



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

Processo nº 10768.032507/97-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.070 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2013
Matéria Adições ao lucro real
Recorrente REFINARIA PIEDADE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997

IPI DISCUTIDO JUDICIALMENTE. ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE.

O IPI cobrado ou destacado na nota fiscal, cuja incidência encontra-se em discussão judicial, somente deixará de ter a natureza de imposto, e se tornará definitivamente receita, quando houver sentença judicial com trânsito em julgado que decida pela sua não incidência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se aos procedimentos reflexos o quanto decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário do contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a sua impugnação contra os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, todos com multa de 75% e juros de mora, por ter sido apurada a seguinte irregularidade: ***“adições não computadas na apuração do Lucro Real – valor apurado referente a despesas de constituição de provisão de natureza indedutível”***.

Na impugnação, o interessado alegou, em síntese, que (a) não se pode admitir dupla exigência de forma contraditória (IPI e IRPJ), o que viola os preceitos contidos no art. 146 do CTN; (b) os valores do IPI “sub judice” foram mencionados nas notas fiscais; (c) por determinação legal, o IPI é um tributo que não está contido no preço do produto vendido e a cobrança do IPI “sub judice” não o transforma em receita bruta; (d) caso apropriasse como receita definitiva o valor do IPI cobrado mas não recolhido, estaria assumindo como efetiva uma receita ainda não auferida, que somente poderia vir a integrar a receita bruta no momento em que o Poder Judiciário tornasse definitiva a inexigibilidade do tributo, de acordo com os art. 117, I, combinado com o art. 116, II, ambos do CTN e, também, art. 43 do CTN e 153, III, da Constituição, cabendo os mesmos argumentos em relação aos tributos reflexos.

O julgamento pela DRJ foi convertido em diligência para que, em face da IN SRF nº 67/98, fosse informado qual o tipo de açúcar fabricado pelo interessado. Em retorno, a fiscalização afirmou que, como inexistia estoque de açúcar produzido à época dos fatos geradores, não estavam presentes elementos físicos que permitissem embasar a alegação do interessado de que produzia apenas açúcar amorfo, sendo que o açúcar produzido era classificado na posição 1701.99.0100 da TIPI, onde se classifica o açúcar refinado granulado.

Em resposta, o interessado declarou que os açúcares produzidos *“são – e sempre foram – do tipo refinado amorfo, sendo correta a classificação da TIPI 1701.99.0100, aplicável tanto ao açúcar refinado granulado como ao refinado amorfo”*.

Em seguida, o julgamento foi novamente convertido em diligência para que fosse verificado se houve recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos termos e prazos fixados no art. 1º da IN SRF nº 67/98, tendo a fiscalização concluído que não houve o recolhimento acima questionado. Em resposta, o interessado alegou que cumpriu o disposto no art. 1º da IN 67/98, não tendo efetuado recolhimento em razão do prejuízo que apresentava e compensações efetuadas (fls. 471/2).

A partir disso, a decisão de primeira instância considerou o lançamento procedente, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

Ementa: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NO LUCRO REAL.

Não havendo amparo legal para a dedutibilidade do provisionamento do IPI sub judice, uma vez que a parcela do IPI sobre açúcares considerada indevida, porém destacada e não

recolhida, constitui-se receita, cabe a adição da provisão ao Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/07/1992 a 31/12/1995

Ementa: PIS, COFINS e CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se aos procedimentos intitulados decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 16/08/2001 (fl.499) apresentou recurso voluntário ao CARF em 17/09/2001 (fls.502 e ss) em que, basicamente, repisa as razões da impugnação, reforçando que:

(i) se determinada parcela devida é tratada como IPI, não pode vir posteriormente a Administração Fiscal e caracterizar a mesma parcela como sendo receita bruta, recaindo sobre ela as exigências atinentes à legislação do IR, CSLL, PIS e COFINS;

(ii) ao contrário do que afirma a fiscalização, o IPI incidente na operação de venda foi, de fato, mencionado na nota fiscal emitida pela ora recorrente;

(iii) até que ocorresse o trânsito em julgado da decisão judicial que afastasse a inconstitucional exigência do IPI em causa, os valores cobrados na nota fiscal de venda da recorrente não integrariam sua receita bruta, não podendo, pois, ser adicionadas ao lucro líquido como pretendeu o fiscal autuante;

(iv) considerando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes atinente à não incidência do IPI sobre o açúcar refinado amorfo por ela produzido no período em que vigorou o art. 2º da Lei nº 8.393/91, procedeu, espontaneamente, em dezembro de 1997 (portanto, antes mesmo da edição da IN-SRF 67/98, embora até então não estivesse obrigada a tanto), à reversão das provisões atinentes ao IPI que se encontrava *sub judice*, considerando os respectivos valores como receita tributável na competência dezembro/97;

(v) em face do disposto na IN-SRF 67/98, que no ano de 1996, objeto da autuação, não estava a recorrente obrigada a submeter o valor do IPI *sub judice* à tributação pelo IRPJ, CSSL, PIS ou COFINS.

Conclui que:

a) não pode a fiscalização tratar os mesmos valores como IPI, assim exigindo-os, e posteriormente, dar-lhes tratamento de receita bruta, cobrando consectários de IR, CSLL, PIS e COFINS, com o que viola o art. 146 do CTN;

b) os valores do IPI foram efetivamente mencionados nas notas fiscais, de sorte a atender a legislação para que não se incluam na receita bruta da recorrente;

c) o fato de a recorrente ter considerado o valor do IPI na venda' do açúcar não o "transforma" em receita bruta, pois continuava o mesmo sub judice;

d) a legitimidade do procedimento da recorrente restou definitivamente corroborada com a edição da IN-SRF nº 67/98, que determinou a tributação dos valores de "IPI sub judice", ali declarados indevidos, apenas após 30 dias de sua edição (sendo que a própria recorrente já havia se antecipado e submetido os respectivos valores à tributação alguns meses antes, no período de competência de dezembro/97);

e) a exigência fiscal em causa recaiu sobre renda indisponível no período considerado, pois não poderia a recorrente então usar, gozar ou dispor dos valores considerados como renda pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei, portanto, conhecido.

A recorrente insurge-se contra a adição ao Lucro Real de valor apurado referente a despesas de constituição de provisão de natureza indedutível.

Segundo a autoridade fiscal:

(i) o estabelecimento industrial promoveu a venda de produto tributado, (açúcar refinado), sem lançamento de IPI nas notas fiscais de saída, desde 01/10/1996 até 31/12/96, período abrangido por esta fiscalização. Tal produto da posição 1701.99.0100, tem alíquota de 18%, reduzida para 9% nos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, conforme Dec. 420 de 14/01/92. Em virtude de estar amparado por medidas judiciais obtidas na 10ª e 8ª Varas Federais / SP, o contribuinte ficou desobrigado de efetuar o destaque de IPI nas notas fiscais de saída nos períodos objeto de fiscalização (ano calendário de 1996);

(ii) os valores *sub judice* serviram de base a lançamento de ofício de IPI, visando salvaguardar o interesse do Tesouro Nacional, e cuja exigibilidade encontra-se suspensa, pendente a decisão judicial, na forma do art. 151, Inc. IV e § único da Lei 5.172/66 – CTN;

(iii) os débitos de IPI gerados pelas vendas de açúcar refinado deixaram de ser destacados e lançados nas respectivas notas fiscais de venda, no Livro de Registro de Apuração do IPI Mod. 8 e no Livro de Registro de Saídas Mod. 2. e os valores equivalentes ao IPI alíquota de 9% foram embutidos no valor da mercadoria na nota fiscal de venda, e assim sendo, para efeito de apuração do Lucro Real, são considerados como receita bruta de venda.

Alega a recorrente que a cobrança do IPI *sub judice* não o transforma em receita bruta, e que, se apropriasse como receita definitiva o valor do IPI cobrado, mas não recolhido, estaria assumindo como efetiva uma receita ainda não auferida.

A DRJ manteve integralmente o lançamento, considerando que:

A questão de fundo neste processo diz respeito à incidência de tributos sobre parcela de IPI, destacado e cobrado, porém não recolhido. Tal incidência de IPI veio a ser considerada indevida, fato que motivou a edição da IN 67/1998. No presente caso, a determinação da IN 67/1998 era no sentido do recolhimento dos tributos incidentes sobre a parcela do IPI destacada e cobrada do comprador da mercadoria, porém não recolhida, por constituir-se em receita do vendedor.

Segundo a referida IN, o reconhecimento, pelo legislador, da não incidência do IPI nas saídas de açúcares de determinados tipos, impôs às empresas na mesma posição o recolhimento dos tributos incidentes sobre a parcela originalmente cobrada do comprador como IPI a ser recolhido. Esse valor, assim, deixaria de ser considerado IPI e transformar-se-ia

em parcela de receita a ser tributada. O mesmo ocorreria após o trânsito em julgado de decisão judicial favorável à tese do contribuinte.

Todavia, verifica-se que a autoridade fiscal, assim como a autoridade julgadora de piso desconsideraram o fato do débito de IPI estar sendo discutido judicialmente à época dos fatos, o que coloca a situação da recorrente em posição distinta dos demais contribuintes.

Sobre o tratamento do IPI não recolhido em virtude de decisão judicial, o tema foi recentemente apreciado por esta turma, do que resultou o acórdão nº 1202-001.007, de 10/07/2013, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício que havia cancelado autuação semelhante. Diante da similaridade de situações, cabe adotar e reproduzir o trecho pertinente do voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, nos seguintes termos:

A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

Os arts. 247 § 1º e 274, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), estabelecem que a apuração do lucro líquido deverá se dar nos termos do que dispõe a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das SAs):

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

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8981, de 1995, art. 37, § 1º).

[...]

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, **com observância das disposições da lei comercial**, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, art. 51, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 3º). (destaquei)

Como se percebe, a legislação do imposto de renda remete às diretrizes contábeis da Lei nº 6.404, de 1976, que adotou como regra geral o “regime de competência” para apuração do lucro

líquido (art. 177, caput, da Lei nº 6.404, de 1976), excepcionando as hipóteses taxativamente expressas.

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.** (destaquei)

O art. 187, § 1º, letra “a”, da Lei nº 6.404, de 1976, reforça o “princípio da competência” ao registro contábil das receitas e das despesas da pessoa jurídica, como abaixo reproduzido:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º **Na determinação do resultado do exercício serão computados:**

a) **as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;** e

b) **os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.** (destaquei)

Em síntese, a apuração do lucro líquido, base inicial para a apuração do lucro real, deve ocorrer com base no princípio da competência do registro contábil das receitas e despesas. Esse princípio consiste em que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado (lucro/prejuízo) do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

No caso em análise, o IPI cobrado/destacado na nota fiscal, mas discutido judicialmente a sua incidência, somente deixará de ter a natureza de imposto, e se tornará definitivamente receita, quando houver sentença judicial com trânsito em julgado que decida pela sua não incidência, nos termos do art. 156, inciso X do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

X - a decisão judicial passada em julgado.

A norma legal abstrata que trata da incidência do IPI continua existindo para os fatos que a ela se subsumem. Entretanto, no momento em que há uma decisão judicial transitada em julgado decidindo pela não exigência desse imposto, essa decisão definitiva faz lei entre as partes e a norma abstrata deixa de ser aplicada para o caso em análise, passando a valer a decisão judicial.

Assim, uma vez decidido de forma definitiva pelo Poder Judiciário que o IPI não deve ser cobrado do adquirente das mercadorias, o valor cobrado na nota fiscal a esse título transmuda-se em receita, desde o momento estabelecido na decisão

judicial, devendo esse valor ser computado na apuração do lucro, deixando de ter a natureza do IPI.

Essa conclusão encontra-se muito bem fundamentada na SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/10ª RF/DISIT Nº 183, de 11 de outubro de 2001, abaixo transcrita, para melhor clareza:

“O título jurídico que representa a aquisição de disponibilidade de rendas, no caso da presente consulta, é uma sentença judicial transitada em julgado. Ora, com o trânsito em julgado da sentença judicial que reconheça um direito de crédito à pessoa jurídica contra a União, equivalente a uma hipótese de recuperação de custos ou de despesas, esse direito de crédito torna-se certo, ou seja, a receita é considerada ganha, no momento do trânsito em julgado da sentença, independentemente da sua realização em moeda, nos termos do art. 187, § 1º, “a”, da Lei nº 6.404, de 1976. O crédito certo quanto à existência incorpora-se ao patrimônio da pessoa jurídica no momento do trânsito em julgado da sentença judicial que o reconheça, consubstanciando hipótese de incidência dos tributos incidentes sobre a receita ou o lucro nos seus respectivos períodos de apuração.”

Já na hipótese contrária, uma vez que não presente o trânsito em julgado a respeito da exigência do IPI destacado nas notas fiscais, ou qualquer medida suspendendo a sua exigibilidade, o imposto continua sendo devido e pode ser cobrado pelos órgãos do fisco, não se transmutando, nessa hipótese, em “receita”, como equivocadamente entendeu a fiscalização.

Nesse sentido, veja-se a transcrição do voto condutor do acórdão da DRJ/Campinas, cujos fundamentos estão muito bem expostos e que também adoto como minhas razões de decidir:

“Se a legislação tributária vigente (e não a Fazenda Nacional) determina o destaque e o recolhimento do IPI, é certo que os valores assim recebidos têm a natureza de tributo e não podem ser classificados como receita enquanto não for afastada a aplicabilidade, no caso concreto, daquela norma legal.

Eventualmente, a autoridade lançadora inferiu que, ante o sucesso que o contribuinte vem obtendo nos litígios judiciais, ser-lhe-ia reconhecido o direito de tornar-se proprietário dos valores que, até então, detinha como depositário.

E, de fato, com tal reconhecimento da não incidência, ou da aplicação da alíquota zero, em tais operações, os valores entregues ao contribuinte pelos adquirentes de seus produtos, até então caracterizados como IPI, deixariam de ter esta natureza jurídica.

Mas isto não se opera retroativamente, e tem razão o impugnante quando afirma que somente em momento futuro passaria a ser obrigatório o registro contábil de uma receita em decorrência do estorno de obrigação (passivo) com o imposto federal.

[...]

Com a declaração de inexigibilidade da obrigação provisionada, o sujeito passivo poderia promover sua baixa de duas formas:

- devolvendo aos adquirentes dos produtos industrializados o IPI deles recebido sob o pressuposto de que antes havia a incidência tributária; em consequência, seu ativo disponível será reduzido, ou será criada uma nova obrigação, no passivo, para com aqueles adquirentes; ou
- em contrapartida à receita decorrente de tal insubsistência passiva sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior, se a decisão judicial permitiu que o sujeito passivo se tornasse proprietário dos recursos que até então detinha como depositário.

[...]

Note-se que a obrigação tributária perece no momento da declaração judicial definitiva de sua inexigibilidade, independentemente do registro contábil desta baixa, dado que a contabilidade não cria fatos, mas apenas os converte em linguagem competente.

[...]

Assim, somente com a extinção da obrigação tributária, a receita auferida, na segunda situação mencionada, integrará o lucro contábil, e também o lucro tributável, na medida em que a legislação fiscal determina a observância do regime de competência, adotado pela legislação comercial. Neste sentido é o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Já no âmbito da apuração da COFINS e da Contribuição ao PIS, embora ausente norma específica, impõe-se concluir também pela adoção do regime de competência, dada a própria definição legal de sua base de cálculo reportar-se às receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não aos valores recebidos. Demais disso, a lei define as exceções que se sujeitam ao regime de caixa, como é o caso das variações cambiais (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158/35-01), das empresas optantes pelo lucro presumido (art. 20 da Medida Provisória nº 2.158/35-01), e das receitas decorrentes de construção por empreitada ou de fornecimento a preço determinado de bens ou serviços, contratado por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de

economia mista ou suas subsidiárias (art. 7º da Lei nº 9.718/98), a confirmar que a regra geral para reconhecimento das receitas tributáveis por aquelas contribuições é o regime de competência.”

No lançamento em litígio a discussão é equivalente, cabendo se adotar a mesma conclusão.

Ademais, no caso concreto, os valores *sub judice* serviram de base para lançamento de ofício do IPI devido, consoante esclarecido pela autoridade fiscal.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, dá-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner