita de uma parte se ainda não haja custo, despesa ou encargo da outra. Em termos de contabilidade pública, a despesa somente se caracteriza com seu empenho, conforme determina o art. 35, II, da Lei nº 4.320, de 1964. Desse modo, somente resta caracterizada a receita do beneficiário do precatório na medida em que as despesas foram efetivamente empenhadas e pagas pela União. Trata-se, na realidade de adaptação da aplicação do regime de competência ao caso concreto: as receitas devem ser reconhecidas à medida em que se tornam despesas incorridas para o Poder Público.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

NORMAS APLICÁVEIS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALÍQUOTA ZERO.

Salvo a hipótese de juros sobre o capital próprio, foram reduzidas a zero, a partir de 1º de abril de 2005, as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALÍQUOTA ZERO.

Salvo a hipótese de juros sobre o capital próprio, foram reduzidas a zero, a partir de 1º de abril de 2005, as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

**HONORÁRIOS CONTRATUAIS DESTACADOS EM PRECATÓRIO.
INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA. DESPESA NÃO PASSÍVEL DE
CRÉDITO.**

Os honorários contratuais devidos pelo contribuinte e pagos diretamente aos patronos por meio de destaque na emissão do precatório, compõem a receita bruta, nos termos do art. 1º, § 1º, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Embora as despesas com honorários correspondam a despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, não se admite a tomada de créditos de PIS e COFINS sobre tais valores, haja vista a ausência de previsão legal para tanto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez, que votou por negar provimento. Em primeira votação, ficou vencido o Conselheiro Carlos Pelá que votou por considerar os valores em discussão como receita não tributável.

(assinado digitalmente)
LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)
FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

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

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados em razão de possível não oferecimento à tributação de receitas tributáveis. Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida até aquela fase processual, complementando-o ao final:

Contra o sujeito passivo acima qualificado foram lavrados os autos de infração de fls. 04/12, 13/20, 21/27 e 28/34, relativos, respectivamente, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. O crédito tributário total importa em R\$ 266.936.472,37, conforme demonstrativo consolidado de fls. 02/03.

2. De acordo com os autos de infração e com o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 35/53, o lançamento reporta-se ao ano-calendário 2008 e decorreu das seguintes infrações:

- deferimento de receita tributável advinda de ação judicial transitada em julgado;*
- não contabilização de receita correspondente a honorários advocatícios recebidos na indenização judicial;*
- falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados sobre base de cálculo estimada, do que decorreu lançamento de multas isoladas.*

3. As autoridades lançadoras informam, em resumo, que:

3.1 – o sujeito passivo ajuizou ação contra a União Federal, obtendo decisão favorável que transitou em julgado no dia 26/03/2008. O valor da indenização requisitada em precatório importou em R\$ 438.493.560,38, que deveria ter sido reconhecido como receita naquela data. Houve cessões de crédito por parte da empresa, antes de ter a disponibilidade financeira dos recursos (fl. 465);

3.2 – a empresa contabilizou como ativo realizável, em 31/10/2007, o valor de R\$ 376.598.970,50, não considerando a parcela de R\$ 66.458.641,86 representativa dos honorários advocatícios inclusos na indenização judicial;

3.3 – nos anos-calendário 2007 e 2008 a contribuinte contabilizou como receita não operacional os montantes de R\$ 24.814.051,98 e R\$ 116.775.739,53, respectivamente;

3.4 – o lançamento do IRPJ e da CSLL, assim, teve por base a parcela da indenização judicial contabilizada em ativo realizável mas que deveria ter sido reconhecida em 2008, bem como a parcela correspondente aos honorários advocatícios não contabilizados;

3.5 – foi efetuado lançamento para exigência de multa isolada de 50% pelo não pagamento das estimativas do IRPJ e da CSLL nos meses de março e agosto de 2008;

Documento assinado digitalmente no dia 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.6 – a contribuinte não incluiu nenhum montante na base de cálculo do PIS e da Cofins, em razão do que estão sendo exigidos os tributos calculados sobre a receita de indenização judicial.

4. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 948/976), alegando, em síntese:

4.1 – que a indenização para reparação de dano emergente não constitui fato gerador dos tributos lançados, pois haveria simples recomposição do patrimônio lesado;

4.2 – que, independentemente da natureza da reparação, os juros de mora, por seu caráter indenizatório, não seriam tributáveis;

4.3 – que os valores do ganho da causa ainda não estavam definidos em 26/03/2008 e que, naquele mesmo ano, a União Federal ajuizou ação rescisória.

4.4 – que até hoje os valores estão sub judice e não ingressaram nos cofres da empresa;

4.5 – que, no caso dos autos, a entrada de benefícios econômicos é provável, e não certa, e que as regras para reconhecimento de ativos contingentes estão estabelecidas no Pronunciamento Técnico CPC 25 (Ativo sujeito a evento futuro incerto);

4.6 – que há incoerência no fato de a União, de um lado, contestar os valores da indenização, e, do outro, exigir tributos sobre a totalidade dos valores;

4.7 – que, mesmo se tivesse havido pagamento, o valor dos recursos não deveria transitar por conta de resultado, em observância ao princípio da prudência. O registro como resultado só deveria ocorrer quando do trânsito em julgado da ação rescisória;

4.8 – que é incorreto o entendimento do autuante de que o trânsito em julgado ocorreu em 26/03/2008, vez que essa é a data em que foi lavrada a certidão informando o trânsito em julgado. Se fosse válido o argumento de que a empresa deveria ter tributado o valor da indenização na data do trânsito em julgado dos embargos à execução, o lançamento estaria incorreto quanto ao fato gerador, que teria ocorrido em 01/02/2008, quando se deu o transcurso do prazo recursal, e não em 26/03/2008;

4.9 – que os valores da condenação foram posteriormente alterados e até hoje não foram definidos, o que lhes retira a certeza e liquidez;

4.10 – que a autoridade fiscal considerou novos cálculos objeto do precatório, mas utilizou como fato gerador período anterior à apuração dos novos valores;

4.11 – que o trânsito em julgado não indica imediato pagamento ou ingresso de receita na empresa;

4.12 – que, em face da postergação, deveria a fiscalização ajustar os exercícios de 1990 a 1995, anos em que ocorreram os fatos objeto da ação judicial intentada em 1995. Não teria sido observada a regra estabelecida no Decreto-lei nº

1.598/77 e Pareceres Normativos 57/79 e 02/96, sendo, segundo o Código Civil, nulo o negócio jurídico que não reveste a forma prescrita em lei;

4.13 - que não foi deduzida, pela fiscalização, a despesa referente aos honorários advocatícios, e que esses honorários não foram suportados pela parte vencida;

4.14 – que parte da indenização refere-se a juros, os quais não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins;

4.15 – que a autoridade lançadora não abateu o imposto retido na fonte relativo à indenização judicial;

4.16 – que a multa isolada é improcedente, por ser reflexo da infração principal, que é inaplicável conjuntamente com a multa proporcional e que não é exigível após o encerramento do período de apuração;

4.17 – que as multas aplicadas violam princípios da razoabilidade e proporcionalidade, da equidade, da isonomia, da individualização da pena.

5. Ao final, requereu a aplicação da interpretação benigna e a improcedência do lançamento.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a impugnação, excluindo das bases de cálculos de PIS e Cofins os valores referentes aos juros de mora (receitas financeiras). Houve recurso de ofício em relação a tal exoneração.

O contribuinte foi intimado da decisão em 20 de março de 2013 (fl. 1262), apresentando recurso voluntário de fls. 1264-1356 em 19 de abril de 2013, alegando, em síntese, que:

. a indenização para reparação de dano emergente não constitui fato gerador dos tributos lançados, pois haveria simples recomposição do patrimônio lesado;

. independentemente da natureza da reparação, os juros de mora, por seu caráter indenizatório, não seriam tributáveis;

. os valores do ganho da causa ainda não estavam definidos em 26/03/2008 e que, naquele mesmo ano, a União Federal ajuizou ação rescisória.

. até hoje os valores estão sub judice e não ingressaram nos cofres da empresa;

. no caso dos autos, a entrada de benefícios econômicos é provável, e não certa, e que as regras para reconhecimento de ativos contingentes estão estabelecidas no Pronunciamento Técnico CPC 25 (Ativo sujeito a evento futuro incerto);

. há incoerência no fato de a União, de um lado, contestar os valores da indenização, e, do outro, exigir tributos sobre a totalidade dos valores;

. mesmo se tivesse havido pagamento, o valor dos recursos não deveria transitar por conta de resultado, em observância ao princípio da prudência. O registro como resultado só deveria ocorrer quando do trânsito em julgado da ação rescisória;

- é incorreto o entendimento do autuante de que o trânsito em julgado ocorreu em 26/03/2008, vez que essa é a data em que foi lavrada a certidão informando o trânsito em julgado. Se fosse válido o argumento de que a empresa deveria ter tributado o valor da indenização na data do trânsito em julgado dos embargos à execução, o lançamento estaria incorreto quanto ao fato gerador, que teria ocorrido em 01/02/2008, quando se deu o transcurso do prazo recursal, e não em 26/03/2008;

. os valores da condenação foram posteriormente alterados e até hoje não foram definidos, o que lhes retira a certeza e liquidez;

. a autoridade fiscal considerou novos cálculos objeto do precatório, mas utilizou como fato gerador período anterior à apuração dos novos valores;

. o trânsito em julgado não indica imediato pagamento ou ingresso de receita na empresa;

. em face da postergação, deveria a fiscalização ajustar os exercícios de 1990 a 1995, anos em que ocorreram os fatos objeto da ação judicial intentada em 1995. Não teria sido observada a regra estabelecida no Decreto.lei nº 1.598/77 e Pareceres Normativos 57/79 e 02/96, sendo, segundo o Código Civil, nulo o negócio jurídico que não reveste a forma prescrita em lei;

. não foi deduzida, pela fiscalização, a despesa referente aos honorários advocatícios, e que esses honorários não foram suportados pela parte vencida;

. a autoridade lançadora não abateu o imposto retido na fonte relativo à indenização judicial;

. a multa isolada é improcedente, por ser reflexo da infração principal, que é inaplicável conjuntamente com a multa proporcional e que não é exigível após o encerramento do período de apuração;

- as multas aplicadas violam princípios da razoabilidade e proporcionalidade, da equidade, da isonomia, da individualização da pena.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 1365-1411.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício deve ser conhecido, uma vez que exonerada parcela da exigência superior a R\$ 1.000.000,00, e preenche os demais pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

No mérito, a decisão recorrida não merece reparos, isso porque, o lançamento exigiu PIS/Cofins sobre os juros de mora percebidos, e, tratando-se de receitas financeiras, a alíquota aplicável de PIS e Cofins é zero, nos termos do art. 1º do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005).

Desse modo, a decisão deve ser mantida por seus próprios fundamentos, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF (*verbis*):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (Grifei)

Portanto, merecem ser aqui confirmados os seguintes fundamentos da decisão recorrida (*verbis*):

Alega a impugnante que, sobre os juros integrantes da indenização, a tributação relativa ao PIS e à Cofins estaria submetida à alíquota zero, em face do disposto no art. 1º do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, que prescreve:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

A impugnante está sujeita ao regime de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins, consoante autos de infração e Relatório Fiscal. Por outro lado, é certo que os juros se enquadram no conceito de receita financeira, em conformidade com o que prescreve o art. 373 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

(...)

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º). (g.n.)

(...)

O Manual de Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica também assim esclarece:

(...)

139. O que se consideram Receitas Financeiras e como devem ser tratadas?

Os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pelo contribuinte no período de apuração, compõem as receitas financeiras e, assim, deverão ser incluídos no lucro operacional. (g.n.)

(...)

No mesmo sentido a Solução de Consulta nº 127/SRF07/Disit, de 19 de novembro de 2010, expedida pela 7ª Região Fiscal da Receita Federal, assim ementada:

EMENTA: RECUPERAÇÃO DE DESPESAS - INCIDÊNCIA Os valores recebidos, na via judicial, a título de recuperação de despesa, constituem receita nova e deverão integrar a base de cálculo da Cofins, pois não estão relacionados entre as exclusões permitidas em lei. Os juros e a correção monetária incorporados ao valor da indenização representam receita nova, com afetação positiva do patrimônio líquido, estando, portanto, sujeitos à incidência da Cofins não cumulativa. Tais acessórios, quando ativos, são considerados como receitas financeiras, as quais, em relação à Cofins apurada no regime não cumulativo, encontram-se sujeitas à alíquota de zero por cento. (g.n.)

Conclui-se, dessa forma, que a receita correspondente aos juros integrantes da indenização, embora abrangida pela hipótese de incidência do PIS e da Cofins, encontra-se ao abrigo do benefício previsto no Decreto nº 5.442, de 2005, sujeitando-se, portanto, à alíquota zero no cálculo das contribuições.

Conforme documentos de fls. 1.112/1.114, o valor da indenização foi inicialmente calculado em R\$ 443.057.612,36, sendo R\$ 179.332.842,95 relativo a juros de mora. A parcela relativa aos juros corresponde, portanto, a 40,47% do total.

Posteriormente, após embargos, o valor total foi reduzido a R\$ 438.493.560,38, em face de honorários de R\$ 4.564.051,97 devidos à União (fls. 1.116/1.120).

Assim é que do valor de R\$ 438.493.560,38, que foi a base do lançamento, deve ser excluída a parcela atinente aos juros de mora, que corresponde a R\$ 177.458.343,88 (40,47%), resultando nos seguintes valores a exonerar:

PIS: R\$ 177.458.343,88 X 1,65% = R\$ 2.928.062,67

Cofins: R\$ 177.458.343,88 X 7,6% = R\$ 13.486.834,13

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia diz respeito, basicamente, aos efeitos tributários advindos de ação judicial transitada em julgado em face da União, a qual deverá indenizar a Recorrente em decorrência da fixação de preços de açúcar e álcool em valores inferiores ao custo de produção. Entende a Recorrente tratar-se de indenização por danos emergentes, situação em que, até mesmo pelo entendimento da própria Receita Federal, tais valores não estariam sujeitos à incidência de tributação. Já a decisão recorrida, confirmado a tese da Fiscalização, entendeu que tal indenização refere-se a lucros cessantes, e, como tal, sujeita à tributação.

Além disso, a Recorrente alega que a demanda não transitou em julgado, restando pendente de apreciação recurso contra decisão em embargos à execução. Aduz ainda que a União ingressou com ação rescisória, mostrando-se contraditória sua conduta de contestar os valores a que a Recorrente faz jus, mas, ao mesmo tempo, exigir recolhimento de tributos sobre tal montante. Argumenta que ainda que ultrapassadas tais divergências, houve erro na fixação da data de ocorrência do fato gerador, quer pelo equívoco do Fisco na data em que considerou transitada em julgado a demanda, quer em razão do recebimento de tal montante, via precatório, em dez parcelas, tendo sido recebidas somente quatro parcelas até a data da realização do lançamento, ao passo que o Fisco exigiu os tributos supostamente incidentes sobre as parcelas indenizatórias considerando o total a ser recebido ao longo de tal período. Questiona ainda a ausência de recomposição dos resultados levando-se em consideração o lucro real e a base de cálculo de CSLL calculados e declarados relativos aos períodos a que se refere a indenização. Ao fim, contesta a exigência de tributos sobre juros moratórios, a incidência de multas isoladas em concomitância com multa de ofício e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

2.1 Da natureza jurídica da indenização judicial

O primeiro ponto a ser analisado diz respeito à natureza jurídica da indenização judicial percebida. Se acatada a tese da Recorrente que se trata de indenização para reparação de danos emergentes, os demais pontos restariam prejudicados.

Passo a análise do tema.

Conforme se observa no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente ingressou com Ação Ordinária nº 1995.0014506-5 em face da União objetivando ressarcir-se dos prejuízos causados em decorrência da fixação de preços de açúcar e álcool em valores inferiores ao custo de produção.

Em primeira instância sua pretensão foi denegada. Interposto recurso de apelação, o TRF da 5ª Região reformou a sentença, tendo o respectivo acórdão transitado em julgado. Por oportuno, transcreve-se a ementa do acórdão em questão:

ADMINISTRATIVO. DANOS. EXISTÊNCIA. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. ARTIGO 37, §6º DA CF/88. FIXAÇÃO DOS PREÇOS DO AÇÚCAR E DO ALCOOL. CRITÉRIO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO. APURAÇÃO DE CUSTOS FEITA PELA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. LEI N° 4870/1965. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. PREJUÍZO. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

I. Apelação em que se requer indenização, a título de composição de prejuízos causados, em decorrência dos atos de fixação do preço do açúcar e álcool, em valores abaixo do custo de produção em desconformidade com previsão legal, sob o argumento de que a União é responsável pelo fato de ter fixado, preços deficitários para o açúcar e o

álcool, em conflito com os dados reais calculados pela Fundação Getúlio Vargas e, portanto, com ilícito abandono dos critérios estabelecidos pela Lei nº 4.870/65, que manda fixar tais preços de acordo com os custos de produção.

II. A Lei nº 4870/1965, determina o modo como deveria ser procedida a pesquisa para obter o levantamento dos custos de produção do setor. Para tanto, foi contratada a Fundação Getúlio Vargas para efetuar os referidos levantamentos.

III. Nos períodos de congelamento de preços, aplicam-se as normas impositivas do congelamento, mas, no caso em apreço, deveria ter-se como parâmetro os preços apurados pela Fundação Getúlio Vargas, e não os preços defasados pretendidos pelo Governo.

IV. A intervenção estatal na economia, mediante regulamentação e regulação de setores econômicos, faz-se com respeito aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica, devendo ser respeitado o princípio da livre iniciativa, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal. Precedentes do STF (RE 422.941-2 Distrito Federal, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 16.12.2005)

V. Quando a União Federal, através do Instituto do Açúcar e do Álcool, fixou os preços dos produtos do setor sucro-alcooleiro em níveis inferiores aos custos de produção levantados pela Fundação Getúlio Vargas, contrariou as disposições da Lei nº 4.870/65 e, por isso, deve responder pelos danos causados aos particulares, sem prejuízo da competente ação de regresso contra os agentes públicos responsáveis, conforme dispõe o art. 37, § 6º, da Constituição Federal, nos limites da prova pericial constante dos autos.

VI. Comprovados os danos, mediante laudo pericial, bem como o nexo causal decorrente da imposição de prática de preços em níveis inferiores ao que se tinha direito de praticar, resta patente a responsabilidade da União pela indenização devida.

VII. A prescrição é quinquenal nos termos do Decreto nº 20.910/32, no que tange aos prejuízos apurados no lustro anterior à propositura da ação.

VIII. Honorários advocatícios fixados no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), nos termos do artigo 20, §3º, do CPC.

IX. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.

(APELAÇÃO CÍVEL N° 384093-PE (2006.05.00.016307-0), APTE : COMPANHIA GERAL DE MELHORAMENTOS EM PERNAMBUCO, APDO: UNIÃO, Origem : 7ª Vara Federal de Pernambuco (Especializada em Questões Agrárias) - PE RELATORA: Desembargadora Federal MARGARIDA CANTARELLI) (Grifos nossos)

No que tange à natureza da indenização, aduz a Recorrente que o crédito da indenização fixada em sentença judicial transitada em julgado não resultou lucro, uma vez que decorreu tão somente da diferença entre os custos de produção e os preços fixados pelo governo federal, configurando, a seu ver, indenização por dano patrimonial do tipo emergente, destinado a recompor o patrimônio lesado, razão pela qual não haveria incidência tributária.

Nesse contexto, concluiu que a indenização não constitui fato gerador de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez tratar-se de simples recomposição do patrimônio lesado.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

Para apreciação destas questões, faz-se necessário, inicialmente discorrer sobre alguns aspectos do conceito de indenização por dano de natureza patrimonial.

A reparação do dano patrimonial pode se dar de duas formas distintas: pelo modo direto, isto é, com a reconstituição do bem ao estado anterior, hipótese denominada reparação específica; ou pelo modo indireto, consistente no restabelecimento do equilíbrio patrimonial ao seu estado pregresso, sendo essa modalidade intitulada INDENIZAÇÃO.

Na obra "Obrigações", de Orlando Gomes, revista e atualizada por Humberto Theodoro Junior, 12a Forense, 1998, parágrafo 40, p. 49, consta o seguinte ensinamento:

40. Prestação de indenização. A obrigação de reparar danos tem como objeto prestação especial, que consiste no resarcimento dos prejuízos causados a uma pessoa por outra ao descumprir obrigação contratual ou praticar ato ilícito. Denomina-se indenização o objeto dessa prestação.

O dever de indenizar, portanto, surge como obrigação indireta, porque fundamentada no equivalente pecuniário do dano causado.

Por seu turno, o dano de natureza patrimonial sujeito a indenização divide-se em dano EMERGENTE e LUCROS CESSANTES.

Para Maria Helena Diniz (in Curso de Direito Civil Brasileiro. 2006, São Paulo Saraiva. v. 7. p. 71), a verificação do dano patrimonial é estabelecida "*pelo confronto entre o patrimônio realmente existente após o prejuízo e o que provavelmente existiria se a lesão não se tivesse produzido*".

O dano emergente representa, na lição da citada autora, um "*deficit real e efetivo no patrimônio do lesado, isto é, numa concreta diminuição de sua fortuna*", por ter havido redução do ativo ou aumento do passivo, pelo que a vítima deve ter "*experimentado um real prejuízo, visto que não se sujeitam a indenização danos eventuais ou potenciais*", a não ser quando constituam resultado necessário, certo, inevitável e previsível da ação.

Os lucros cessantes dizem respeito a um benefício que deixou de ser ganho em razão do ato danoso, bem como à perda de uma oportunidade que caberia ao lesado, no transcurso normal dos acontecimentos.

Arnaldo Rizzato, por sua vez, ao lecionar sobre perdas e danos patrimoniais (in Direito das Obrigações, Forense, 2000, p. 548), assim, ensina:

[...] O conceito de patrimônio envolve qualquer bem exterior, capaz de classificar-se na ordem das riquezas materiais, valorizável por sua natureza e tradicionalmente em dinheiro.

[...]

Quando os efeitos atingem o patrimônio atual, acarretando uma perda, uma diminuição no patrimônio, as perdas chamam-se "emergentes" [...] se a pessoa deixa de obter vantagens em consequência de certo fato, vindo a ser privada de um lucro, temos o "as perdas e danos cessantes", ou lucro cessante - *lucrum cessans*.

Com referência às normas legais, verifica-se que o art. 402 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil de 2002), assim prescreve:

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Ainda, para facilitar a compreensão da matéria e porque esses fatos impõem a efetivação de registros na escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica interessada, apresenta-se, também, algumas informações relativas à ciência contábil. Nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, entre as quais a nº 750/1993, nº 774/94, alterada pela Res. CFC nº 1.282/2010 (disponíveis em <http://www.cfc.org.br>), consta o seguinte:

- o patrimônio constitui o conjunto de bens, direitos e obrigações com terceiros de uma entidade;
- a contabilidade estuda os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio para compreender as mutações sofridas;
- as modificações ocorridas no patrimônio são denominadas fatos administrativos ou contábeis;
- a mutação patrimonial, que é registrada em contas contábeis, pode ser PERMUTATIVA (quando não há alteração da massa patrimonial, havendo apenas uma circulação entre os componentes patrimoniais), MODIFICATIVA (altera a massa patrimonial, para mais ou para menos) e MISTA (quando ocorrem, simultaneamente, os fatos permutativo e modificativo); exemplos:
 - a) uma compra de mercadorias para o estoque à vista, é fato permutativo, uma vez que reduz o saldo da conta caixa ao mesmo tempo em que eleva, em montante idêntico, o saldo da conta que registra a incorporação do bem ao patrimônio da entidade;
 - b) a escrituração de despesa com material de expediente, registrado diretamente em contrapartida da conta caixa, reduz-se o saldo de caixa e eleva-se o da conta que registra a despesa, que, por sua vez, reduz o resultado do período, é denominado fato contábil modificativo (altera o patrimônio líquido da entidade);

- as contas que registram despesas, assim como as de receitas (contas de resultado), são chamadas contas transitórias, uma vez que seus saldos desaparecem ao final de um determinado período, isto é, quando ocorre o registro final da redução ou aumento do valor líquido do patrimônio, por exemplo, na conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Por pertinente, transcreve-se a concepção doutrinária sobre a definição de "receitas", formulada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (*in* Manual de Contabilidade Societária, Fipecafi, Atlas, São Paulo, 2010, p. 485):

Aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Assim, qualquer ingresso monetário que importe em aumento do patrimônio líquido da entidade beneficiária constitui receita. A *contrario sensu*, para que não configure receita, um ingresso monetário, que é contabilmente registrado a débito de uma Conta de Disponibilidade (Caixa ou Bancos), deve ter por contrapartida um crédito em uma Conta Patrimonial (de Ativo ou de Passivo).

Ainda, como exemplo do chamado fato contábil misto, que reúne características permutativas e modificativas, é a venda de um veículo, com prejuízo: a conta caixa é elevada e a conta que registra os veículos em estoque é reduzida, porém em montante maior do que a primeira; a diferença aparecerá na conta transitória que registra o resultado negativo (prejuízo) na venda de veículos.

Diante do exposto, pode-se inferir que a alteração patrimonial que constitui DANO EMERGENTE se configura quando é possível representá-la como FATO CONTÁBIL MODIFICATIVO OU MISTO, isto é, quando ocorre a redução do patrimônio líquido causado por uma parte à outra, em razão do descumprimento de obrigação ou resultante de ação ilícita.

De outra forma, os LUCROS CESSANTES constituem a redução patrimonial alusiva à privação de um ganho pelo credor, ou seja, o que a parte deixou de lucrar não pode ser diretamente extraído dos registros contábeis, mas de circunstâncias exteriores tais que, se configuradas de outra forma, resultariam em patrimônio líquido mais elevado.

Vê-se, pois, que a aplicação da teoria contábil aos casos de recebimentos de indenizações seguem no mesmo sentido dos conceitos anteriormente já expandidos.

Pode-se resumir que o recebimento de uma indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante).

Passa-se agora à análise da legislação tributária aplicável, destacando-se os seguintes dispositivos legais:

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

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. (Grifou-se.)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

[...]

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 60. Estão sujeitas ao desconto do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas:

I - a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;

II - (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Parágrafo único. O imposto descontado na forma deste artigo será deduzido do imposto devido apurado no encerramento do período-base.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 70. A multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

[...]

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e àquelas destinadas a reparar danos patrimoniais.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido

(Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

[...]

Art. 680. Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, inciso I).

Parágrafo único. O imposto descontado na forma deste artigo será deduzido do imposto devido no encerramento do período de apuração (Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, parágrafo único).

Art. 681. Estão sujeitas ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as multas ou quaisquer outras vantagens pagas ou creditadas por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato (Lei nº 9.430, de 1996, art. 70).

[...]

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e àquelas destinadas a reparar danos patrimoniais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 5º).

Dispõe o art. 43, II, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), que os ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS, mesmo que não compreendidos no conceito de renda, são sujeitos à tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. E o acréscimo patrimonial ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Observa-se, na sequência, que tanto o disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, inciso I, como o regramento constante da Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 5º, reportam-se ao fenômeno da indenização.

Estando vigentes os dois dispositivos, sua interpretação deve ser feita à luz do art. 43, inciso II, do CTN. Dessa forma, tem-se que as vantagens auferidas a título de indenização por dano patrimonial não sofrem tributação, a não ser que tenham a natureza de "lucros cessantes".

Vê-se que as normas tributárias delimitaram a incidência do imposto em tela, relativamente às indenizações de natureza patrimonial, tendo excluído do âmbito da tributação apenas a indenização por dano emergente, a qual NÃO representa acréscimo ao valor de um patrimônio já existente.

Vale atentar para o fato de que as hipóteses de não tributação acima elencadas partem do pressuposto de que as despesas incorridas não foram objeto de dedução na apuração do lucro tributável, isto é, tais conclusões somente se aplicam caso o imposto sobre a renda calculado pelo contribuinte não tenha resultado em valor inferior ao que seria devido se não houvessem sido computados como despesa os danos sofridos.

Assim, a não incidência depende de que a interessada não haja reconhecido como despesa as perdas experimentadas e posteriormente recuperadas.

Contudo, o caso concreto não se enquadra em tal hipótese de não incidência.

Nesse sentido, vale observar o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

[...]

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

[...]

Também é o que se conclui da leitura do artigo 392, II, do RIR 1999:

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I- as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

*II- as **recuperações ou devoluções de custos**, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);*

III- as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

Tem-se, ainda, que as vantagens auferidas pela contribuinte a título de indenização por dano patrimonial não sofrem tributação na fonte do imposto de renda da pessoa jurídica à alíquota de 15% (quinze por cento). Contudo, o montante relativo a danos patrimoniais, recebido em decorrência de sentença judicial, a título de "lucros cessantes", deve ser tributado à alíquota de 5% (cinco por cento), valor que será levado ao ajuste quando da apuração do imposto calculado sobre os rendimentos auferidos no período-base correspondente.

A esse respeito do tema, perfeitas as considerações da PGFN em contrarrazões, a quem peço vênia para transcrever seus fundamentos como complemento de minhas razões de decidir:

Na verdade, para saber a consequência tributária da indenização recebida, faz-se necessário perquirir a razão do recebimento da indenização. Caso a indenização vise recompor patrimônio ou caso seja para recompor receita de faturamento, as consequências tributárias advindas são diversas.

Pois bem, por ter vendido açúcar e álcool a preços inferiores ao que poderia ter praticado e inclusive inferiores aos custos de produção, conforme fixação de preços do açúcar e do álcool pelo governo federal através do IAA - Instituto do Açúcar e do Álcool, a empresa recorreu ao Poder Judiciário para que fosse reconhecida a responsabilidade civil do Estado.

*Com efeito, a indenização por responsabilidade civil do Estado na intervenção no domínio econômico se destinou a **compensar a perda no faturamento da empresa**, em decorrência dos baixos preços fixados pelo IAA.*

Assim, tratou-se de indenização representativa da receita que deixou de ser auferida em face da política de preços governamental.

*Conforme citados trechos do Acórdão da 4^a Turma do TRF da 5^a Região, fica claro que a indenização visou a **compensar a perda no faturamento da empresa**, em decorrência dos baixos preços fixados pelo IAA. Houve o recálculo do modo como deveria ser fixado o preço de comercialização do açúcar e álcool, o que foi resarcido pelo Estado através da indenização. Cite-se:*

"II. A Lei nº 4870/1965, determina o modo como deveria ser procedida a pesquisa para obter o levantamento dos custos de produção do setor. Para tanto, foi contratada a Fundação Getúlio Vargas para efetuar os referidos levantamentos. III. Nos períodos de congelamento de preços, aplicam-se as normas impositivas do congelamento, mas, no caso em apreço, deveria ter-se como parâmetro os preços apurados pela Fundação Getúlio Vargas, e não os preços defasados pretendidos pelo Governo.

VI. Comprovados os danos, mediante laudo pericial, bem como o nexo causal decorrente da imposição de prática de preços em níveis inferiores ao que se tinha direito de praticar, resta patente a responsabilidade da União pela indenização devida." [grifos do original]

Pode-se citar um simples exemplo para elucidar a questão. Vamos supor que o preço de custo do açúcar tivesse sido R\$ 10,00; o preço fixado pelo governo de R\$ 8,00 e o preço de venda no mercado de R\$ 20,00. Conforme a defesa, caso empresa vendesse o açúcar por R\$ 20,00 (preço de mercado), haveria tributação da receita; mas caso vendesse por R\$ 8,00 e obtivesse indenização de R\$ 12,00 do Estado, não haveria receita, sendo tributável pelo PIS e COFINS apenas os R\$ 8,00. Ora, teríamos um tratamento fiscal diferenciado para duas situações semelhantes.

Poder-se-ia dizer que situação esdrúxula e mais vantajosa para a empresa seria "incendiar" o açúcar a vender no mercado, visto que na primeira situação a indenização decorrente da queima não seria receita e não se tributaria, enquanto na segunda hipótese (venda no mercado) adviria receita e a empresa arcaria com a carga tributária decorrente da legislação!

Em outras palavras, o caso dos autos consiste em indenização representativa da receita que deixou de ser auferida e foi posteriormente indenizada. Ora, o fato de ter sido indenizada não tem o condão de retirar a natureza de receita, nem a sujeição à tributação pelo PIS e COFINS.

[...]

Quanto ao Imposto de Renda (IRPJ) e a (CSLL), como a incidência destes tributos é sobre o lucro, deve ser tributada a diferença entre o faturamento e o custo de

produção, pois é o que representa o acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN, verbis:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e provenientes 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 provenientes de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

No exemplo citado, como a indenização do Estado fora de R\$ 12, mas o efetivo custo da produção de açúcar foi R\$ 10,00; e não de R\$ 8,00 fixado pelo Governo, o IRPJ e a CSLL incidiriam sobre o lucro (sem o custo da produção), que foi de R\$ 10,00.

Com efeito, a indenização pode ou não gerar acréscimo patrimonial. Ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização ultrapassar o valor do "dano material" (no caso dos autos, tratou-se do custo) ou quando se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido ("lucros cessantes"). Nestes termos, cite-se art. 680 do RIR (Decreto 3.000/1999):

"Art. 680. Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, inciso I). (grifos nossos)

No mesmo sentido, segue entendimento do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de Embargos de Divergência no Recurso Especial 695.499/RJ:

Ademais, mesmo que caracterizada a natureza indenizatória do quantum recebido, ainda assim incide Imposto de Renda, se der ensejo a acréscimo patrimonial, como ocorre na hipótese de lucros cessantes.

(...)

A bem da verdade, acrescente-se ainda que o pedido da Recorrente em sua exordial faz menção tanto a lucros cessantes (fl. 1015), conforme reproduzido a seguir:

P E D I D O

17. Com fundamento nas razões expostas, requer a Autora seja a União Federal condenada a pagar, à Autora, todos os danos emergentes e os lucros cessantes por ela sofridos com a discriminação que lhes impôs a União; além de ser a Ré condenada ao pagamento de juros compensatórios à taxa de 12% (doze por cento) anuais e ao pagamento dos honorários dos advogados da Autora, fixados em 20% (vinte por cento) sobre o valor total daqueles prejuízos; tudo corrigido monetariamente até seu efetivo pagamento, com base no índice legalmente aplicável.

18. Lucros cessantes e danos emergentes que serão apurados na fase de execução do presente ação; abrangendo, retrospectivamente, o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da presente data, por força das regras do artigo 177 do Código Civil Brasileiro.

Convém ainda ressaltar alguns dos quesitos elaborados e as respostas apresentadas pelo Perito (fls. 1023-1024):

10 – Se os preços de venda do setor cobriam os custos de produção?

Resposta – Não, em 1971, foi instituída a política de preços nacionais uniformes para o açúcar, art 7º do Decreto-Lei 1186 de 27 de agosto de 1971, fixando-os com base nos custos de produção da cana da Região Centro-Sul, ou seja, nos custos de cana de menores custos.

11 – Quais as diferenças entre os custos de produção e os preços fixados para o setor?

Resposta - As diferenças entre os custos de produção e os preços fixados para o setor, estão detalhadas nas planilhas anexas.

12 – Se esses prejuízos foram compensados por eventuais subsídios dados ao setor?

Resposta – Não, os preços em referência englobavam em suas composições os subsídios concedidos ao setor sucro-alcooleiro, sem, no entanto compensarem os prejuízos decorrentes da defasagem existente entre o custo de produção e os preços fixados pelo Governo.

13 – Em caso positivo explicitar.

Resposta – Vide resposta do quesito “12”.

14 - Se os prejuízos suportados pela autora tiveram como consequência direta a diminuição da área cultivada, a falta de modernização, aumento de passivos bancários, previdenciários, fiscais e trabalhistas, ou suspensão de margens de lucros?

Resposta - Nas planilhas que se referem aos demonstrativos das defasagens entre o preço de venda fixado pelo Governo e os custos levantados pela FGV, constatamos que o valor fixado para as vendas do açúcar e do álcool, eram inferiores aos custos, gerando consequentemente diminuição dos fatores de produção.

15 - Em caso positivo seria possível quantificar esses prejuízos?

Resposta - Os prejuízos diretos causados pelos diferenciais entre custos apurados e preços fixados estão demonstrados nas planilhas de defasagens anexas.

O Perito coloca-se a disposição de V. Exa. para demais esclarecimentos julgados necessários.

Nos quesitos 11 a 13 busca-se claramente identificar os valores de receitas que deixaram de ser auferidas em razão do controle de preço estabelecido pelo governo (lucros cessantes). Já nos quesitos 14 e 15 objetiva-se buscar informações e quantificar possíveis danos emergentes (“14 - Se os prejuízos suportados pela autora tiveram como consequência direta a diminuição da área cultivada, a falta de modernização, aumento de passivos bancários, previdenciários, fiscais e trabalhistas, ou suspensão de margens de lucro? 15 - Em caso positivo seria possível quantificar esses prejuízos?”) Em resposta, o Perito refere-se unicamente a diferenças de valor fixado para vendas do açúcar e do álcool em relação aos custos, concluindo que “os prejuízos diretos causados pelos diferenciais entre custos apurados e preços fixados estão demonstrados nas planilhas de defasagens anexas”. (grifo nosso)

Corroborando com as conclusões do *expert*, os únicos demonstrativos apresentados na perícia somente apontam os prejuízos causados diretamente pela defasagem de preços – fls. 1025-1068 -, não se referindo, em nenhum momento, a outros tipos de perdas que não sejam as próprias receitas que a Recorrente deixou de auferir.

Com efeito, dos elementos que compõem os autos, somente há provas do pagamento de indenização em razão da “defasagem de preços”, ou seja, receitas que deixaram de ser auferidas pela Recorrente em razão da fixação de preços do governo em descompasso com a legislação então vigente.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – I. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2^a T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos correntes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2^a T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Portanto, correta a conclusão da decisão recorrida quanto à natureza jurídica da indenização a que faz jus a Recorrente – lucros cessantes -, implicando a possibilidade de incidência tributária sobre tal montante.

2.2 TRIBUTAÇÃO DOS JUROS DE MORA

No que tange à tributação dos juros de mora, outra sorte não merece o recurso. Conforme determinar o art. 680 do RIR/99, tanto a indenização por lucros cessantes, quanto os juros decorrentes de sentença judicial, estão sujeitos à retenção na fonte, *verbis*:

Art. 680. Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, inciso I).

Este próprio colegiado já se debruçou sobre o tema, assim concluindo:

*"[...] JUROS DE MORA RECEBIDOS EM PRECATÓRIO.
TRIBUTAÇÃO.*

Os juros de mora pagos em precatório seguem a mesma linha do principal. No presente caso, tendo como base os lucros cessantes que representam um acréscimo patrimonial, não haveria porque ficarem albergados da incidência tributária. [...]"

(Acórdão 1402-001.253, sessão de 07 de novembro de 2012, Relator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto)

Em suas razões de recurso a Recorrente requer, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, a aplicação do RESP 1227133, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, cuja ementa dispõe assim dispõe:

"RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. - Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla. Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido."

Contudo, faz-se necessário esclarecer o real alcance de tal julgado. Por ocasião do julgamento do REsp 1.227.133/RS, a Primeira Seção firmou entendimento de que não incide imposto de renda sobre juros de mora somente quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho.

Frise-se que a interpretação dada pelo e. STJ não foi de afastar a incidência Imposto de Renda sobre os de juros de mora percebidos em qualquer hipótese, mas tão somente para os casos em que os juros moratórios incidam sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR ou àqueles decorrentes de verbas trabalhistas pagas no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, os quais são exceções à regra da incidência tributária, conforme demonstra o julgado cuja ementa reproduz-se a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. JUROS DE MORA. VERBAS RECEBIDAS EM AÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO UNIFORMIZADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL N. 1.089.720-RS.

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial de n. 1.089.720-RS, pôs fim às controvérsias envolvendo o alcance do acórdão proferido no recurso especial repetitivo de n.

1.227.133-RS, tendo ficado decidido que a regra geral é a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, nos termos do artigo 16, caput e parágrafo único, da Lei 4.506/64, havendo exceção quando os juros de mora se referirem a valores pagos no contexto da despedida ou rescisão do contrato de trabalho e quando a verba principal for isenta ou não sujeita à incidência do tributo.

2. Tratando-se de verba principal sujeita à tributação pelo imposto de renda (diferenças de aposentadoria), tem-se por legítima a incidência do tributo sobre os juros de mora resultantes do montante principal efetivamente tributado.

Precedentes: *AgRg no AgRg no AREsp 202.597/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 08/02/2013; AgRg no REsp 1222980/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 05/12/2012.* 3. *Agravo regimental não provido.*" (EDcl no AgRg no AREsp 208874 / RS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0154930-5 Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 18/04/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 24/04/2013)

Na mesma linha de raciocínio, seguem excertos do decidido no REsp 1138695, também julgado nos termos rito do art. 543-C do CPC, e posteriormente ao RESP 1227133, que bem esclarece a conclusão sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. DISCUSSÃO SOBRE A EXCLUSÃO DOS JUROS SELIC INCIDENTES QUANDO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES EM DEPÓSITO JUDICIAL FEITO NA FORMA DA LEI N. 9.703/98 E QUANDO DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

[...]

2. Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na forma prevista no art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, e na forma do art. 8º, da Lei n. 8.541/92, como receitas financeiras por excelência. Precedentes da Primeira Turma: AgRg

no Ag 1359761/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 6/9/2011; AgRg no REsp 346.703/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 02.12.02; REsp 194.989/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 29.11.99. Precedentes da Segunda Turma: REsp. n. 1.086.875 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 18.05.2012; REsp 464.570/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29.06.2006; AgRg no REsp 769.483/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 02.06.2008; REsp 514.341/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 31.05.2007; REsp 142.031/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 12.11.01; REsp. n. 395.569/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29.03.06.

3. Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, estes últimos explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais.

4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013.

5. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: "Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimativa do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os

determina pelos juros de mora e pelas custas" (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221). 6. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n.º 8/2008. (REsp 1138695 / SC RECURSO ESPECIAL 2009/0086194-3 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 22/05/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 31/05/2013)

Portanto, conforme detalhado alhures, a renda auferida pela Recorrente é tributável, e, em regra, incide imposto de renda e CSLL sobre os juros de mora, fundamentos que impedem, nesse ponto, a reforma da decisão da DRJ de origem.

2.3 Honorários advocatícios – composição de receita bruta – dedutibilidade

No que tange à incidência de IRPJ e CSLL em relação aos honorários advocatícios destacados na emissão do precatório, alega a Recorrente ter havido nulidade em razão da suposta inovação da decisão da DRJ.

Entendo não assistir razão à Recorrente. Desde a lavratura dos autos de infração a autoridade autuante entendeu que os honorários destacados no documento de emissão dos precatórios comporiam a receita bruta da Interessada. A decisão recorrida confirmou tal tese, somente acrescentando que se tratavam de honorários contratuais e não sucumbenciais. O cerne da fundamentação, portanto, foi mantida não caracterizando qualquer alteração do lançamento que caracterize nulidade.

Convém ressaltar que a nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso concreto não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que, já em sede de impugnação defendeu-se plenamente, despendendo com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de sua defesa. Do mesmo modo, relativamente à decisão recorrida, não houve qualquer prejuízo ao exercício do direito de apresentação de recurso voluntário.

Portanto, no caso em concreto, não há que se falar em cerceamento de defesa, não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula nos autos de infração lavrados.

No mais, o agir da autoridade fiscal se deu no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes.

Portanto, deve ser afastada a arguição de nulidade.

Contudo, em relação ao IRPJ e CSLL, não deve prevalecer a exigência.

Conforme já abordado, os valores em tela referem-se a honorários contratuais devidos pela Recorrente a seus patronos.

Se, por um lado, é certo que tais valores compõem o montante de receita auferido pela Recorrente, mais evidente ainda tratar-se de despesa dedutível. O fato de a Recorrente ter contabilizado como rendimento o valor líquido percebido, já descontados os honorários contratuais, não permite ao Fisco, a uma só vez, considerar tal valor como receita mas desconsiderar a despesa de mesma monta referente aos honorários efetivamente destinados aos seus patronos, conforme demonstra o cálculo elaborado pela contadoria para fins de emissão do precatório (fl. 459):

4. Honorários contratuais, na conformidade do contrato acostado às fls. 1460, à razão de 15% do valor definido em juízo.

Sendo 6% para o Escritório de Advocacia José Paulo Cavalcanti

$$R\$ 443.057.612,36 \times 6\% = R\$ 26.583.456,74$$

E 9% para o advogado José Paulo Cavalcanti Filho

$$R\$ 443.057.612,36 \times 9\% = R\$ 39.875.185,12$$

Desse modo, entendo assistir razão à Recorrente quanto à possibilidade de exclusão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL dos valores de honorários contratuais constantes da planilha de cálculo em que se baseou a emissão do precatório correspondente.

Já em relação ao PIS e à Cofins, tratando-se de receita bruta, incide o disposto no art. 1º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ou seja, os valores referentes aos precatórios deverão compor a base de cálculo de tais contribuições. Entretanto, no art. 3º dos dispositivos legais em comento, não há qualquer previsão de que tais valores pudessem ser alvo de tomada de crédito por parte da Recorrente.

Assim, em relação ao PIS e a Cofins, mantém-se a decisão quanto a suas incidências sobre os valores de honorários que compõem o montante do precatório.

2.4 Da data da ocorrência do fato gerador

Em relação ao imposto de renda, assim dispõe o art. 43 do CTN :

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.

Vê-se que os rendimentos da pessoa jurídica estão sujeitos ao imposto de renda (e também CSLL) quando caracterizarem disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Em relação ao PIS e a COFINS, haverá a incidência tributária sempre que a pessoa jurídica auferir receitas, representativas de ingressos patrimoniais (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e os arts. 1º, § 1º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03).

Tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, as receitas devem ser computadas e reconhecidas com base no regime de competência, nos termos do art. Autenticado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

187, 1º, da Lei nº 6.404, de 1976 (“*Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; [...]*”).

Contrapõe-se esse princípio Contábil ao critério denominada “regime de caixa”, que determina o reconhecimento das receitas apenas quando de seu recebimento, do ingresso efetivo de numerário no patrimônio do contribuinte (permitido para contribuintes optantes pelo lucro presumido ou Simples Nacional).

Para a legislação tributária, a adoção do regime de competência é a regra. Para tais efeitos, as receitas são escrituradas, e os tributos devidos, quando da ocorrência dos atos ou eventos que lhes dão suporte, ainda que não tenha havido o pertinente ingresso financeiro.

A mesma legislação, todavia, excepciona os casos em que as receitas podem ser escrituradas apenas quando de sua realização em moeda. Não há, como se vê, para efeitos fiscais, o império jurídico do Princípio da Competência, a despeito de ser a regra quanto à escrituração.

Sob o ponto de vista da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, uma diferença preliminar importante deve ser ressaltada. Os critérios contábeis de reconhecimento de receitas não se confundem com a materialidade do IR (e, reitere-se, apenas para efeitos práticos, também da CSLL, PIS e COFINS). Explica-o Natanael Martins:

O CTN, art. 43, admite que tanto a disponibilidade econômica como a jurídica possam servir de base de cálculo do imposto de renda, ficando a cargo do legislador ordinário a escolha do critério.

Não obstante a divergência de opiniões na doutrina, quanto à distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, havendo até os que prefiram abolir-as, argumentando que se confundem, é certo que o legislador, para determinação do “quantum” tributável, pode escolher o regime de caixa ou de competência. (MARTINS, Natanael. Restrições à dedução de provisões e despesas (a propósito do art. 13 da Lei 9.249/95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de Renda – alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1996. p. 156.)

Assim é que o regime contábil adotado, de competência ou de caixa, se refere a uma escolha do legislador quanto ao momento em que devem ser escrituradas as receitas, e a disponibilidade econômica ou jurídica se refere à hipótese material de incidência do IR.

Desse modo, constatado o incremento patrimonial, desde já incidem os tributos referidos. Em outros casos, porém, há previsão de que os tributos tenham seu recolhimento postergado.

Em acepção comum, diferir a tributação significa postergar o pagamento do tributo. No âmbito do IRPJ, o diferimento da tributação acontece, por exemplo, com o aumento em virtude de reavaliação de bens, enquanto mantido em conta de reserva (art. 434, do RIR/99), e com a receita bruta das atividades imobiliárias (art. 227, do RIR/99).

Nilton Latorraca aborda a questão do diferimento de IRPJ:

Procurando adaptar as demonstrações financeiras à capacidade contributiva da pessoa jurídica, o legislador determinou que alguns acréscimos patrimoniais não serão considerados no cômputo do lucro real no período-base em que integrarem as demonstrações financeiras.

(LATORRACA, Nilton. Direito tributário: imposto de renda das empresas. 11 ed. rev. e atual. São Paulo : Atlas, 1988. p. 112)

Assim, a lei de regência da imposição pode dizer que o tributo incidente sobre determinado fato qualificado como “acréscimo patrimonial” - já escriturado pelo regime de competência, ou pendente de registro pela adoção do regime de caixa -, seja pago, pela mesma pessoa jurídica, em momento futuro.

Os casos de diferimento fundamentados em lei

Um caso de diferimento de tributação de valores a receber do Poder Público é o do fornecimento de bens ou serviços para a Administração Direta e Indireta, conforme insculpido no art. 409 do RIR/99:

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização (...)"

Em relação ao PIS e Cofins, a Lei nº 9.718/98, em seu art. 7º, possibilitou que o pagamento dessas contribuições fosse realizada pelo regime de caixa, nos seguintes termos: “*No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.*” Tal regra aplica-se também à sistemática não cumulativa de tais contribuições, conforme se deduz do art. 7º da Lei nº 10.833, de 2003.

Outro caso similar é a possibilidade de diferimento da tributação do ganho de capital na indenização relativa à desapropriação de bens pelo Poder Público, presente no art. 422, do RIR/99.

É importante destacar que, em tais casos, a materialidade dos tributos, qual seja, o acréscimo patrimonial, já ocorreu. Os tributos associados, todavia, com fundamento na legislação acima, só serão pagos quando houver o recebimento – ou das prestações contratuais, ou da indenização correspondente à desapropriação.

O Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 25, de 29 de dezembro de 2003, dispôs sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Observe-se a redação dos arts. 4º e 5º, § 2º:

Art. 4º No caso de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o indébito e os juros passam a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento do precatório.

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. [...]

§ 2º A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é, no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do Código de Processo Civil), que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório”.

O art. 4º de tal ato declaratório é dirigido apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, hipóteses em que a adoção do regime de caixa é legalmente convalidada, conforme já abordado.

De qualquer forma, vê-se que, mesmo no caso de registro de receitas tributáveis “pelo regime de competência”, aplicável então às demais pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, entende a RFB que os valores não podem ser alvo presente de tributação enquanto ilíquida a sentença que reconheceu o direito. Daí porque as sutilezas processuais apontadas no § 2º do art. 5º do Ato, admitindo que, sem a certeza executiva de título judicial líquido, condenatório à Fazenda Pública, não há sequer valores a tributar pelo contribuinte.

A interpretação exarada em tal ADI se assemelha às posições veiculadas por meio de soluções de consultas de unidades da Receita Federal, como, por exemplo, a transcrita a seguir:

RECEITAS TRIBUTÁVEIS Os valores correspondentes a créditos contra a União, relativos a tributos e contribuições pagos, que tenham sido considerados inconstitucionais ou ilegais por força de sentença judicial, constituem receita tributável pelo PIS/Pasep. Se o exercício do direito de crédito se fizer mediante ação de execução promovida contra a Fazenda Pública, somente quando findo esse processo ocorre a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, visto que a ação de execução está sujeita a contestação por parte da União e o precatório representa um crédito sujeito a termo. No caso em que o exercício do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 06/07/2001, direito de crédito se faça pela compensação dos valores, essa disponibilidade ocorre no momento em que surgirem os débitos a serem pagos. Autenticado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por LÉONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

compensados". (SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL – SRRF/ 6ª REGIÃO FISCAL. Processo de Consulta nº 206/03. Data da decisão: 24/11/2003)

No caso concreto temos que a Recorrente efetivamente fazia jus ao precatório expedido. Contudo, a forma de quitação desse débito deu-se nos termos da Emenda Constitucional nº 30/2000, ou seja, expedição de precatórios a serem pagos em 10 anos.

A questão posta é simples: considerando-se que o devedor original (União) havia adimplido somente 40% de sua dívida (4 das 10 parcelas) seria razoável exigir tributos do credor original na ordem de 43,25% do total a ser pago em uma década? Pode o Estado, via tributo, ser credor da própria dívida, enquanto não extinta esta?

Entendo que não. Se o poder de tributar conferido ao Estado o autoriza a alcançar a riqueza privada, não há razão para exercer esse poder enquanto a riqueza ainda não se tornou privada.

Não há dúvida que enquanto não pagos os valores a que se referem o precatório, a riqueza permanece nas mãos do Poder Público, no caso, do próprio Estado tributante.

Em vista disso, a capacidade para adimplir a obrigação tributária ainda não se revelou ao contribuinte. Exigir-lhe o pagamento do tributo, a uma só vez, em montante superior ao valor até então percebido equivale a impor-lhe tributação com efeito confiscatório.

Nessa linha de raciocínio, assim ensina Fábio Brun Goldschmidt:

Se estabelecermos um gráfico que considere a relação entre o Poder de Tributar e a riqueza tributada será preciso fixar, de um lado, um ponto a partir do qual a tributação se torna possível e, de outro, um ponto a partir do qual ela deixa de ser quantitativamente razoável e constitucional para tornar-se inadmissível.

Logo, incorreta a conclusão do Fisco ao buscar tributar o montante do precatório antes do efetivo recebimento por parte da Recorrente.

Convém ressaltar que não é incomum que precatórios emitidos por diversos entes federativos não vêm sendo honrados. Embora não seja esse o cenário no âmbito federal, a conclusão não se altera: a exigência, nos moldes realizados, fere de morte o princípio da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Vê-se que a legislação, em diversos pontos, já tratou de adaptar as normas de incidência às peculiaridades financeiras dos entes federativos, permitindo o deferimento de receitas ou lucros quando a fonte pagadora for a Administração Pública Direta ou Indireta. Tal entendimento visa a dar conformidade entre as receitas efetivamente realizadas e a incidência tributária. Não há porque dar tratamento diferente ao caso concreto.

No mesmo sentido, o acórdão número 108-05.636, de lavra do Conselheiro José Antônio Minatel, assim dispôs:

Se é certo que não há direito que não se contraponha a uma obrigação, e vice-versa, também não se pode falar em receita de uma parte que ainda não corresponda a custo, despesa ou encargo da outra. Com efeito, se o simples registro escritural do montante pago a maior apurado pelo contribuinte ainda não traduz qualquer encargo, despesa ou desembolso para o poder público, também não pode significar receita para o contribuinte. O paralelismo entre receita e despesa só fica evidenciado quando da efetiva compensação, momento em que a vantagem auferida pelo sujeito passivo pela extinção de obrigação sem desembolso financeiro (receita realizada pelo contribuinte), terá como contrapartida necessária a subtração de valores que se esperava ingressar aos cofres públicos (encargo do sujeito ativo). [grifo nosso]

Na legislação tributária vigente é possível encontrar procedimento que serve de paradigma para a hipótese ora analisada. Com efeito, ao dispor sobre a recuperação de créditos anteriormente deduzidos como perdas, determina o art. 12 da Lei 9.430/96 que sejam computados no lucro real o montante dos créditos recuperados, "em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real", o que evidencia a necessidade de efetivo ingresso de um elemento novo no ativo, de conteúdo econômico material disponível e não meramente escritural. Mesmo existindo sentença judicial definitiva, assegurando o direito de receber o valor anteriormente baixado como perda, ainda assim não se pode falar em receita já realizada, pela falta do requisito da disponibilidade.

A propósito do tema da disponibilidade da renda, é elucidativo o pronunciamento do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, no julgamento do RE 172.058-SC perante o STF, quando teve a oportunidade de lecionar:

"A disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma rendaposta à sua disposição" (in "Revista Trimestral de Jurisprudência do STF - volume 165 - pág. 1076)

Se não bastasse todos os argumentos já colacionados, penso que não se pode perder de vista que a pretensão de tributar os valores pagos a maior, objeto de recuperação, tem como alvo um crédito da empresa perante o poder público. Ora, fica difícil sustentar a imediata tributação desse crédito no momento do seu registro escritural, quando o próprio legislador tributário vem, sistematicamente, evoluindo no sentido de, nas operações praticadas com o poder público, só admitir a incidência de tributos quando do efetivo recebimento desses créditos, em flagrante reconhecimento de que até o regime de competência é impróprio para essas operações, visto ser notório que o poder público não é pontual no cumprimento de suas obrigações.

Com efeito, a regra que autorizava diferir a tributação dos resultados das operações praticadas com o poder público era, inicialmente, específica para contratos de longo prazo, e só para o âmbito do IRPJ (Decreto-lei 1.598/77, art. 10, matriz legal do art. 360 do RIR/94). Tal tratamento evoluiu com a IN-SRF N° 46/89 que, independentemente de lei, passou a admitir o diferimento também para fins de incidência da contribuição social sobre o lucro criada

o requisito de referir-se a contratos de longo prazo. A base legal para esse avanço veio posteriormente exteriorizada no art. 30 da Lei 8.003/90, com nova extensão para o então vigente Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), criado pelo art. 35 da Lei 7.713/88, e expressa aplicação retroativa ao ano de 1.989.

Fechando o desenho tributário para as operações com o poder público, mais recentemente, vem o art. 7º da Lei 9.718/98 espalhar todas as dúvidas sobre a necessidade desse tratamento diferenciado, generalizando o diferimento para alcançar, também, a apuração das bases de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, inclusive nas operações que forem subempreitadas ou subcontratadas.

Em conclusão, se há reconhecimento expresso no sentido de que os direitos das pessoas jurídicas, relativos a fornecimentos de bens e serviços para poder público, só possam ser tributados quando do efetivo "recebimento do preço", ainda que pactuados com prazo certo e determinado, com maior razão a tributação dos créditos relativos a tributos pagos a maior e não devolvidos deve deslocar-se para o momento da efetiva compensação ou restituição, ainda mais que não há prazo determinado para essa implementação, e o direito à compensação ainda se traduz em mera faculdade passível de ser exercitada pelo sujeito passivo.

Frise-se que o argumento de que “Se é certo que não há direito que não se contraponha a uma obrigação, e vice-versa, também não se pode falar em receita de uma parte que ainda não corresponda a custo, despesa ou encargo da outra”, não se trata de mero argumento econômico. Isso porque, em termos de contabilidade pública, a despesa somente se caracteriza com seu empenho, conforme determina o art. 35, II, da Lei nº 4.320, de 1964. Desse modo, somente resta caracterizada a receita da Recorrente na medida em que as despesas foram efetivamente empenhadas e pagas pela União. Trata-se, na realidade de adaptação da aplicação do regime de competência ao caso concreto: as receitas devem ser reconhecidas à medida em que se tornam despesas incorridas para o Poder Público.

O Poder Judiciário já vêm se debruçando sobre a matéria. No âmbito do Tribunal Regional da 4ª Região, a conclusão do colegiado não desborda do ora externado:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DÉBITOS PARA ENCONTRO DE CONTAS. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

1. As bases econômicas tributadas devem ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação ao poder impositivo do Estado, de forma que impede interpretar e aplicar a legislação, quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, tendo em conta tal princípio constitucional. 2. Sendo notória as dificuldades do ente federado em proceder ao cumprimento de seu cronograma de pagamento dos precatórios resultantes de sentenças condenatórias da Justiça Estadual, faz-se mister reconhecer a ausência de capacidade contributiva do vencedor de demanda judicial, cujo requisitório encontra-se pendente de pagamento há mais de 10 (dez) anos, a qual constitui pressuposto para a incidência do IRPJ e da CSL. (Apelação em Mandado de Segurança Nº 2006.71.00.032049-

9/RS, 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relatora Juíza Vânia Hack de Almeida, sessão de 19 de agosto de 2008).

Desse modo, incorreta a conclusão do Fisco quanto à fixação da data da ocorrência do fato gerador, devendo o crédito tributário correspondente ser exonerado.

Não há que se falar, ainda, da manutenção parcial da exigência em relação aos valores já percebidos pela Recorrente na data da lavratura da exigência, uma vez que, tendo sido eleita de forma incorreta a data da ocorrência do fato gerador, não há como se ajustar somente a base de cálculo da exigência. Frisa-se novamente que a data da ocorrência do fato gerador considerada pela autoridade fiscal foi em ano anterior ao recebimento da primeira parcela. Assim, não é possível adequar-se a exigência tomando-se como base a data da lavratura dos autos de infração, uma vez que não há qualquer correlação entre o momento da ocorrência do fato gerador considerado pela autoridade autuante e a efetiva disponibilidade de renda auferida pela Recorrente.

Por decorrência, considero prejudicados os demais itens atacados, haja vista o cancelamento integral do crédito tributário em litígio.

Convém ressaltar, ressalvados os casos de ocorrência de decadência, que nada impede que sejam lavrados autos de infração para exigência dos tributos em relação aos períodos de apuração em que a Recorrente efetivamente recebeu os valores correspondentes, não havendo que se falar em vício formal para fins de contagem de decadência. Do mesmo modo, não vislumbro possível alteração do critério jurídico em caso de futuro lançamento, uma vez que se estará diante de períodos de apuração distintos, portanto, fatos geradores que não se correspondem.

3. CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a arguição de nulidade, e, no mérito, observados os fundamentos do voto, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário constituído.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator