ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722152/2015-68

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

Processo nº	11516.722152/2015-68
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-001.898 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de junho de 2017
Matéria	DECADÊNCIA
Recorrente	REFINADORA CATARINENSE S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. FATO GERADOR. CRÉDITOS CONTRA A UNIÃO. MOMENTO EM QUE OCORRE A DISPONIBILIDADE. Os créditos contra a União reconhecidos em sentença judicial em embargos à execução constituem receita tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica a partir do trânsito em julgado, sendo a disponibilidade revelada pelo fato de que tais valores podem ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, independentemente da expedição de precatório.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. Tendo a notificação de lançamento ou ciência do auto de infração ocorrido mais de 5 anos após o fato gerador, opera-se a decadência nos termos do artigo 150, parágrafo 4o, do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a alegação de decadência, dando provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), que manteve o auto de infração lavrado em decorrência supostas de exclusões indevidas da base de cálculo de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2011 e 2012 e insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS no período de apuração agosto de 2011.

Conforme assinalou o I. Auditor Fiscal no TVF: "*Por meio de Ação Ordinária proposta contra a União, revestida no processo judicial nº 87.00.00967-9, protocolada em 13/02/1987, a contribuinte requereu o ressarcimento de créditos oriundos de incentivos fiscais decorrentes das vendas de produtos exportados previstos no Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969. Essas exportações ocorreram no período de abril de 1981 a abril de 1985*".

A controvérsia que ensejou a demanda judicial se deu em razão da supressão/redução indevida do benefício previsto no Decreto-Lei nº 491/1969, por meio das Portarias nºs 78/81, 89/81 e 292/81, do Ministério da Fazenda, as quais foram consideradas inconstitucionais pelo STF.

A decisão de mérito proferida na ação ordinária transitou em julgado em 14/10/1994 (fl. 618), tendo reconhecido: (a) o direito de a Refinadora Catarinense ser ressarcida do crédito-prêmio de IPI, do período de dezembro/1981 a abril/1985; (b) a incidência de juros moratórios a partir do trânsito em julgado; e (c) a incidência dos expurgos inflacionários.

Em 8 de abril de 1996 (fls. 287) a contribuinte então iniciou os procedimentos executórios (memória de cálculo a fl. 290, no valor de 145.354.098,61 UFIR), tendo a sentença que julgou os embargos à execução opostos pela União transitado em julgado em 05/10/2007 (fls. 369).

Em 2011 e 2012, a contribuinte efetuou lançamentos contábeis relacionados ao crédito-prêmio de IPI -- isto é, registrou o crédito em 2011 e as respectivas atualizações/receitas financeiras em 2011 e 2012 --, tendo procedido à exclusão de tais receitas das bases de cálculo dos tributos, sendo estas as exclusões objeto da presente discussão.

O efetivo pagamento (disponibilidade financeira) ocorreu em quatro parcelas, pagas os anos 2011 a 2013. Em 2011 o valor estimado do precatório, livre dos honorários advocatícios, a ser recebido era de R$ 353.425.749,13, todavia a empresa já havia registrado

em sua contabilidade anteriormente a 2011 o valor de R$ 160.949.864,45, tendo complementado tal provisão no ano 2011 com o valor de R$ 192.475.885,68. A primeira parcela do precatório correspondente somente ocorreu em agosto de 2011, oportunidade em que o contribuinte fez o registro dos R$ 192.475.885,68 (a parcela recebida bastante foi inferior a este montante). Além disso, houve atualização do crédito, gerando uma renda de R$ 2.336.047,74 em 2011 e de R$ 18.545.173,20 em 2012. Todos os valores mencionados, crédito-prêmio de IPI e atualizações registrados contabilmente nos anos 2011 e 2012 foram reconhecidos pelo contribuinte nas respectivas DIPJs como receitas de exportação direta de mercadorias e produtos.

O acórdão da DRJ/REC recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011, 2012
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO PARA EXCLUSÃO. O crédito-prêmio de IPI tem natureza jurídica de subvenção para custeio, sendo, pois, receita operacional passível de tributação. Ausente previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. JUROS E EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. Os juros e expurgos inflacionários fixados por decisão judicial como acessórios do crédito reconhecido são receitas operacionais (financeiras) sujeitas à incidência do tributo. Possível a tributação na proporção das parcelas pagas do principal.
CRÉDITO DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. LIQUIDEZ E CERTEZA. Por depender de evento futuro e incerto, o fato gerador de crédito em discussão judicial somente se considera ocorrido quando da sua disponibilidade jurídica, assim entendido o momento em que o mesmo torna-se líquido e certo, não havendo qualquer contestação de seu montante na esfera judicial.
PIS E COFINS LANÇADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Não podem ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores lançados a título de PIS e Cofins que estiverem com a sua exigibilidade suspensa em função de discussão administrativa.
PREJUÍZO FISCAL. SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. LIMITE DE 30%. Existindo saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores é devida sua compensação de ofício por parte do julgador administrativo até o limite de 30% da base de cálculo após a compensação do prejuízo fiscal do próprio ano-calendário.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2011
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DOS JUROS E EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE PIS E COFINS LANÇADOS. Por ser lançamento reflexo e em virtude do disposto no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se ao lançamento da CSLL o entendimento proferido no lançamento de IRPJ quanto à natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI, quanto à sua tributação e a dos juros e expurgos inflacionários nele incidentes, bem assim quanto à impossibilidade de dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados.
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. LIMITE DE 30%. Existindo saldo de base de cálculo negativo de CSLL de períodos anteriores é devida sua compensação de ofício por parte do julgador administrativo até o limite de 30% da base de cálculo após a compensação da base negativa do próprio ano-calendário.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Ano-calendário: 2011
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA. O crédito-prêmio de IPI tem

natureza jurídica de subvenção para custeio, sendo, pois, receita operacional passível de tributação pelo PIS no regime não cumulativo da Lei nº 10.637, de 2002.
FATO GERADOR. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento de PIS o entendimento proferido no lançamento de IRPJ no que concerne ao momento da ocorrência do fato gerador.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Ano-calendário: 2011
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA. O crédito-prêmio de IPI tem natureza jurídica de subvenção para custeio, sendo, pois, receita operacional passível de tributação pela Cofins no regime não cumulativo da Lei nº 10.833, de 2003.
FATO GERADOR. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento de Cofins o entendimento proferido no lançamento de IRPJ no que concerne ao momento da ocorrência do fato gerador.

A contribuinte recebeu mensagem com acesso ao acórdão por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico perante a RFB, na data de 01/04/2016 (fl. 1098) e abriu neste mesmo dia (fls. 1100-1101), tendo apresentado Recurso Voluntário em 2/05/2016 (fl. 1102).

Em seu recurso voluntário a Recorrente sustenta, em suma:

a) nulidade do acórdão da DRJ/REC por cerceamento de defesa, na medida em que:

a.i) a decisão não analisou os argumentos enunciados no item A de sua Impugnação, os quais afastariam a classificação errônea adotada pelo fisco de que o crédito-prêmio de IPI teria a natureza jurídica de subvenção para custeio -- em tal item a contribuinte defende que o crédito-prêmio de IPI estava intrinsicamente ligado à receita de exportação, de modo que as regras de tributação aplicável à receita de exportação restaram estendidas ao referido crédito;

a.ii) ao considerar a natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI como subvenção para custeio, a decisão incorreu em manifesto aperfeiçoamento da tese utilizada pelo Fisco no TVF, tendo citado normativa que sequer havia sido aventada pela Autoridade Autuante (por exemplo, Parecer Normativo CST 112/78).

b) decadência em relação ao direito de exigir os tributos sobre o ressarcimento do crédito prêmio do IPI, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, haja vista que a sentença que reconheceu tal direito transitara em julgado em 05/10/2007, sendo esta a data da disponibilidade econômica e jurídica de tais valores, em observância do regime de competência.

Assim, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para efetuar o lançamento de ofício para exigir os supostos tributos incidentes sobre as verbas reconhecidas pela decisão transitada em julgado, no entanto a ciência do auto de infração ocorreu apenas em 10/07/2015.

Nesse ponto, registra que postergou o registro de parte das receitas (crédito e atualização) para os anos de 2011 (quando uma parcela do precatório foi financeiramente liquidada) e 2012, com o único intuito de cumprir as normas contábeis a que está sujeita.

Explica que a Lei 11.638/2007 trouxe diversas alterações nas normas contábeis em virtude da convergência aos padrões *International Financial Reporting Standards* – IFRS, sendo que uma delas determinava que uma contingência ativa não deve ser registrada

enquanto não estiver assegurado a obtenção do ganho (expectativa de realização). Mas lembra lembra, ainda, que, à época, para fins tributários estava em vigor o Regime Tributário de Transição - RTT, o qual teve como pressuposto a neutralidade fiscal na adoção dos padrões internacionais de contabilidade.

Esclarece portanto que o crédito não foi registrado na contabilidade em 2007 porque os princípios contábeis não orientavam a promover tal registro, contudo, em 2011 e 2012, quando restou evidente a expectativa de realização (disponibilidade financeira) efetuou o registro contábil dos valores.

Diante disso, defende que com o trânsito em julgado da sentença em 05/10/2007 seu crédito restou líquido, certo e exigível no valor de R$ 450.145.724,81 (conforme certidão anexada à impugnação), tendo os precatórios sido expedidos em junho de 2010. Apenas o pagamento dos precatórios ocorreu posteriormente.

Sustenta, ademais, que a Solução de Consulta SRRF/6 RF/DISIT nº 206/2003, mencionada pelo acórdão recorrido, não discrepa do que vem sendo defendido pela Recorrente, que: (a) a legislação do IR adota, para a apropriação de receitas das pessoas jurídicas, o princípio da competência; e (b) as receitas deverão ser escrituradas no período-base de sua disponibilidade jurídica. Além disso, ressalta que os Pareceres Normativos 11/76 e 121/73 citados pelo acórdão recorrido regulamentam situações jurídicas diversas do caso tratado nos presentes autos.

c) no mérito, sustenta que a natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI é de incentivo à exportação, de modo que as regras de tributação aplicável à receita de exportação restaram estendidas ao referido crédito.

Neste sentido, ressalta que o Decreto-Lei nº 491/69, regulamentado pelo Decreto nº 64.833/69, instituiu o crédito-prêmio de IPI como ressarcimento dos tributos pagos internamente, visando o incremento e o desenvolvimento da balança comercial nacional. A legislação estabelecia que as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, bem como as empresas comerciais exportadoras de tais produtos, podiam creditar-se do crédito-prêmio de IPI em sua escrita fiscal, em razão das exportações efetivamente realizadas.

O Parecer Normativo CST nº 71, de 10/02/1972, previa, expressamente, que as receitas decorrentes de incentivos fiscais seriam consideradas receitas de exportação. Traz então trechos do acórdão CARF nº 101-94.687, julgado em 15.09.2004, que reconheceu a não tributação dos valores pelo IRPJ e CSLL.

Ressalta que o precedente do STJ citado pelo acórdão recorrido (REsp 957.173, não sujeito ao regime do artigo 543-C do CPP) não se aplica ao caso, seja porque lá a contribuinte não exportou açúcar no período por meio da autarquia federal Instituto do Açúcar e do Álcool ("IAA"), como é o caso da Recorrente, seja porque tratou de ramo de atividade distinto.

Sustenta, ademais, que à época dos fatos geradores do crédito-prêmio de IPI (dezembro 1981 a abril de 1985) a legislação de regência da matéria era totalmente diversa daquela que fundamentou a exigência ora combatida. A CSLL sequer existia ao tempo dos fatos geradores do crédito prêmio do IPI, sendo incabível sua incidência. O mesmo se aplicando, ao PIS e à Cofins, cujas legislações atuais guardariam contornos bem distintos.

Assim, defende que a legislação não pode retroagir para alcançar fatos jurídicos antes mesmo da vigência das respectivas normas.

d) ainda no mérito, sustenta, subsidiariamente, que também não haveria incidência de PIS e COFINS em razão da imunidade das receitas de exportação prevista no artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, ressaltando que tal qualificação foi atribuída pelo Parecer Normativo n° CST 71/72. Cita precedente do TRF4 no sentido de que o crédito-prêmio de IPI estaria abrangido em tal contexto (TRF4, Segunda Turma, AC 2007.71.08.014593-0, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 09/12/2010).

e) sustenta, ademais, que tributação exigida vai de encontro aos preceitos constitucionais, pois a Recorrente não pôde aproveitar na época própria o crédito a que tinha direito em razão de normativas posteriormente declaradas inconstitucionais, celeuma esta concluída apenas em 2007 com o trânsito em julgado da execução de sentença, 20 anos após o ajuizamento da ação ordinária em 13/02/1987.

Avoca princípios do não confisco, da segurança jurídica e da isonomia, asseverando que se o crédito-prêmio de IPI tivesse sido usufruído nas épocas próprias (1981 a 1985), a Recorrente certamente não teria sido autuada pelos motivos indicados nos Autos de Infração, e anexa aos autos documentos que confirmam o tratamento fiscal vigente à época, qual seja: (a) isenção da tributação pelo IRPJ; (b) a legislação de vigência do PIS (LC nº 7/70) não comportava a tributação de tal crédito; e (c) a CSLL e a COFINS sequer existiam na época do benefício.

f) argumenta, subsidiariamente, a não tributação (i) dos valores correspondentes à atualização do crédito prêmio de IPI, excluída da apuração em 2011 e 2012, por se tratar de verba de natureza indenizatória, pela mora da União no adimplemento do crédito. Anexa precedente do TRF4 sobre a não incidência de Imposto de Renda sobre os juros moratórios (TRF4, 1ª Turma, AC nº 5053281-26.2013.4.04.7000/PR, Desembargadora Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrere, julgado em 15/07/2015); e (ii) da atualização do crédito, por não se tratar de receita, ganho ou acréscimo patrimonial, mas tão somente medida monetária reparadora dos efeitos provocados ao longo do tempo.

g) alega, ainda, estar amparada pela coisa julgada, tendo o Poder Judiciário reconhecido o seu "*direito de [...] não oferecer o seu lucro, pertinente à exportação de açúcar, à tributação do Imposto de Renda*" (Mandados de segurança nºs: 80.00.13173-012; 80.00.11255-813 e 80.00.13256-714, impetrado na Justiça Federal de Florianópolis).

h) argumenta que se mostra totalmente descabida a tentativa do acórdão recorrido em enquadrar o crédito-prêmio de IPI como sendo uma subvenção, eis que a natureza jurídica de tal crédito ter sido equiparada a própria receita de exportação, conforme determinado no Parecer Normativo CST nº 71 de 10/02/1972, que previa, expressamente, que as receitas decorrentes de incentivos fiscais como sendo receitas de exportações. Sustenta, subsidiariamente, que em se tratando de benefício fiscal, independente do caráter de subvenção governamental, a Jurisprudência considera tal parcela isenta do IRPJ e da CSLL -- cita acórdão neste sentido (STJ, Primeira Turma, REsp nº1.210.941/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, publicado em 14/11/2014) e não sujeita a PIS e COFINS (TRF 4ª Região, Primeira Turma, APELREEX nº 5018412-67.2014.404.7205, Desembargadora Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 22/05/2015).

i) em caráter subsidiário, alega erro na apuração da base de cálculo utilizada pelo Fisco, que impede a cobrança ora combatida. Isso porque, em 2011 (data-base do auto e infração), a Recorrente não recebeu a totalidade do crédito em discussão.

Em 2011, o total estimado do precatório, livre de honorários advocatícios, a ser recebido era de R$ 353.425.749,13, todavia a empresa já havia registrado em sua contabilidade o valor de R$ 160.949.864,45, tendo complementado tal provisão em R$ 192.475.885,68. Porém, o pagamento efetivo foi parcelado, por força da Emenda Constitucional 62/2009. Assim, em 2011, a Recorrente recebeu apenas uma parcela do precatório, no valor de R$ 69.363.538,20 conforme se observa pelo comprovante de levantamento anexado à Certidão Narratória. O valor recebido não supera o montante registrado contabilmente como contas a receber em anos anteriores no valor de R$ 160 milhões. Logo, na pior das hipóteses, caso seja mantido o entendimento pela tributação do crédito em apreço, os autos de infração necessariamente precisam ser reformados, pois a base de cálculo adotada pela fiscalização não condiz com a realidade do caso e confronta o próprio argumento defendido pela autoridade autuante de que o fato gerador é o pagamento.

j) ainda subsidiariamente, sustenta que deveriam ser deduzidos, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados, os valores relativos ao PIS e a COFINS, com base no artigo 41 da Lei 8.981/1995.

A União apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, aduzindo, em síntese:

- ausência de nulidade por suposta falta de manifestação sobre todos os argumentos da impugnação: decisão de primeira instância adotou uma linha argumentativa consistente, trilhando a via argumentativa da configuração dos créditos-prêmios como subvenção de custeio. Ao fazê-lo, afastou e refutou toda a linha argumentativa alegada pela ora Recorrente, à época, em sua impugnação.

- inexistência de decadência: os valores em questão não podem ser considerados disponibilizados no ano-calendário de 2007 pois a sentença que transitou em julgado em 5/10/2007 não era líquida e dependia de apuração dos valores em liquidação de sentença, tendo perdurado até 2011 a discussão quanto ao montante exato do crédito pleiteado judicialmente.

- natureza dos valores de crédito-prêmio de IPI: trata-se de subvenção corrente para custeio, portanto acréscimo patrimonial tributável, na esteira da jurisprudência do STJ (REsp 957153/PE, publicado em 15/03/2013 e REsp 1349837/SC, publicado em 17/12/2012).

Este processo foi incluído em pauta mas inicialmente, por determinação judicial em sede de liminar em mandado de segurança, houve a sua retirada. Nesta ação judicial a contribuinte sustentou tanto o impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional em virtude do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, instituído pela Medida Provisória n. 765/2016, quanto a ausência de paridade no caso concreto, já que embora esteja previsto que as Turmas do CARF serão compostas por 4 julgadores representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos Contribuintes, esta 1a Turma Ordinária da 4a Câmara da 1a Seção possui apenas 2 conselheiros titulares representantes dos contribuintes.

Em 17 de março de 2017 o Tribunal Regional Federal da 1a Região deferiu o pedido de suspensão de segurança formulado pela União nos autos do processo 1001006-64.2017.4.01.0000.

O processo foi então incluído na pauta de julgamentos de abril de 2017. Em 3 de abril de 2017, a Recorrente apresentou petição observando que a composição desta Turma não está completa, estando faltantes 2 Conselheiros representantes dos contribuintes, e requerendo: (i) a convocação de 2 conselheiros suplentes, representantes dos contribuintes, para integrar a Turma na sessão de julgamentos do dia 10/04/2017, às 09:00h; ou (ii) não sendo possível a convocação de suplentes, a retirada do processo da pauta de julgamentos. Tal pedido foi indeferido pelo Presidente desta Turma.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Quanto às alegações de nulidade nele suscitadas, deixo de apreciá-las tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que dispõe:

> *§ 3º Quando puder decidir do 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.*

Isso porque, no caso, entendo que restou caracterizada a decadência do direito de o fisco cobrar o crédito tributário ora em discussão.

Conforme relatado, a Recorrente ajuizou ação ordinária em 13/02/1987 (fls. 43 e seguintes), com pedido condenatório, tendo a sentença nesta demanda transitado em julgado em 14/10/1994 (fl. 618). Este título executivo judicial em favor da ora Recorrente reconheceu (a) o direito de a Refinadora Catarinense ser ressarcida do crédito-prêmio de IPI, do período de dezembro/1981 a abril/1985; (b) a incidência de juros moratórios a partir do trânsito em julgado; e (c) a incidência dos expurgos inflacionários.

Em 8 de abril de 1996 (fls. 287-288) a contribuinte apresentou memória de cálculo (fl. 290) para o fim de promover a liquidação da sentença, dando início à execução de tal título executivo, no valor de 145.354.098,61 UFIR. A União questionou o valor por meio de embargos à execução, os quais transitaram em julgado em 05/10/2007 (fl. 369).

Diante do trânsito em julgado dos embargos à execução, a Justiça Federal determinou a remessa dos autos ao contador para atualização do cálculo apresentado pela empresa em 8 de abril de 1996, considerando a sentença e os acórdãos então proferidos (fl. 370).

A seção de contadoria então atualizou os cálculos até junho de 2008, tendo chegado ao valor de R$ 450.145.724,81 (fl. 373). Peculiaridades de tais cálculos foram questionadas por ambas as partes, sendo que a União requereu ainda que do valor do precatório a ser expedido fossem abatidas dívidas tributárias da empresa inscritas em Dívida Ativa.

Em 27 de maio de 2010 a Justiça Federal determinou a expedição de precatório, deduzindo-se do crédito da empresa o valor dos débitos tributários inscritos (fl.

607-608). O despacho de 617 esclarece que o precatório deve ser expedido pelo valor bruto, comunicando-se ao tribunal o valor a ser deduzido.

A Requisição de Pagamento foi então expedida em 17 de junho de 2010 (fl. 1618-1619) no valor total de R$428.710.214,11. O pagamento se deu em quatro parcelas, pagas nos anos 2011 a 2013.

Contabilmente, a Recorrente alega que não reconheceu os valores em 2007 -- data em que, a seu ver, os valores se tornaram líquidos e certos -- porque, à época, as normas contábeis não lhe orientavam a promover tal registro. Apenas em 2011, em virtude das alterações nas normas contábeis ocorridas no contexto da convergência aos padrões IFRS, e tendo restado evidente a expectativa de realização (disponibilidade financeira), é que efetuou o registro contábil dos valores.

O auto de infração de fl. 847 a 877 considera como períodos de apuração os meses de agosto de 2011 e a dezembro de 2012.

A questão posta preliminarmente é sobre qual o momento em que devem ser escrituradas e reconhecidas as receitas da pessoa jurídica que apuram seus tributos com base no lucro real.

Neste caso é importante examinar a legislação vigente. O Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99 dispõe:

> *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.*
> *(...)*
> *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.*
> *(...)*
> *Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.*
> *Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.*

Assim, nos termos da legislação comercial, a pessoa jurídica no regime de lucro real deve reconhecer as suas receitas, pelo regime de competência, no momento em que ocorre o ganho do direito ou valor, independentemente da sua realização em moeda.

Nesse sentido ensina Bulhões Pedreira, que explicita o objetivo do regime de competência:

> "*é distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre os exercícios sociais segundo critérios que atribuam a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida (e, consequentemente, acresceu o patrimônio) no período. (...) No regime de competência, o que importa é o momento em que a receita ou o rendimento é ganho, ou acresce o patrimônio, o que pode ocorrer tanto no recebimento da moeda quanto antes ou depois desse recebimento. Em regra, a receita e o rendimento consideram-se ganhos em função de fatos que ocorrem antes do recebimento, mas muitas vezes a pessoa jurídica os recebe antecipadamente, isto é, antes de ganhos; nesse caso, são registrados como obrigações e reconhecidos nas contas de resultado somente quando ganhos. (...) devido ao princípio do emparelhamento de receitas e despesas, o lucro é reconhecido no momento em que a receita ou o rendimento de cada operação é considerado como ganho, pois o registro dos custos ou despesas é função das receitas ou rendimentos a que correspondem*" (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. I, p. 167, grifamos)

No caso, a Recorrente teve seu direito reconhecido em 14/10/1994 (fl. 618), quando do trânsito em julgado da sentença proferida nos autos da ação ordinária.

De fato, foi nos autos da ação ordinária, de conhecimento, que se discutiu a materialidade do direito e se definiu, ao seu final, que a ora Recorrente tinha direito ao ressarcimento ao crédito-prêmio de IPI. Tanto é que tal demanda resultou em um título executivo judicial, que foi posteriormente liquidado e executado.

A liquidação deste título executivo ocorreu em 8 de abril de 1996 (fls. 287-288), quando a ora Recorrente apresentou memória de cálculo no valor de 145.354.098,61 UFIR (fl. 290), dando início à execução/cumprimento de sentença.

Tanto é assim que, diante do reconhecimento do trânsito em julgado dos embargos à execução propostos pela União, a Justiça Federal nada mais fez do que mandar atualizar tais cálculos para o fim da expedição dos correspondentes precatórios conforme comprova a cópia do despacho a fl. 370 do e-processo.

Assim, o que se seguiram foram debates acerca do montante devido, mas o direito material foi reconhecido judicialmente, e passou a existir, com o trânsito em julgado da sentença condenatória proferida nos autos da ação ordinária.

Não se trata de uma receita variável que dependa de evento futuro como pretendeu o TVF, citando precedente deste CARF a respeito do reconhecimento de variação cambial. No caso das receitas de crédito-prêmio de IPI, com o trânsito em julgado da sentença na ação ordinária se reconheceu definitivamente que a União tinha uma dívida para com a empresa, ou seja, o direito desta não esteve a depender da verificação de qualquer condição ou evento futuro. Apenas o montante a receber é que permaneceu sendo discutido.

É verdade que muito se discute sobre a natureza dos embargos à execução/ impugnação ao cumprimento de sentença, sendo estes ora entendidos como uma espécie de recurso, ora como uma espécie de defesa e ora como uma ação ordinária incidental, havendo, ainda, que, os entenda como instrumento de defesa ou de ação conforme a matéria veiculada.

De qualquer forma, parece claro que os embargos não exatamente têm por finalidade o título, mas a execução. Explico. Existem situações em que, mesmo depois de procedentes os embargos, o título continua -- por exemplo, nos casos de prescrição, de título ilíquido ou não vencido, circunstâncias que, mesmo acolhidos os embargos, o título persiste e pode ser utilizado para outra ação. Assim, mesmo os que entendem os embargos como uma

ação reconhecem que esta tem o objetivo de extinguir, no todo ou em parte, a execução, podendo (como consequência secundária) resultar ou não na desconstituição do título em que esta se funda.

Portanto, se a Recorrente teve o seu direito reconhecido em sentença judicial transitada em julgado em 14/10/1994, foi neste momento em que ela adquiriu a disponibilidade econômica e jurídica da renda passível de ser tributada, nos termos do artigo 153 da Constituição Federal e do artigo 43 do CTN. E tanto esse valor era certo que o cumprimento de sentença foi iniciado com os próprios cálculos realizados pela Recorrente.

Em caso análogo, este CARF já reconheceu que questões relacionadas à contabilidade pública -- tais como a necessidade de previsão orçamentária e de empenho para o recebimento de valores da União não impedem a eficácia do título e, portanto, a tributação, quando for o caso, dos respectivos montantes:

> EMENTA: *DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O LUCRO. RESULTADOS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES COM ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS. EXTENSÃO ÀS RECEITAS DECORRENTES DE REPACTUAÇÃO DA DÍVIDA ORIGINAL. IMPOSSIBILIDADE. A lei tributária não prevê o diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens vinculados a contratos firmados com entidades governamentais. A tributação das receitas de juros e atualização monetária, incorridas em razão do atraso da União no pagamento da dívida resultante da cessão dos créditos originais, observa o regime de competência.*
>
> *FATO GERADOR SUJEITO A CONDIÇÃO SUSPENSIVA. INOCORRÊNCIA. A necessidade de previsão orçamentária e de empenho para o recebimento da dívida pactuada são condições externas ao contrato, e não impedem sua eficácia. A pessoa jurídica prejudicada pode, após o vencimento, propor ação judicial para exigir o pagamento da dívida e a emissão de precatório em seu favor. (...)* (acórdão 1101-000.892, Relatora Edeli Pereira Bessa, julgado em 8 de maio de 2013, grifamos)

Mesmo que se conclua que houve equívoco cometido pela Recorrente ao não reconhecer em sua escrituração o valor expresso na sentença transitada em julgado no respectivo momento, tal fato poderia ter levado a autuação por outro fundamento, o que não é o caso, tendo em vista que o julgador administrativo não pode alterar os motivos da autuação, mas, apenas julgar os fatos e direito que lhe são postos, e, também, que é defeso, tanto ao julgador administrativo quanto à administração tributária, alterar o regime de reconhecimento de receitas e, por conseguinte, do próprio fato gerador da obrigação tributária, sob pena de violar o próprio critério temporal para a apuração do tributo.

Assim, o fato de a Recorrente só ter reconhecido contabilmente os respectivos valores em 2011 -- sem se fazer juízo de valor sobre se o procedimento foi correto ou não -- não tem o condão de alterar o regime de tributação para o do efetivo recebimento, eis que a contribuinte permaneceu tributada no regime de lucro real, sendo-lhe aplicável, em qualquer caso, o regime de competência, que é o critério normativo para identificação do aspecto temporal da obrigação tributária.

Portanto, sendo o termo a quo para a contagem do prazo decadencial a data do fato gerador, que ocorreu no dia 31/12/1994, o fisco teria até o dia 31/12/1999 para efetuar

o lançamento de ofício para exigir os tributos incidentes sobre as receitas reconhecidas pela decisão transitada em julgado, nos termos do artigo 150, par. 4o do CTN.

No presente caso, a Recorrente somente foi cientificada do auto de infração no dia 10/07/2015, ou seja, depois de transcorridos o prazo legal do direito de o fisco constituir o crédito tributário.

Vale ressaltar que, mesmo que se entenda que os embargos à execução têm natureza de ação de conhecimento que visa a discutir o título em si e não a execução -- tese que, conforme explicado, não foi a esposada por esta relatora[1] -- a decadência igualmente haveria de ser reconhecida, eis que o trânsito em julgado de tal demanda ocorreu 05/10/2007, portanto também mais de 5 anos antes da ciência do auto de infração em 10/07/2015.

Esta parece ser a posição da Solução de Consulta n° 206 de 24 de novembro de 2003, da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, a qual foi citada no próprio TVF -- embora este tenha lhe dado interpretação diversa, por entender de que os créditos contra a União só têm liquidez e certeza com o efetivo recebimento --, *in verbis*:

> EMENTA: *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 imposto de renda da pessoa jurídica. 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 direito de credito se faça pela compensação dos valores, essa disponibilidade ocorre no momento em que surgirem os débitos a serem compensados.*

Neste ponto, destaco que, colocada a matéria em votação neste Colegiado, esta relatora foi vencedora apenas nas conclusões (pela decadência).

A fundamentação adotada por esta Turma foi exatamente a de que a decadência ocorreu em vista do trânsito em julgado ocorrido nos embargos à execução (05/10/2007), pois apenas a partir desse momento o crédito se torna plenamente exigível, ocorrendo assim a disponibilidade da renda, fato gerador do tributo apurado em 31/12/2007.

Observou-se, ademais, que tal exigibilidade se dá independentemente da expedição do precatório, eis que os créditos de decisões judiciais transitadas em julgado podem imediatamente ser objeto de pedido de restituição nos termos dos arts. 73 e seguintes da Lei 9.430/1996, conforme reconhecido pela Receita Federal nas instruções normativas editadas sobre o tema (art. 37, § 2º da IN SRF 210/2002, art. 50, § 1º da IN RFB 600/2005, art. 70, § 2º da IN RFB 900/2008 -- lembrando que a partir do art. 81, § 2º, da IN RFB 1300/2012 foi vedado ao contribuinte pedir a restituição, podendo pedir apenas a compensação de tais créditos).

Isto posto, voto por acolher a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente, dando provimento ao recurso voluntário.

[1] Esta relatora tem dificuldade em entender como um título executivo que é líquido e certo o bastante para dar ensejo a uma ação de execução/cumprimento de sentença não teria tal força para dar ensejo à respectiva tributação dos respectivos valores em caso de contribuinte sujeito ao regime de competência, por isso a posição de que a decadência ocorreu a partir do transito em julgado da sentença na ação ordinária.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano