



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.724296/2017-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.320 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente REFINADORA CATARINENSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE ACÓRDÃO. SUPERAÇÃO.

Nos termos do parágrafo 3º, do artigo 59 do Decreto 70.235/72, “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”.

ERRO NA APLICAÇÃO DO REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Eventual erro na correção ou não da adoção do regime de caixa pela fiscalização, para fins de definir o momento em que a receita deve ser reconhecida, se confunde com o mérito da discussão e é nele que a matéria deve ser enfrentada.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. FATOS GERADORES DISTINTOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A impossibilidade de alteração do critério jurídico está arrimada no fato de o contribuinte ter confiado na administração e adotado, de alguma forma, a qualificação dada pela autoridade fiscal ao fato gerador em autuação anterior, o que impõe a declaração de nulidade do ato praticado posteriormente, com aplicação de critérios distintos dos anteriormente adotados, em privilégio aos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Contudo, autuação anterior, que considerou o regime de competência, em detrimento do regime de caixa adotado posteriormente, mas para fatos geradores distintos, não caracteriza a alteração do critério jurídico, em especial porque não induziu o comportamento do contribuinte.

DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO.

Só se inicia o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário - seja a contagem prevista no § 4º, artigo 150 ou no inciso II, do 173, ambos do CTN - quando a fiscalização disponha de todos os elementos essenciais para efetuar o lançamento de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ. RECEITAS DECORRENTES DE AÇÃO JUDICIAL QUE RECONHECEU DIREITO AO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Receitas oriundas de precatório judicial que reconheceu o direito ao crédito-prêmio de IPI nos anos de 1981 a 1985 devem ser consideradas receitas de exportação e, por isso, não estão sujeitas à tributação pelo IRPJ, na forma do Parecer Normativo n.º 71/1972.

Aplica-se às receitas recebidas em forma de precatório a legislação tributária relativa à época dos fatos geradores que compuseram o montante do precatório recebido em atendimento ao regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013, 2014

RECEITAS DECORRENTES DE AÇÃO JUDICIAL QUE RECONHECEU DIREITO AO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. INEXISTÊNCIA DE NORMA IMPOSITIVA.

Não procede a autuação relativa à CSLL calcada em precatório relativo a receitas obtidas nos anos de 1981 a 1985, tendo em vista a inexistência de norma de tributação pela CSLL à época em que os valores considerados como receita deveriam ser recebidos pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS REFLEXOS. IMPOSSIBILIDADE.

As normas de PIS/COFINS (FINSOCIAL) existentes à época da ocorrência dos fatos geradores que compuseram o precatório recebido pelo contribuinte não obrigavam à tributação de outras receitas que não o faturamento para fins de tributação das contribuições sociais.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. GARANTIA DE DÉBITOS ASSUMIDOS POR TERCEIROS. LIBERALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Despesas decorrentes de garantia de créditos tomados por terceiros, que tiveram que ser assumidas pelo contribuinte, tendo em vista o inadimplemento do devedor principal, não são dedutíveis para fins de apuração da lucro tributável, na medida em que foram assumidas por liberalidade dos gestores, sem qualquer lastro com o exercício do objeto social da entidade.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. COMERCIALIZAÇÃO DE CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI. CONTRATO DE RISCO. LIBERALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO

As despesas de contratos de risco firmados pelo contribuinte, em que foram negociados créditos-prêmio de IPI, não podem ser consideradas como

decorrentes do exercício do objeto social, a tornar as despesas dedutíveis na apuração do lucro tributável.

COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. POSSIBILIDADE.

Para fins de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, a limitação imposta pelo artigo 31 da Lei nº 9.249/95, se aplica tão somente para os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente, que são considerados como não operacionais, nos termos do parágrafo 1º, do artigo 511 do Decreto nº 3.000/99.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa formados por receitas e despesas financeiras não podem ser caracterizados como resultado não operacional da entidade, devendo ser compensados com créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização, com as limitações (trava) impostas pela legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) superar a nulidade do acórdão recorrido, nos termos do § 3º, do artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972; (ii) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, por erro na aplicação do regime de reconhecimento das receitas consideradas nos Autos de Infração; (iii) rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração, em relação à duplicidade do lançamento e mudança do critério jurídico adotado pela fiscalização; e (iv) rejeitar a prejudicial de mérito de decadência. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, também por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente, para (i) afastar a tributação, pelo IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, das parcelas recebidas pelo contribuinte nos anos de 2013 e 2014, em decorrência do precatório expedido em seu favor pelo Poder Judiciário; (ii) afastar a incidência do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores das atualizações dos créditos-prêmio de IPI lançados na contabilidade do contribuinte; e (iii) determinar que seja realizada a compensação dos créditos tributários remanescentes nos presentes autos, com o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados pelo contribuinte, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator quanto à preliminar de nulidade do lançamento, por erro na aplicação do regime de reconhecimento das receitas consideradas nos Autos de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1302-006.320 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.724296/2017-11

Relatório

Trata-se o presente processo de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Refinadora Catarinense S/A, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, relativos aos anos calendários de 2013 e 2014, com aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e juros.

Basicamente, pelo o que se denota do Termo de Verificação Fiscal, houve o apontamento de 03 infrações cometidas pelo contribuinte naquele ano-calendário.

A primeira delas (i) seria referente à não tributação de duas parcelas recebidas naqueles anos-calendários, oriundas de precatório expedido em decorrência de ação judicial transitada em julgado em favor do contribuinte, em que a União Federal restou condenada a pagar valores relativos ao “crédito-prêmio de IPI” devido no período compreendido entre 1981 e 1985. Veja-se este ponto da acusação fiscal que constou no TVF:

A contribuinte buscou na justiça um direito referente às exportações realizadas no período entre 1981 e 1985, que corresponde ao pagamento do crédito-prêmio do IPI amparado pelo Decreto-Lei n.º 491/69. O judiciário reconheceu esse direito e os pagamentos foram disponibilizados à REFINADORA CATARINENSE S/A. e são nessas datas o MOMENTO EM QUE OCORREM AS DISPONIBILIDADES JURÍDICAS e, conseqüentemente, os FATOS GERADORES DO IRPJ, conforme estabelece o art. 43 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, (...)

Assim, o momento do fato gerador é quando da disponibilidade jurídica, e ela se deu, no período em que estamos analisando em 2013 e em 2014, tanto é verdade que a própria contribuinte reconheceu a 1ª parcela do precatório ao informá-la em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício de 2012, ano-base 2011, objeto de lançamento de crédito tributário formalizado no processo de nº 11516.722152/2015-68. Não obstante ter informado em campo impróprio naquela declaração, ela o declarou no ano em que realmente lhe estava disponível. Essa informação na DIPJ está respaldada pelo registro desse fato em sua contabilidade, conforme demonstrado no Razão da sua conta do ativo de Crédito Prêmio IPI transcrita no referido processo.

No TVF, na motivação desta parte da autuação, o agente autuante apontou que o crédito prêmio de IPI seria “*uma subvenção governamental sob a forma de incentivo fiscal*” (custeio) e, por isso, nos termos do artigo 44, caput e inciso IV, da Lei n.º 4.506/64, deveria ser tratado “*como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes*”.

Na esteira deste ponto da autuação, foi apontada outra suposta infração cometida pelo contribuinte nos anos-calendário de 2013 e 2014, qual seja: (ii) não tributação das receitas obtidas com a atualização do crédito prêmio de IPI. Confira-se o que constou do TVF:

O Decreto n.º 3.000/1999, em seu art. 373, transcrito abaixo, define que os juros e ganhos pelo contribuinte serão incluídos no lucro operacional. Desta forma, as receitas recebidas pela REFINADORA a título de atualização do crédito prêmio de IPI devem ter este tratamento tributário, qual seja, classificadas como OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS.

Apontando, ainda, o seguinte:

A contribuinte ao apresentar suas DIPJ demonstrou o lucro contábil obtido naqueles anos, com a inserção, INDEVIDAMENTE, como RECEITA DE EXPORTAÇÃO DIRETA DE MERCADORIAS E PRODUTOS, dos valores obtidos pela atualização pela poupança do Crédito Prêmio de IPI, na Conta 3.4.1.1.12 (Crédito-Prêmio IPI), tendo como histórico Atualização pela poupança dos valores reconhecidos

judicialmente, no valor de R\$ 17.671.596,34, no ano de 2013, e R\$ 18.815.970,66, no ano de 2014. No entanto, ao apurar o Lucro Real excluiu tal valor da base de cálculo, sem amparo algum na legislação de regência, uma vez que, se tratavam de receitas financeiras. Sendo assim, tais valores não poderiam ter sido excluídos da base de cálculo do IR.

Já a terceira acusação fiscal (iii) está arrimada na indedutibilidade de despesas financeiras incorridas pelo contribuinte nos anos-calendários objeto da autuação em comento.

Neste sentido, após discorrer sobre as “*despesas operacionais que são admitidas para efeito de imposto de renda*” e afirmar que “*para serem dedutíveis as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora*”, a fiscalização apontou que o contribuinte se apropriou indevidamente de dois grupos de despesas.

O primeiro grupo de despesas que, aos olhos da fiscalização, seriam indedutíveis, se refere (iii.1) às despesas financeiras provenientes da dívida junto ao IRB Brasil Resseguros S/A, que assim foi apontada no TVF:

Os documentos trazidos pela contribuinte e a sua resposta ao Termo de Intimação n.º 01/2016 dão conta de que a dívida contraída com o IRB BRASIL RESSEGUROS S/A é na verdade originária de emissão de notas promissórias emitidas pela Portobello International Ltda que, posteriormente, pelo não pagamento destas na data de seus vencimentos, a REFINADORA CATARINENSE reconheceu como sua, por ter sido um dos garantidores na emissão destas notas promissórias.

De se destacar que foram vários garantidores. Além da REFINADORA CATARINENSE, constam também a Usati Administração de Bens e Participações Societárias Ltda, Cesar Bastos Gomes e Maria Helena Ramos Gomes. Entretanto, a contribuinte registrou em seu passivo toda a dívida assumida pelos garantidores, no valor de R\$ 38.451.389,26, em 27/12/2011.

Os juros pagos ao longo dos anos de 2013 e 2014, nos valores de R\$ 1.516.168,60 e R\$ 1.888.249,16, respectivamente, foram lançados na apuração do lucro contábil da REFINADORA como despesas, pois se tratam realmente de despesas incorridas naqueles anos pela contribuinte. No entanto, conforme visto acima, essas despesas não fazem parte da atividade da contribuinte e não são necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Além disso, não são usuais e normais no tipo de transações realizada pela empresa.

Diante das características da “dívida” que gerou as despesas financeiras e de acordo com a norma vigente do imposto de renda pessoa jurídica, adicionou-se, no cálculo da apuração do Lucro Real os valores decorrentes dessa despesa não operacional.

Já o segundo grupo de despesas indedutíveis apontado na acusação fiscal é relativo (iii.2) às despesas financeiras provenientes das vendas (comercialização) do crédito prêmio de IPI feitas pelo contribuinte. Veja-se o que constou no TVF:

A contribuinte ao longo dos anos de 2001 a 2005 negociou com diversas empresas crédito que ela teria com a União decorrente de Crédito Prêmio de IPI para serem compensados com débitos junto à RFB. Após essas transações a RFB não homologou essas compensações. O resultado disso foi a assunção dessa dívida, por força contratual, pela REFINADORA.

Ao assumir essa dívida a empresa ficou com um passivo elevado e, como consequência, uma despesa financeira altíssima, haja vista que no ano de 2013 chegou ao valor de R\$ 7.342.100,98 e no ano de 2014, R\$ 8.512.257,29.

Ocorre que, a transação efetuada pela REFINADORA, venda de Crédito Prêmio de IPI, não fazem parte da atividade da contribuinte e não são necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, elencadas no item 1 do presente Termo de

Verificação Fiscal. Além disso, não são usuais e normais no tipo de transações realizada pela empresa.

Diante das características da “dívida” que gerou as despesas financeiras e de acordo com a norma vigente do imposto de renda pessoa jurídica, adicionou-se, no cálculo da apuração do Lucro Real os valores decorrentes dessa despesa não operacional.

Devidamente intimado do lançamento, o Recorrente se insurgiu com a apresentação de Impugnação Administrativa. O acórdão proferido pela DRJ em Recife (PE) resumiu desta forma os argumentos apresentados pelo contribuinte:

Cientificada da exação em 04/10/2017 (fl. 10.893), a Contribuinte apresentou Impugnação no dia 31 do mesmo mês (fl. 10.898). Suscitou preliminar de nulidade dos AI por duplicidade de lançamento, apresentou prejudicial de mérito relativamente à decadência do direito de constituição do crédito tributário, contestou o mérito e requereu a realização de diligência.

Assim expôs o resumo dos argumentos de contestação e o pedido:

"IV – RESUMO DOS ARGUMENTOS

Ao longo da Impugnação a Impugnante apontou inúmeros argumentos que minam completamente as exigências ora combatidas:

Preliminarmente foi apontada a nulidade do lançamento, pois, os valores ora exigidos já foram contemplados nas bases tributáveis que foram objeto de autuação no Processo n.º. 11516.722152/2015-68.

Em prejudicial de mérito foi demonstrada decadência em relação aos valores exigidos.

Também foi demonstrada a nulidade do lançamento por erro na aplicação do regime de reconhecimento de receita.

No item A, acima e seus desdobramentos, os argumentos trazidos pela Impugnante confirmam a não tributação do crédito-prêmio de IPI. Tais argumentos podem ser assim resumidos: (A.1) Natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI– o crédito-prêmio de IPI era considerado receita de exportação não tributada, de modo que deve receber o mesmo tratamento fiscal aplicável à referida receita; (A.2) Da natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI e o seu enquadramento como receita isenta submetida à sistemática do lucro da exploração– o enquadramento do crédito-prêmio de IPI como lucro da exploração ratificava o entendimento de que as regras fiscais aplicadas a receita da exportação se estendia ao referido benefício; (A.3) Da Legislação do IRPJ aplicável à época – a receita da exportação de produto incentivado (100% do açúcar produzido pela Impugnante era exportado por meio do 'I.A.A') não sofria tributação pelo IRPJ e por nenhum outro tributo; (A.4) Das decisões judiciais proferidas em favor da Impugnante – o tratamento fiscal adotado pela Impugnante restou respaldado pela tutela judicial (decisões transitadas em julgado em Mandados de Segurança, que concluíram que a receita de exportação não estaria sujeita a tributação pelo IRPJ); (A.5) Argumentos do Fisco – o Recurso Especial (nº 957.173) trazido como paradigma pelo Fisco não se amolda ao caso da Impugnante; (A.6) A CSLL sequer existia a época dos fatos geradores do crédito-prêmio de IPI – a CSLL foi instituída em 1988, de modo que é indevida qualquer tributação; (A.7) PIS e COFINS – ausência de tributação –a LC nº 07/70, vigente a época do benefício, não comportava a tributação ora exigida; e a COFINS foi instituída por meio da LC nº 07/91, ou seja, tal tributo sequer existia a época do benefício, e mesmo considerando supostamente aplicável a legislação apontada nos Autos de Infração, para fundamentar a exigência do PIS e da COFINS sobre o crédito da Impugnante (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), ainda assim, o crédito-prêmio de IPI não se amolda ao conceito de receita e faturamento previstos nas referidas normas; além do mais, como o crédito-prêmio de IPI era equiparado à receita de exportação, tal crédito não se sujeitaria a tributação do PIS e da COFINS, considerando a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da CF/88; (A.8) A tributação exigida vai de encontro aos preceitos constitucionais – os princípios que norteiam a relação entre Fisco e Contribuinte também respaldam a tese da Impugnante, de não

sujeitar o seu crédito à tributação ora combatida (princípios da irretroatividade, da não-surpresa, do não-confisco, da segurança jurídica e da isonomia); e (A.9) Atualização do crédito-prêmio de IPI – referido registro também não se sujeitaria a tributação ora exigida, seja pela natureza indenizatória dos juros, seja porque o acessório deve seguir a sorte do principal (se o crédito não é tributado o acessório deve ter o mesmo tratamento fiscal). No item 'B', acima (Outros argumentos lançados no Termo de Verificação Fiscal – TVF), a Impugnante elidiu os argumentos do Fisco, de modo que restou comprovada a impossibilidade de manutenção dos Autos de Infração. Sobre este aspecto, os argumentos podem ser assim resumidos: (B.1) Da disponibilidade jurídica/econômica no crédito - o Fisco defendeu claramente que a disponibilidade jurídica do crédito teria ocorrido em 2013 e 2014, com o pagamento do precatório, de modo que em tal ano teria ocorrido o fato gerador dos tributos, contudo, a disponibilidade jurídica a que alude o Fisco ocorreu em 2007, com o trânsito em julgado dos embargos à execução de sentença, de modo que nenhum valor decorrente do crédito-prêmio de IPI poderia ter sido objeto de autuação, tendo em vista o transcurso do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN); (B.2) Da subvenção – o Fisco também classificou erroneamente o crédito-prêmio de IPI como sendo uma subvenção de custeio, porém o referido crédito da Impugnante não tem natureza de subvenção de custeio (a natureza jurídica do crédito, como se viu acima, foi equiparada a própria receita de exportação e, mesmo que assim não fosse, a jurisprudência respalda da tese de que o benefício fiscal concedido pela União também não está sujeito a tributação (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS); (B.3) Despesas Financeiras, o Fisco classificou como despesas não necessárias as contabilizadas em decorrência da dívida assumida junto ao IRB Brasil Resseguros e despesas das cessões do crédito prêmio, contudo, como demonstrado, as despesas efetivamente ocorreram, e fizeram parte das atividades da empresa, em relação a dívida com o IRB, e efetivamente tributadas quando da cessão a outras empresas (conforme documentos juntados), o que autoriza a escrituração da despesas e sua dedutibilidade.

Além disso, a Impugnante apontou outros argumentos que impedem, na pior das hipóteses, a manutenção integral dos Autos de Infração.

Já no item 'C', acima, a Impugnante comprovou que o Fisco não considerou os valores de prejuízo Fiscal e base de cálculo negativa acumulados de anos anteriores, na apuração dos tributos supostamente devidos.

No item 'D', acima, a Impugnante também apontou o erro na demonstração dos valores a que tem direito relativamente ao imposto de renda retido, requerendo, em última instância, caso o auto não seja declarado nulo, seja feita a recomposição com a consideração dos valores apontados.

No item 'E', a Impugnante demonstrou a necessidade de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o PIS e a COFINS.

Já no item 'F', requereu a exclusão da incidência dos juros sobre a multa, demonstrando que a Lei é clara ao estabelecer a aplicação de juros apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal.

Por fim, requer a Impugnante a realização de diligência tal qual demonstrado o item 'G'.

Em resumo, sob qualquer fundamento que se analise a questão, a conclusão a que se chega é que os Autos de Infração não podem ser mantidos, ou, na pior das hipóteses, devem ser reformados.

V – DO PEDIDO

Em face do acima exposto, requer seja julgada procedente a presente Impugnação, para que, diante dos argumentos acima expostos (a) os Autos de Infração sejam integralmente cancelados, ou, na pior das hipóteses, alternativamente, (b) sejam excluídos do montante exigido (b.1) os valores indevidamente exigidos, tendo em vista a necessidade de ajuste da base de cálculo erroneamente adotada pela fiscalização; (b.2) às necessárias compensações, na apuração do IRPJ e da CSLL, dos valores acumulados de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; (b.3) às necessárias deduções, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos demais tributos exigidos; (b.4) à necessárias

dedução de despesas financeiras; (b.5) o necessário computo dos valores a título de retenção; (b.5) a exclusão dos juros sobre multa.

A Impugnante pede que, caso os Doutos Julgadores entendam necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que sejam feitas."

A diligência foi requerida nos seguintes termos:

"Com respaldo no disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 a Impugnante requer a realização de diligência, para que se comprove o equívoco na determinação da suposta exigência materializada nos AIs ora impugnados.

Para tanto, a Impugnante requer às Autoridades Fiscais que respondam aos seguintes quesitos:

a) É possível afirmar que os valores questionad(o)s e discutid(o)s no presente processo já compuseram as bases de cálculo dos tributos exigidos pelo mesmo Ilustre Auditor Fiscal no Processo 11516.722152/2015-68?

b) É possível afirmar que a Impugnante ofereceu as receitas decorrentes das operações de cessão de crédito à tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins?

c) Caso a resposta ao quesito acima seja positiva, é possível afirmar que as despesas questionadas surgiram, dentre outros fatores, das operações de cessão de crédito de IPI – alíquota zero cujas receitas que foram tributadas?

Dessa maneira, tendo sido obedecidos os requisitos para a realização de diligência, a Impugnante requer o deferimento de tal solicitação, na remota hipótese do indeferimento da presente Impugnação."

Em um primeiro momento, ao receber os autos para análise do apelo apresentado pelo contribuinte, a DRJ em Recife entendeu por bem converter o julgamento em diligência, para, basicamente, buscar elementos quanto à alegação do contribuinte de que haveria duplicidade no lançamento, na medida em que, segundo constou na Impugnação, os valores discutidos no presente processo também teriam sido considerados no lançamento consubstanciado no PA de nº 11516.722152/2015-68, bem como para verificar o real valor do IRRF recolhido no período, ante a alegação do contribuinte que não tinha sido considerada a totalidade do IRRF no lançamento combatido.

Após a realização da diligência pela unidade de origem, ao apreciar o apelo do contribuinte, aquela DRJ entendeu por bem julgá-lo como parcialmente procedente. Em síntese, o acórdão entendeu apenas que a *“apuração do IRPJ devido deve ser recalculada com base na retificação indicada na IF”*. Eis a ementa da decisão proferida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

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.

CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O crédito prêmio de IPI tem natureza jurídica de subvenção para custeio e integra a receita passível de tributação.

DESPESAS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Custos e despesas dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à efetiva contraprestação de algo recebido, corroborados por documentação própria e devidamente registrados na contabilidade.

TRIBUTOS. DEDUÇÃO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

Tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência, excluindo-se aqueles cuja exigibilidade esteja suspensa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite legal.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordando com o acórdão proferido, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário. No apelo direcionado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Recorrente, em sede preliminar, aduz (i) pela nulidade da decisão da DRJ em Recife (PE), uma vez que, em síntese, a Turma de Julgamento *a quo* não teria apreciado todos os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa.

Ainda em sede preliminar, alega (ii) que o lançamento seria nulo, na medida em que considerou o regime de caixa “*para determinação da matéria tributável*”, em detrimento do regime de competência e (iii) que houve duplicidade no lançamento, na medida em que os valores constantes no presente processo também foram objeto de lançamento no PA de nº 11516.722152/2015-68.

Também em sede de preliminar, o Recorrente pugna (iv) pelo reconhecimento da nulidade do lançamento, porque, ao lavrar o segundo auto de infração (ora em análise), a fiscalização teria alterado o critério jurídico constante no PA de nº 11516.722152/2015-68, o que seria vedado pelo artigo 146 do CTN.

Em prejudicial de mérito, o contribuinte aduz (v) pela decadência do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização, “*independentemente da aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, do CTN.*”

No mérito, aponta (vi) pela não tributação dos créditos prêmios de IPI, nos termos da legislação vigente à época em que surgiram e pela impossibilidade de caracteriza-los como subvenção para custeio da atividade.

Por outro lado, aduz (vii) pela impossibilidade de tributação da atualização monetária, notadamente pelo entendimento exarado pelo STJ nos autos do REsp 1.138.695/SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Já no que concerne às despesas financeiras glosadas pela fiscalização, o Recorrente defende (viii) a dedutibilidade de cada uma delas.

Por fim, arrimando no princípio da eventualidade, o contribuinte se manifesta pela (ix) necessidade de “os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados até 2012 e 2013 (considerando o primeiro período autuado)” serem abatidos do crédito tributário exigido.

Ato contínuo, as autos foram remetidos ao CARF e sorteados a este relator para julgamento do Recurso Voluntário.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

I – DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do resultado do julgamento no dia 21/08/2019 (comprovante de fls. 11.939), apresentando seu Recurso Voluntário em 27/08/2019, conforme comprovante de fls. 11.941, ou seja, o Recurso ora em análise foi apresentado no prazo de 30 dias, como fixado no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – DAS PRELIMINARES

II.1 – DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Em sede preliminar, o Recorrente alega que, em sede de Impugnação Administrativa, “*rebateu todas as alegações do Relatório Fiscal, elidindo de forma objetiva as supostas infrações que lhe foram imputadas*”.

Contudo, afirma que a decisão da DRJ “*ignorou os argumentos apresentados, inclusive o Parecer Normativo CST n.º 71/1972, que, ao contrário do que entendeu o Auditor Fiscal, qualifica a receita do crédito-prêmio do IPI como ‘lucro da exportação’*”.

De fato, com toda venia, a superficialidade da decisão proferida é patente, em especial na análise do mérito da discussão, uma vez que se ateu a reproduzir, na literalidade, decisão proferida pela mesma DRJ (acórdão n.º 11-52.109/2016), em que se analisou apenas a suposta caracterização do crédito prêmio de IPI como subvenção para custeio.

Assim, como bem apontado pelo Recorrente, não foram tangenciados e/ou refutados os argumentos quanto ao direito que lhe foi reconhecido em ação judicial própria, uma vez que, ao tempo da ocorrência dos fatos, havia um tratamento específico quanto à tributação dos créditos prêmios de IPI recebidos pelo contribuinte e estes só não foram quitados pela União Federal no tempo correto, porque esta estava arrimada em atos considerados inconstitucionais pelo Poder Judiciário.

Não há uma linha sequer sobre essa argumentação na decisão recorrida!

O artigo 59 do Decreto 70.235/72 é suficientemente claro quando aponta a nulidade dos atos praticados com preterição ao direito de defesa, *in verbis*:

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.

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

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

§ 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. (destacou-se)

Neste sentido, como sabido, um dos princípios que norteiam o processo administrativo é o da ampla defesa. E este princípio deve ser visto sobre duas vertentes, como ensina James Marins. Veja-se:

“c. Princípio da ampla defesa. Todo Processo Administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. A ampla defesa, desse modo, biparte-se no direito à cognição formal e material ampla (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória) e no direito à produção de provas (que corresponde ao princípio da ampla produção probatória), (...) (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 193) (destacou-se)

Assim, além do direito de trazer argumentos e produzir todas as provas que entender necessárias para comprovar suas alegações, é direito do contribuinte ter esses argumentos e provas analisados, o que James Marins denomina de “princípio da ampla competência decisória”. Portanto, seguindo na trilha dos ensinamentos do festejado professor, a administração não pode deixar de analisar as provas e argumentos apresentados pelo contribuinte, sob pena de macular todo o processo administrativo. Em suas palavras:

d. Princípio da ampla competência decisória. Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito.

(...) Não se realiza a ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a Administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o processo administrativo fiscal. (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 193 e 194) (destacou-se).

Desta feita, a decisão proferida pela DRJ, quando deixou de analisar argumentos do mérito da discussão travada no presente processo, se silenciando por completo neste sentido, é nula e, a princípio, os autos deveriam retornar para aquela instância de julgamento, para que os seus membros se manifestem acerca dos argumentos e documentos apresentados pelo Recorrente em sede de Impugnação Administrativa.

Contudo, como será demonstrado mais adiante, quando se analisará o mérito da discussão travada neste processo administrativo, o entendimento deste relator, neste ponto (mérito), é favorável às argumentações apresentadas pelo Recorrente.

Neste sentido, como o próprio § 3, do artigo 59 do Decreto 70.235/72 autoriza, “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”.

Portanto, vota-se, neste momento, por SUPERAR, por ora, a PRELIMINAR de nulidade do acórdão recorrido, devendo esta ser apreciada pelo colegiado, caso o entendimento que será apresentado a seguir não prevaleça entre a maioria dos membros desta Turma de Julgamento.

II.2 – DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM VIRTUDE DO ERRO NA APLICAÇÃO DO REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITA

Ainda em sede preliminar, o Recorrente pugna pelo reconhecimento da nulidade do lançamento, uma vez que, ao constituir o crédito tributário, a fiscalização teria adotado o regime de caixa, em detrimento do regime de competência, que seria o regime aplicado para as entidades que apuram o lucro na sistemática do “lucro real”, “*consoante previsto no art. 251 do Decreto n.º 3.000/1999, vigente na época, e no art. 177 da Lei n.º 6.404/1976*”.

O Recorrente argumenta, ainda, que não estaria sujeito às exceções previstas na legislação para que fosse adotado o regime de caixa.

Neste sentido, aponta, o Recorrente, que “o Auditor Fiscal definiu o “*momento do fato gerador*” de acordo com um critério que sequer está em consonância com a legislação de regência da matéria. Isso porque a disponibilidade jurídica a que alude o Fisco ocorreu, a rigor, com o trânsito em julgado da execução de sentença, em 05/10/2007 (e não em 2013 e 2014), quando se deu a definição do valor líquido e certo da condenação”.

Pois bem.

Como demonstrado no tópico anterior, as hipóteses de nulidade previstas na legislação, notadamente no Decreto n.º 70.235/72, são restritas e estão arrimadas, em síntese, na (in)competência para expedir o ato, inclusive o ato de lançamento, e nos atos e decisões praticados em preterição do direito de defesa do contribuinte.

Não se tem dúvidas de que a discussão acerca do regime de reconhecimento das receitas a ser aplicado— se de caixa ou de competência – pode, de alguma forma, cercear o direito de defesa do contribuinte e, por isso, tornar o ato nulo, caso o regime utilizado pela fiscalização esteja incorreto.

Contudo, também se sabe que, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização ou erro no cálculo de eventual penalidade aplicada. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de n.º 1402-003.857 (Processo n.º 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

No presente caso, entende-se que a necessidade ou não do reconhecimento das receitas decorrentes dos créditos prêmio de IPI, que foram auferidas em decorrência de decisão judicial transitada em julgado a favor do Recorrente, deve ser debatido no mérito da discussão,

inclusive, é no mérito que se verificará se e em qual momento essas receitas deveriam ser reconhecidas pelo contribuinte.

Com toda venia, não se pode acatar, em exame preliminar, a tese da nulidade do lançamento, por erro na indicação do regime de reconhecimento das receitas, antes de se verificar, no mérito, qual a natureza daquelas receitas e, se tributáveis, qual seria o momento que elas deveriam ser reconhecidas.

Entende-se, assim, que a discussão acerca da correção ou não da adoção do regime de caixa pela fiscalização se confunde com o mérito da discussão e é nele que a matéria deve ser enfrentada, como se verá oportunamente no decorrer do presente voto.

Portanto, vota-se por REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do lançamento, por suposto erro no regime de reconhecimento das receitas consideradas nos Autos de Infração lavrados e ora combatidos pelo Recorrente.

II.3 – DA DUPLICIDADE DO LANÇAMENTO E DA MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO.

Em última preliminar lançada no Recurso Voluntário, o Recorrente reitera o argumento de que houve duplicidade no lançamento e que este teria se utilizado de critério jurídico distinto do que foi apontado nos autos do PA de nº 11516.722152/2015-68.

Em suas argumentações, o Recorrente aduz, em síntese, que *“também foi autuada por não ter tributado o mesmo crédito-prêmio de IPI. A diferença é que, neste, o Auditor Fiscal aplicou o regime de competência, compondo a base de cálculo a partir dos valores já recebidos e os pendentes de recebimento na data do lançamento”*.

Argumenta, neste Norte, que, a presente autuação se baseou no “mesmo precatório” que foi objeto de lançamento anterior (PA de nº 11516.722152/2015-68).

Pois bem.

Como demonstrado acima, antes de analisar a Impugnação Administrativa apresentada pelo contribuinte, a Turma de Julgamento *a quo* converteu o julgamento em diligência, para que a unidade de origem esclarecesse quais os valores foram considerados neste e naquele lançamento.

Assim, segundo a motivação da decisão que promoveu a conversão do julgamento em diligência, não seria possível verificar se houve ou não duplicidade nos lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração lavrados em face do contribuinte.

Na diligência realizada, a unidade de origem, de pronto, esclareceu que, por conta de intimação enviada ao contribuinte, *“foram trazidos os comprovantes dos precatórios recebidos nos anos de 2011, 2013, 2014, 2015 e 2016”*.

Na manifestação da DRF, esclareceu-se as demais intimações e respostas apresentadas pelo contribuinte, pontuando-se que *“o Fisco concorda com a contribuinte de que o valor líquido do precatório em junho de 2011 era de R\$ 353.425.749,13”* e ainda que:

O valor lançado pelo Fisco, em decorrência do recebimento do precatório do crédito prêmio de IPI, na data de 01/08/2011, foi de R\$ 192.475.885,68. Além desse, também foram lançados, a título de atualização pela TR, os seguintes valores: R\$2.336.047,74, em 2011, e R\$ 18.545.173,20, em 2012. Esses lançamentos, realizado pelo fato de a contribuinte ter reconhecido tal receita e efetuado, indevidamente, sua exclusão no LALUR, e os mesmos fazem parte do processo administrativo fiscal de nº 11516.722152/2015-68. (destacou-se)

Assim, esclareceu a DRF que

(...) Desta forma, constata-se que a soma dos valores lançados em 2011 e 2012 de R\$213.357.106,62 (R\$192.475.885,68 + R\$ 2.336.047,74 + R\$ 18.545.173,20) acrescida da soma dos lançamentos correspondentes à 2ª e 3ª parcelas do precatório (presente processo), mais as atualizações monetárias, dos anos de 2013 e 2014, de R\$ 101.610.193,22 (R\$31.554.623,88 + R\$ 33.568.002,34 + R\$ 17.671.596,34 + R\$ 18.815.970,66), no total de R\$ 314.967.299,84 não ultrapassam o valor atualizado até junho de 2011 era de R\$ 353.425.749,13.

Em manifestação apresentada, o Recorrente concordou que, no “*ano-calendário de 2011, o valor líquido acima foi corrigido monetariamente e passou a ser R\$ 353.425.749,13, também líquido dos honorários e verbas*”. Ou seja, o valor do precatório atualizado informado pelo contribuinte é o mesmo valor apontado pela unidade de origem na diligência realizada.

Contudo, em sua manifestação, como no Recurso Voluntário em análise, o Recorrente insiste na afirmação de que houve lançamento em duplicidade dos valores, que teriam sido considerados tanto no PA de nº 11516.722152/2015-68, como nos Autos de Infração ora analisados.

Não assiste razão ao Recorrente neste ponto. Explica-se.

Quando se observa a Manifestação ao relatório de diligência, o Recorrente, após apresentar quadro detalhados dos valores, afirma que “*enquanto a Impugnante recebeu de precatório no período de 2011 a 2014 a importância de R\$ 135.393.181,89, a RFB lavrou autos de infração para exigir a tributação do valor de R\$ 333.917.123,65*”.

Todavia, da análise daquele quadro, na composição dos valores, a Recorrente (então Impugnante) considerou também o valor total lançado, inclusive das glosas de despesas consideradas nos Autos de Infração em comento e não só os valores dos precatórios e suas respectivas atualizações.

E quando se analisa esses valores, o que se tem é que no ano de 2011 foi considerado o valor total de R\$194.811.933,42 (R\$ 192.475.885,68, de principal, + R\$2.336.047,74, de correção) e no ano de 2012 o valor de R\$18.545.173,20 (de correção).

Já no de 2013, o valor considerado foi de R\$49.226.220,22 (R\$31.554.623,88, de principal, + 17.671.596,34, de correção) e no ano de 2014 o valor total foi de R\$52.075.020,78 (R\$ 33.568.002,34, principal, + R\$ 18.507.018,44).

Neste sentido, o valor total dos precatórios e das suas respectivas atualizações, considerado pela fiscalização, foi de R\$314.658.347,62 (R\$194.811.933,42 + R\$18.545.173,20 + R\$49.226.220,22 + R\$52.075.020,78), ou seja, o valor total considerado nos dois processos administrativos não supera o valor de R\$ 353.425.749,13 que ambas as partes – fiscalização e contribuinte – entendem como sendo o valor líquido dos precatórios em junho de 2011.

Assim, correta a afirmação do acórdão recorrido quando pontua que “*a indicação precisa dos valores no relatório fiscal (IF) acima transcrito afasta qualquer dúvida acerca da alegada duplicidade*”.

Já no que tange à suposta mudança de critério jurídico, também não assiste razão à insurgência do Recorrente.

Em primeiro lugar, entende-se que não houve mudança de critério de jurídico, nos termos preconizados pelo artigo 146, que tem a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (destacou-se)

O que se denota do comando do artigo transcrito acima é que a autoridade administrativa, de ofício ou por determinação judicial ou administrativa, só poderá alterar o critério jurídico do lançamento para fatos gerados posteriores, ou seja, não se pode alterar o critério jurídico adotado anteriormente para qualificar o mesmo fato gerador de forma diversa da anteriormente utilizada.

Este preceito do CTN, em última análise, dá segurança ao contribuinte, que não pode ver alterado o lançamento sempre que a autoridade lançadora identificar algum vício na autuação levada a cabo ou quando a modificação se der por decisão judicial ou administrativa.

Assim, não se pode perder de vista que imutabilidade do lançamento é decorrente do princípio da segurança jurídica, que para alguns autores, dentre eles o professor Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio que deve nortear todo o ordenamento jurídico.

Pensar de forma diversa, ou seja, acreditar que o agente fiscal, que tem competência para efetuar o lançamento, poderá, sempre que quiser ou entender necessário, alterar o lançamento, é tornar completamente inseguras as relações entre fisco e contribuinte, o que não se pode admitir.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional somente autoriza a retificação do lançamento, inclusive para majorá-lo, naqueles casos em que há patente erro de fato. Erro de direito, não autoriza a autoridade administrativa a promover a retificação do lançamento. Com precisão cirúrgica, Paulo de Barros Carvalho se posiciona neste norte. Confira-se:

“O erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o ‘erro de fato’; nunca o ‘erro de direito’. Não obstante, ainda que nem sempre seja fácil distinguir esses dois tipos de erro, isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos com clareza. Enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 445 e 446)

A questão posta pelo contribuinte em sede preliminar, contudo, não se refere à mudança do critério jurídico para qualificar um mesmo fato gerador.

É que, como o próprio Recorrente alega em seu apelo, para os fatos geradores ocorridos em 2011 e 2012, a fiscalização entendeu que seria aplicável o regime de competência, “*compondo a base de cálculo a partir dos valores já recebidos e os pendentes de recebimento na data do lançamento*”. Esta acusação fiscal está sendo analisada nos autos do PA de nº 11516.722152/2015-68.

Já no presente processo, em que pese tratar do mesmo precatório, “*o Auditor Fiscal aplicou o regime de caixa, tributando apenas os valores efetivamente recebidos*” nos anos de 2013 e 2014.

Todavia, como restou demonstrado acima, este relator não identificou, nos autos e, em especial, na diligência determinada pela DRJ, que haveria duplicidade nos lançamentos, ou seja, não se verificou que os valores considerados no PA de nº 11516.722152/2015-68, também haviam sido considerados no presente processo.

Assim, em que pese terem sido recebidos em decorrência do mesmo precatório, por se tratarem de valores distintos e de anos calendários também distintos, não se vislumbra qualquer mudança de critério jurídico por parte da fiscalização na qualificação do fato gerador.

Sabe-se, por outro lado, que a doutrina aponta pela impossibilidade de a alteração do entendimento ser aplicada a fatos pretéritos, realizados antes de a nova orientação/interpretação do fisco ser apresentada ao contribuinte (no presente caso, a adoção do regime de caixa em detrimento do de competência, utilizado como fundamento em outro Auto de Infração). Em recente e brilhante obra publicada, Thais De Laurentiis sintetiza essa posição:

“Desta forma, o art. 146 do CTN deve ser lido conjuntamente com o art. 53 da Lei n. 9.794/1999, de modo que o segundo lançamento tributário, mesmo que se dirija a período de apuração diferente do primeiro, não poderá ensejar a cobrança de tributos e consectários legais relativamente aos fatos geradores anteriores à sua expedição. A extensão do regime de revogação dos atos administrativos, com efeitos ex nunc, à presente hipótese é imperiosa para cuidar das relações continuativas que vigem na seara tributária, valorizando os motivos e a motivação dos atos administrativos enquanto forma de controles destes.” (LAURENTIIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo, SP: IBDT, 2022. Pág. 287)

O entendimento transcrito acima, inclusive, já foi de alguma forma adotado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se observa de ementa de julgado citado pela autora do trabalho acima transcrito. Veja-se:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. SITUAÇÕES DIVERSAS.

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas. (Acórdão n.º 3302-007.592 – Sessão de 25/09/2019).

Ocorre que, tanto na construção doutrinária, quando no julgamento cuja ementa foi citada acima, a motivação pela impossibilidade de alteração do critério jurídico está arrimada no fato de o contribuinte ter confiado na administração e adotado, de alguma forma, a qualificação dada pela autoridade fiscal ao fato gerador em autuação anterior. Assim, não seria possível a alteração do critério jurídico, uma vez que esta alteração tornaria como letra morta os princípios da confiança e da segurança jurídica, princípios estes que devem nortear a relação entre o fisco e os contribuintes.

No presente caso, contudo, a autuação anterior, que considerou o regime de competência, em nenhum momento, induziu o comportamento do Recorrente, até mesmo porque este entende, como será analisado a seguir, pela impossibilidade de tributação dos valores de créditos-prêmios de IPI recebidos em decorrência do precatório expedido pelo Poder Judiciário, independentemente da forma de reconhecimento das receitas (regime de competência ou regime de caixa).

A autuação anterior, além de não ter induzido o comportamento do contribuinte, tampouco cerceou o seu direito de defesa, impedindo-se, assim, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 já comentado alhures.

Ademais, não se pode perder de vista que eventual erro da fiscalização, com a adoção do regime de caixa, em detrimento do regime de competência, não implicará, a princípio,

na nulidade do lançamento, na medida em que, como demonstrado no tópico anterior, as hipóteses de nulidade previstas no ordenamento jurídico pátrio são restritas. Com toda venia, eventual erro no lançamento cometido pela autoridade fiscal ensejará na improcedência deste e não na sua nulidade, como argumenta o Recorrente.

Por todo o exposto, vota-se por REJEITAR a preliminar de nulidade dos Autos de Infração, uma vez que não houve duplicidade do lançamento, tampouco mudança do critério jurídico adotado pela fiscalização, nos termos vedados pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

III – DA PREJUDICIAL DE MÉRITO.

III.1 – DA DECADÊNCIA

Em sede de prejudicial de mérito, o Recorrente alega que, independentemente da aplicação das contagens do prazo decadencial previstas no artigo 150, § 4º ou no artigo 173, I, ambos do CTN, *“encontra-se caracterizada a decadência do crédito tributário. Isso porque, de acordo com o art. 5º do ADI SRF n.º 25/2003, transcrito acima, na hipóteses de receita decorrente de precatórios judiciais, o fator gerador do IRPJ, CSLL e do PIS-Cofins ocorre no trânsito em julgado dos embargos à execução opostos pela Fazenda Nacional, o que, no presente caso, se deu em 05/10/2007.”*

Neste sentido, argumenta que *“somente foi cientificada do lançamento no dia 04/10/2017, isto é, muito tempo depois de consumada a decadência”*.

Como se verifica das alegações postas pelo Recorrente, este invoca o que restou estipulado no art. 5º do ADI SRF n.º 25/2003, no que tange ao momento de reconhecimento das receitas. Ocorre que esse dispositivo trata do reconhecimento da receita em caso de adoção do regime de competência.

No caso do regime de caixa, que foi adotado pela fiscalização, o entendimento consignado no artigo 4º da mencionada ADI é de que o reconhecimento das receitas se dará, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, *“no momento do pagamento do precatório”*.

Não se desconhece, como apontado no tópico acima, que o contribuinte não concorda com a adoção, pela fiscalização, do regime de caixa. Inclusive, por conta desse suposto equívoco, o contribuinte pleiteou o reconhecimento da nulidade dos Autos de Infração, cuja preliminar foi rejeitada por este relator, uma vez que se entendeu que eventual equívoco acarretaria na improcedência do lançamento, em detrimento da sua nulidade.

Ocorre que, independentemente da discussão quanto ao regime de reconhecimento das receitas que deveria ser adotado – competência ou caixa – ao analisar Recurso Especial apresentado nos autos do PA nº 11516.722152/201568, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou a ocorrência da decadência anteriormente acatada pela 1ª Turma, da 4ª Câmara desta 1ª Seção de julgamento, sob o fundamento, em síntese, de que:

Não obstante o trânsito em julgado do processo de execução ter ocorrido em 2007, a discussão sobre o valor do crédito-prêmio perdurou até 2011, ou seja, até 2011 não havia certeza e liquidez sobre o montante da receita, conforme reconheceu o próprio contribuinte, ao esperar a definitividade do valor para efetivar a escrituração contábil. Tal aspecto fático conduz à conclusão de que não há suporte legal para a pretensão de fixar o começo da contagem do prazo decadencial no ano de 2007, uma vez que o Fisco, nessa época, ainda não dispunha de todos os elementos essenciais para efetuar o lançamento de ofício. Ademais, a linha de raciocínio formulada no acórdão recorrido se revela desarrazoada na medida em que implicaria reconhecer que a União tem direito a imposto de renda sobre dívida sua ainda não honrada, porquanto atribuiria ao particular

o dever de pagar tributo àquele que ainda lhe deve valor sobre o qual já deve incidir, de imediato, a referida exação. (trecho do acórdão 9101-003.646 – Sessão de Julgamento de 03/07/2018).

De fato, há que se concordar com esse entendimento, na medida em que o próprio contribuinte só reconheceu em sua contabilidade os valores (apesar de entender que estes não seriam receitas passíveis de tributação), quando efetivamente recebeu as parcelas nos de 2013 e 2014 do precatório. Veja-se o que constou do TVF:

Assim, o momento do fato gerador é quando da disponibilidade jurídica, e ela se deu, no período em que estamos analisando em 2013 e em 2014, tanto é verdade que a própria contribuinte reconheceu a 1ª parcela do precatório ao informá-la em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício de 2012, ano-base 2011, objeto de lançamento de crédito tributário formalizado no processo de nº 11516.722152/2015-68. Não obstante ter informado em campo impróprio naquela declaração, ela o declarou no ano em que realmente lhe estava disponível. Essa informação na DIPJ está respaldada pelo registro desse fato em sua contabilidade, conforme demonstrado no Razão da sua conta do ativo de Crédito Prêmio IPI transcrita no referido processo.

Nos anos aqui analisados a contribuinte lançou tais valores somente em sua conta de Ativo: Crédito Premio IPI, abaixo transcrita, deixando de oferecer a tributação:

Ademais, no TVF, restou consignado que *“as atualizações de seus créditos corrigidos pela poupança foram reconhecidas, INDEVIDAMENTE, como RECEITA DE EXPORTAÇÃO DIRETA DE MERCADORIAS E PRODUTOS, linha 01 da Ficha 06 A (Demonstração do Resultado) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ”*.

Desta forma, considerando que o contribuinte foi intimado dos Autos de Infração no dia 04/10/2017, tendo ocorrido o reconhecimento da receita em 2013 e 2014, não há que se falar em decadência no presente caso.

Por isso, vota-se por REJEITAR a prejudicial de mérito de decadência invocada no Recurso Voluntário.

IV – DO MÉRITO

IV.1 – DO CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. DA ACUSAÇÃO FISCAL E DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE.

Como mencionado acima, a primeira discussão de mérito tratada nos Autos de Infração em comento se refere à possibilidade ou não de tributação dos valores recebidos a título crédito-prêmio de IPI, em decorrência de decisão judicial transitada em julgado, e suas respectivas atualizações.

No presente caso, a fiscalização, em síntese, entendeu que os valores recebidos pelo Recorrente seriam caracterizados como “subvenção para custeio” da atividade do contribuinte e, por isso, estariam sujeitos à incidência do IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS. O que se extrai do TVF é que a fiscalização apontou que:

“Diferentemente da receita obtida da venda ao exterior de produtos de sua fabricação, o crédito-prêmio do IPI é uma subvenção governamental sob a forma de incentivo fiscal. São valores obtidos pela empresa de formas totalmente distintas, uma está relacionada à obtenção de receita em função de transações realizadas com adquirentes no exterior e a outra, crédito-prêmio do IPI, relacionada a um benefício previsto num Decreto-lei para as empresas que preenchem as condições estabelecidas em seu texto”.

Neste passo, após transcrever os dispositivos legais que entendia como aplicáveis ao presente caso, o agente fiscal consignou que:

Depreende-se pelo tipo de benefício objeto da ação judicial que originou o recebimento do crédito-prêmio de IPI e com base nas normas acima transcritas que a subvenção recebida pela contribuinte é de custeio. Portanto, deverá ser computada na determinação do lucro operacional como outras receitas.

O contribuinte, por sua vez, desde o apelo inicial, argumenta que o crédito-prêmio de IPI, que foi recebido em cumprimento à decisão judicial transitada em julgado, não pode ser caracterizado como uma subvenção para custeio da sua atividade, uma vez que, à época em que foi criado, o crédito-prêmio em comento era considerado como uma “*receita isenta submetida à sistemática do lucro da exploração*”. Neste sentido, ao contextualizar a origem daqueles créditos-prêmios e a sua não tributação, o Recorrente aduz que:

40. Na época em que ocorreram as exportações de açúcar, o Decreto-Lei n.º 1831/1939 (art. 82) estabelecia que todas as vendas desse produto no mercado internacional necessariamente deveriam ocorrer “por intermédio, ou com aprovação expressa” do Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA).

41. Assim, para que os produtores de açúcar não fossem prejudicados com essa regra (que impossibilitava a exportação direta ou, dito de outro modo, obrigava a exportação por intermédio do IAA), o art. 26 do Decreto-Lei n.º 308/1967 estendeu em seu favor os mesmos benefícios fiscais dos exportadores em geral:

“Art. 26. Os benefícios e incentivos fiscais concedidos aos exportadores, serão transferidos aos produtores de açúcar, álcool e subprodutos da cana-de-açúcar, quanto esses produtos forem adquiridos e exportados pelo I.A.A.”

42. Essa regra também compreendia o benefício fiscal do Decreto-lei n.º 491/1969 (o crédito-prêmio do IPI), o que levou à edição do Parecer Normativo n.º 71/1972, da Coordenação do Sistema da Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal, qualificando o recebimento do crédito-prêmio de IPI como receitas de exportação:

“Ementa: Abatimento do lucro tributável da parcela correspondente à exportação de manufaturados (DL 1.158-71): a) trata-se da parcela relativa ao lucro da exportação; b) o lucro é calculado em forma de percentual da receita de exportação sobre a receita total; c) o percentual obtido é deduzido do lucro tributável; d) para efeitos desse cálculo, na receita de exportação também são computados os incentivos fiscais.

[...]

6. Por outro lado, no montante do valor correspondente à receita da exportação para efeito do cálculo acima referido se há de, necessariamente, incluir a parcela correspondente aos incentivos fiscais à exportação, instituídos pelo Decreto-lei n.º 491, de 1969.

[...]

10. Assim, demonstrado que está a natureza de receita, inerente aos incentivos fiscais dúvida nenhuma subsiste quanto à qualificação dos mesmos como receita de exportação visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global. [...]” (g.n.)

O Recorrente afirma, neste passo, após transcrever trechos de julgados proferidos pelo CARF e do parecer elaborado pelo professor Roque Antonio Carrazza (acostado aos autos às fls. 11.986 e seguintes), que “*não há dúvidas de que o crédito-prêmio do IPI recebido por produtores de açúcar exportado por intermédio do IAA não é tributado, uma vez que era reconhecido como receita de exportação incentivada e não tributada (Decreto-Lei n.º 2.397/1987, art. 11) pela Receita Federal (PN CST n.º 71/1972)*”.

Por fim, no que tange à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores do crédito-prêmio de IPI recebidos, o Recorrente aponta que, à época em que surgiu seu direito ao recebimento dos valores dos créditos-prêmios (direito este reconhecido posterior e tardiamente pelo Poder Judiciário), aquelas contribuições sequer existiam no ordenamento jurídico tributário.

Por outro lado, aduz que “*segundo já decidiu STF - em contexto distinto, mas aplicável ao presente caso - a incidência tributária sempre está vinculada ao contexto normativo vigente à época de origem do direito (RE 614.406)*”.

Aponta, por derradeiro, que “*diante de disposições legais expressas e vigentes que consideram o crédito-prêmio como receita de exportação, mostra-se absolutamente equivocada - e manifestamente ilegal - a interpretação adotada pela decisão recorrida, quando o qualifica como subvenção para custeio.*”

Assim, como se observa dos fundamentos e da motivação do lançamento, que foram refutados na íntegra pelo contribuinte, a discussão posta e que precisa ser solucionada no presente voto é, basicamente, qual o direito deve ser aplicado às parcelas do precatório recebidas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2013 e 2014, se o vigente à época em que os créditos-prêmios eram devidos ou o direito vigente no momento do recebimento dos valores.

IV.1.1 – DOS EFEITOS DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Neste passo, antes de se fixar o entendimento deste relator quanto a natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI recebido pelo contribuinte, que foi considerado pela fiscalização como sendo uma “*subvenção para custeio*”, importante demonstrar, mesmo que em breves linhas, os efeitos de decisões judiciais que reconhecem direitos aos contribuintes.

É que, no presente caso, o precatório teve origem em ação judicial proposta pelo contribuinte.

Como se denota da certidão de fls. 11.579, o contribuinte propôs ação ordinária em face da União Federal (Processo de nº 87.00.00967-9), na qual formulou o seguinte pedido: reconhecimento (declaração) do direito ao “*ressarcimento de créditos tributários de que trata o Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, no período de 01/04/1981 a 30/04/1985*”.

Ainda, nos termos da certidão expedida pela Justiça Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, em 25/04/1988, foi acolhido “*o pedido em parte para que a ré pague as diferenças do crédito-premio do IPI, no período de 19/dez/1981 a 30/abr/1985, calculados na forma prevista no DL nº 461/69 e Decreto nº 64.833/69, sem as exclusões e reduções previstas nas Portarias MF nº 78, 89 e 292/81, convertendo-se os valores das exportações em moeda nacional pela taxa cambial vigente à data dos efetivo lançamento do crédito*”.

Em acórdão de apelação, o TRF da 1ª Região deu provimento parcial aos Recursos apresentados pela União e pelo contribuinte, “*apenas para fixar os parâmetros da correção monetária, juros de mora e honorários advocatícios (...)*”. Não houve alteração do entendimento do juízo de 1ª instância quanto ao mérito da discussão.

Com a negativa de seguimento e/ou desprovimento dos Recursos Especial e Extraordinário, o trânsito em julgado da decisão foi certificado em 03/08/1995, iniciando-se, em sequencia, a execução da sentença, nos termos previstos pelo então vigente CPC/73 (Lei nº 5.869/73).

Finda a execução de sentença, foi expedido o precatório, cujas parcelas pagas em 2013 e 2014 são objeto do presente processo administrativo, na medida em que a fiscalização entendeu que sobre elas deveriam incidir o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS.

Desta forma, em síntese, o que se verifica do processo ajuizado pelo contribuinte, é que este teve garantido, pelo Poder Judiciário, o recebimento de créditos-prêmios de IPI, que eram devidos pela União Federal nos anos de 1981 a 1985 e que não foram pagos no tempo correto, porque houve restrição destes pagamentos por parte da União Federal. Restrição esta afastada pelo Poder Judiciário em decisão transitada em julgado.

Assim, o que precisa ser definido, neste momento, como premissa, são os efeitos da decisão proferida no bojo de uma ação ordinária. Ou seja, se ela apenas declara um direito pretérito ou constitui um novo direito. E a fixação dessa premissa se mostra fundamental, na medida em que o efeito da decisão judicial é crucial para se verificar qual a tributação deve recair sobre o recebimento dos créditos-prêmios de IPI: o de quando eles eram devidos ou de quando estes foram efetivamente pagos?

É o que se passa a fazer.

Em primeiro lugar, tem-se que a ação ordinária proposta pelo Recorrente em face da União Federal tem um caráter **dúplice**¹: tem cunho **declaratório**, na medida em que buscava a declaração de existência ou não de uma relação jurídica entre as partes, quanto ao direito de o contribuinte ver ressarcidos os créditos-prêmios de IPI, uma vez que a União Federal tinha lhe negado esse direito.

Mas a ação proposta também tem caráter **condenatório**, porque visava a condenação da União Federal, caso confirmada a relação jurídica, em ressarcir, efetivamente, os créditos-prêmio devidos em face da legislação em vigor.

Entretanto, *in casu*, o que importa é verificar os efeitos da declaração, pelo Poder Judiciário, de que a União Federal deveria ressarcir aqueles créditos-prêmios ao contribuinte, que eram devidos nos anos de 1981 a 1985.

O professor James Marins, que divide as ações declaratórias em negativas e positivas, deixa claro que, nesta segunda espécie (ações positivas), há uma declaração de existência de relação jurídica tributária sobre a qual paira “incerteza”. Em suas palavras:

Na ação declaratória positiva em matéria tributária o interesse de agir consiste na utilidade e necessidade da declaração de existência de determinada relação jurídica sobre a qual paira a incerteza, e que é descrita na inicial para que seja declarada como

¹ Misabel Derzi, com sua habitual maestria, diferencia de forma precisa a natureza e os efeitos das decisões judiciais, nos seguintes termos:

Assim, podemos diferenciar a natureza dos efeitos materiais das decisões judiciais e o momento em que efetivam processualmente, se retroagem ou não, de forma unidimensional. Um sentença, em seu conteúdo dispositivo, diz-se declaratória, se ela se limita a uma declaração concernente à relação jurídica entre as partes (como seria o caso de declarar uma inexistente a obrigação tributária – a razão de decidir pode ser a constatação de que o contribuinte é imune ou isento; ou de que o fato, por ele realizado, não é jurídico-tributário, mas projetado-se na área de não incidência, etc.); a sentença pode ter natureza constitutiva, se ela anula o título executivo da Fazenda Pública por vício formal – autoridade incompetente, falta de preenchimento dos requisitos essenciais previstos na legislação, etc.; condenatória, se a decisão, ao reconhecer validamente o crédito tributário formalizado, condena o sujeito passivo ao pagamento do tributo em favor do Estado; ou, ainda, se condena o Estado à devolução de determinada importância, injustamente recebida. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. pag. 230)

existente (v.g., necessidade de declaração – obtenção de certeza jurídica – do direito de lançar créditos de ICMS decorrentes de isenção), servindo como causa eficiente do agir que é a vontade do autor. Isto é, descreve-se e comprova-se a situação jurídica (fato e suas consequências) que se pretende ver declarada como certa (existente) de modo a que desapareça a incerteza. (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 481.)

Assim, pelo o que se denota do trecho doutrinário acima transcrito, ao ingressar com uma ação declaratória “positiva”, o objetivo do contribuinte é buscar uma declaração de existência de uma relação jurídica, que não havia sido reconhecida pelo ente estatal.

No presente caso, a declaração buscada pelo contribuinte foi no sentido de se reconhecer a relação jurídica com a União Federal, para que esta fosse compelida a ressarcir os créditos prêmios de IPI, que, como já mencionado, deveriam ser pagos no período compreendido entre 01/04/1981 a 30/04/1985.

Desta feita, em que pese o Poder Judiciário ter dado parcial provimento ao pedido do contribuinte, é certo que foi reconhecida (declarada) a relação jurídica deste com a União Federal, sendo esta obrigada a ressarcir os créditos-prêmios de IPI no período de 19/12/1981 a 30/04/1985, que haviam sido negados pela União Federal através de atos que foram considerados inconstitucionais e ilegais pelo Poder Judiciário.

Neste Norte, são precisas as colocações do professor Roque Antonio Carraza, no já mencionado parecer acostado aos autos, quando deixa claro que a sentença judicial, em uma ação declaratória, produz efeitos para o passado, uma vez que declara (reconhece) a existência de relações já ocorridas. Confira-se o que constou daquele parecer:

Portanto, sentenças há – a maioria –, que produzem efeitos para o passado. Entre elas, figuram as declaratórias, as quais não intervêm nas relações jurídicas, modificando-as, mas, pelo contrário, se limitam a reconhecer (declarar) as ocorridas. Assim, geram efeitos, desde o momento em que se consolidaram, vale dizer, desde quando se deu o ato submetido ao crivo do Poder Judiciário.

E arremata, aquele professor, no sentido de que *“é nesse exato contexto que deve ser considerada a decisão judicial em tela, que afirmou, definitivamente e com força institucional, situação preexistente, vale dizer, que reconheceu que a Consulente fazia jus, pelas exportações de açúcar que efetuou, por intermédio do IAA, ao recebimento, em pecúnia, dos créditos-prêmio de IPI.”*

Aqui, vale mencionar, que a construção deste entendimento, está arrimada, em especial, dentre outros dispositivos, no que prescreve o artigo 116 do CTN, que tem a seguinte redação:

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

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

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

Luciano Amaro assim se pronuncia sobre os momentos de ocorrência do fato gerador prescritos pelo Código Tributário Nacional no artigo transcrito acima:

Tratando-se de situação de fato, diz o Código Tributário Nacional, tem-se por ocorrido o fato gerador “desde o momento em que se verifique as circunstâncias materiais necessárias desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais

necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I). Com essa perífrase, procura talvez o Código definir o óbvio, ou seja, afirma-se que uma situação material existe desde que ela esteja apta a produzir seus efeitos. É claro que, se se verificarem efeitos impróprios, produzidos por circunstâncias materiais análogas, ou efeitos análogos que sejam fruto de circunstâncias materiais diferentes, não se identificará o fato gerador. Assim, se o fato gerador for a situação, materialmente identificável, de saída de mercadoria de um estabelecimento comercial (que normalmente se refere a uma operação de circulação de mercadorias), não haverá fato gerador se o comerciante der saída à mercadoria (retirando-a para o passeio público) para salvá-lo do fogo que grasse sua loja...

Já o fato gerador que corresponda a uma situação jurídica considera-se realizado quando a referida situação esteja juridicamente aperfeiçoada (art. 116, II), vale dizer, quando os requisitos legais necessários à existência daquela específica situação jurídica estiverem todos presentes, na conformidade do arranjo instrumental exigido ou facultado pela lei. Se se trata de tributo que onere a instrumentação de um negócio jurídico, o fato gerador ocorrerá assim que o negócio jurídico estiver formalizado. " (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual - São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 272 e 273)

Desta feita, pode-se afirmar que, em que pese o direito de o contribuinte ver ressarcidos os créditos-prêmios de IPI ter sido reconhecido tardiamente, só depois que o Poder Judiciário se pronunciou e afastou a vedação a estes créditos imposta de forma equivocada – ilegal e inconstitucional – pela União Federal, nos termos prescritos pelo artigo 116 do CTN, o direito a ser aplicado ao recebimento daqueles créditos é o vigente à época em que surgiu o direito de recebê-los e não quando efetivamente recebidos, via pagamento dos precatórios. Misabel Derzi, citando Cândido Dinamarco, aponta esse entendimento. Veja-se:

A sentença declaratória desencadeia efeitos ex tunc, em regra, quando transitada em julgado. E, afirma CÂNDIDO DINAMARCO,

“como afirmação que é, toda declaração tem sempre por objeto fatos passados ou direitos e obrigações também preexistentes a ela (supra, n. 5 e 889), sendo natural que a eficácia das sentenças declaratórias se reporte à situação existente no momento em que o fato ocorreu ou seu efeito jurídico material se produziu. Elas têm efeito ex tunc, colhendo as realidades desse passado e assim prevalecendo quanto aos atos e fatos ocorridos depois. Se o contrato é nulo, ele o é desde quando foi realizado (vício de formação) (...)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. pag. 230). (destacou-se)

Não é por outro motivo, que o artigo 144 do CTN aponta, em seu caput, que o *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

Neste sentido, nas palavras de Luciano Amaro, o *“lançamento deve reportar-se à lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, como determina o caput do preceito transcrito, o que equivale a dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele seja objeto.”* (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual - São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 348)

Portanto, não se pode admitir a aplicação de legislação superveniente, a fatos ocorridos no passado, em que pese o reconhecimento destes fatos e sua correta valoração ter se dado somente com a decisão final proferida pelo Poder Judiciário. Não se pode admitir que uma legislação, que sequer existia à época em que os fatos ocorreram, possa ser aplicada a estes fatos, principalmente, quando essa legislação é mais gravosa ao contribuinte.

E é com essa premissa que se passa analisar a natureza dos créditos prêmios de IPI recebidos, via precatório, pelo Recorrente.

IV.1.2 – DA NATUREZA DO CRÉDITOS PRÊMIOS DE IPI.

De pronto, já se pode afirmar que o crédito-prêmio de IPI, ao contrário do entendimento do agente autuante, não pode ser caracterizado como uma subvenção para custeio da atividade do contribuinte.

A subvenção para custeio, como sabido, está prevista na Lei n.º 4.320/64. E esta lei, como restou consignando no acórdão n.º 9101-002.566, publicado em 10/05/2017, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que teve como relator o ex-conselheiro André Mendes de Mora, *“estatuíu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas”*.

Portanto, na subvenção para custeio não há discriminação ou exigência quanto à destinação que o ente subvencionado vai dar às receitas recebidas. Não se exige nenhuma contrapartida e muito menos uma destinação específica dos valores.

Um exemplo de uma subvenção para custeio seria aqueles valores repassados às empresas de transporte urbano, para cobrir os ajustes nas tarifas realizado abaixo do que foi acordado no contrato de concessão. Pode acontecer de o Município não querer aumentar a tarifa no percentual fixado no contrato de concessão e, por isso, se faz necessário o complemento dos valores das tarifas cobradas pelas concessionárias de transporte.

No presente caso, contudo, o crédito-prêmio de IPI à época em que deveria ser ressarcido ao Recorrente não era considerado como subvenção para custeio e sim um estímulo financeiro dado aos contribuintes que realizavam exportações.

Sem maiores divagações, não se pode olvidar que este entendimento já foi ratificado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando do julgamento dos Autos de Infração consubstanciados em outro processo administrativo (PA de n.º 11516.722152/2015-68).

Naquela oportunidade, o acórdão proferido pela 1ª Turma, da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, invocando, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, apontou que a natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI seria um estímulo financeiro e não uma subvenção para o custeio da atividade do contribuinte. Veja-se trecho da decisão exarada neste sentido, que adota-se aqui como razão de decidir:

Natureza do Crédito-prêmio de IPI => Definida a origem dos valores recebidos, passemos a analisar os pontos de vista apresentados relativos à natureza jurídica destes valores.

Com relação à natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI. Tanto a fiscalização, quanto a decisão recorrida entendem que a natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI é a de subvenção para custeio tendo em vista a inexistência de entrada de recursos do exterior, como assim apresenta a fiscalização:

Diferentemente da receita obtida da venda ao exterior de produtos de sua fabricação, como informou a contribuinte em sua DIPJ, **o crédito-prêmio do IPI é uma subvenção**

governamental sob a forma de incentivo fiscal. São valores obtidos pela empresa de forma totalmente distintas, uma está relacionada à obtenção de receita em função de transações realizadas com adquirentes no exterior e a outra, crédito-prêmio do IPI, relacionada a um benefício previsto num Decreto-lei para as empresas que preenchem as condições estabelecidas em seu texto.

Ou seja, a fiscalização e a DRJ entendem que o crédito-prêmio de IPI não equivale às receitas obtidas com exportação e, assim, não tem a mesma natureza jurídica desta.

Com essa premissa entende que se trata de um benefício fiscal concedido sob a forma de subvenção para custeio cujo tratamento tributário é diverso das receitas de exportação.

Por seu turno o recorrente advoga posição contrária. Entende que o crédito-prêmio de IPI trata de benefício vinculado diretamente aos valores exportados e, assim, possui a natureza jurídica destes. Alega que com base no Parecer Normativo CST n.º 071/1972 a isenção relativa às receitas de exportação incluíam neste montante o valor relativo aos benefícios fiscais de exportação. Veja-se excertos do referido parecer:

PARECER NORMATIVO CST n.º 71/1972

Ementa: Abatimento do lucro tributável da parcela correspondente à exportação de manufaturados (DL 1.158-71):a) trata-se da parcela relativa ao lucro da exportação; b) o lucro é calculado em forma de percentual da receita de exportação sobre a receita total; c) o percentual obtido é deduzido do lucro tributável; d) para efeitos desse cálculo, na receita de exportação também são computados os incentivos fiscais

.....

6. Por outro lado, **no montante do valor correspondente à receita da exportação para efeito do cálculo acima referido se há de, necessariamente, incluir a parcela correspondente aos incentivos fiscais à exportação, instituídos pelo Decreto-lei n.º 491, de 1969.**

Interessante notar que a Decisão de Piso, ao analisar o problema da natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI não rebate, em nenhum momento, os argumentos de defesa apresentados pela empresa. A decisão recorrida faz simplesmente um arrazoado extenso sobre o que seriam as subvenções para custeio, sua diferenciação com as subvenções para investimento e identifica a possibilidade de tributação das subvenções de custeio. Não apresenta nenhuma análise quanto aos argumentos empreendidos pela empresa.

Desta forma, poderia este relator pretender que fosse tornada nula a decisão de Piso em razão de não ter analisado os argumentos de defesa apresentados. Entretanto, como no mérito em relação a este assunto entendo por posição no sentido de prover o recurso ao contribuinte, supero esta nulidade e passo a enfrentar o mérito.

Da Natureza Jurídica da Receita de Crédito-prêmio

Para identificar a natureza jurídica de uma receita recebida há de observar os fundamentos jurídicos que as originam. Neste sentido apresento valioso pronunciamento do exministro do STF Ilmar Galvão acerca do assunto, em julgamento do RE 186.359-5:

Trata-se, portanto, não propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito-prêmio, de natureza financeira, conquanto destinado à compensação do IPI recolhido sobre as vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte em espécie, conforme previsto no art. 3º, § 2º, letra "b", do mencionado Regulamento. (...) Pedi vista do processo exatamente para verificar a natureza desse benefício; para ver se se trata ou não de benefício fiscal. E parece que ficou claro, aqui no meu voto, que, na verdade não se trata de um benefício fiscal, não é uma redução ou isenção de imposto, é antes um mero prêmio à exportação. Então, não é o caso de incidência de norma do Código Tributário Nacional, embora o Decreto-lei 1.724 impropriamente tenha falado em crédito tributário.

Ora existe uma diferença entre estímulo à exportação (caso do crédito-prêmio) e benefício fiscal (caso da redução de IRPJ pela SUDENE ou da isenção de IRPF aos portadores de moléstia grave aposentados). No benefício fiscal exonera-se uma parcela do imposto devido, reduzindo-o. No estímulo, como o do caso do crédito-prêmio de IPI, reconhece-se um crédito financeiro a título de compensação dos valores dos tributos pagos internamente nos insumos utilizados em produtos exportados. É uma devolução concedida ao exportador para aumentar a competitividade destes e proporcionar a recebimento de divisas em moeda forte decorrente das exportações.

Veja-se que assim dispôs o decreto-lei n.º 491/69 ao instituir o benefício.

Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

É bom que fique bem claro que este crédito foi constituído e usufruído nos anos 70 e 80, época em que o país era extremamente dependente de divisas para o pagamento de sua dívida externa, razão da existência do benefício.

Sendo assim, me parece claro que o crédito-prêmio de IPI, data venia o pronunciamento da fiscalização e da decisão de piso, não pode ser encarado como um benefício fiscal e daí ser classificado como subvenção para custeio que possibilita a tributação pelos diversos tributos federais.

Neste sentido, **em relação à natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI, entendo que é um estímulo financeiro e não benefício fiscal, de acordo com as normas que o instituíram. Não considerar as normas que vigoravam à época dos fatos geradores em que foi baseada a decisão judicial que a eles diz respeito é desconsiderar o regime de competência aplicável às empresas tributadas pelo lucro real e admitir que neste caso seria possível tributar pelo regime de caixa receitas de empresa que devem respeitar o regime de competência, o que não entendo ser possível.**

Veja-se que para fazer essa modificação no critério de contabilização das receitas deveria existir norma específica neste sentido, que não há.

Exemplifico esta necessidade com os casos de precatórios judiciais recebidos por pessoas físicas. A regra de incidência do IRPF é o regime de caixa, assim, a legislação utilizada para tributar os recebimentos é a da época do recebimento dos precatórios. Depois de muitas demandas judiciais e decisões favoráveis aos contribuintes foi estabelecido e normatizado que neste caso de pagamento de precatórios a pessoas físicas a tributação deveria ser feita pelo regime de competência, assim, os valores componentes do total do precatório seriam levados à tributação em cada período de apuração a que se referiam, reduzindo o montante do tributo devido na época do recebimento.

Não existe nenhuma disposição semelhante e em sentido contrário a alterar as normas do regime de tributação das receitas percebidas pela pessoa jurídica em sede de discussão judicial.

Por isso, entendo inaplicável o entendimento de que os valores recebidos devem ser considerados subvenções, posto que desta forma estariam sendo desprezadas as normas existentes à época da ocorrência das exportações que geraram o direito ao recebimento do crédito-prêmio de IPI e, em consequência, tributar-se-ia a pessoa jurídica pelo regime de caixa o que não é admissível. (trecho acórdão n.º 1401-003.576 – Sessão de 16/07/2019) (destaques no original)

Como muito demonstrado no trecho do acórdão citado, o crédito-prêmio de IPI não pode ser caracterizado como sendo uma subvenção para custeio da atividade. Sua natureza jurídica deve ser considerada como sendo um estímulo financeiro e é com base nesta caracterização que ele deve ser considerado para fins de incidência ou não dos tributos.

IV.1.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS PELO CONTRIBUINTE.

Pelo o que restou demonstrado, já se consegue afirmar pela improcedência dos Autos de Infração no ponto ora analisado, uma vez que a motivação da autuação lavrada em face do contribuinte foi toda arrimada no fato de os valores recebidos pelo contribuinte, via precatório, serem considerados como subvenção para custeio. Entendimento este equivocado, *data venia*.

Ademais, veja-se, no trecho do acórdão transcrito acima, que aquela decisão demonstrou a impossibilidade de se tributar as pessoas jurídicas, que fazem a opção pela apuração do lucro na modalidade “real”, pelo regime de caixa, em detrimento do regime de competência, como é o caso do contribuinte em comento.

De fato, o agente autuante cometeu outro equívoco ao considerar o regime de caixa, ou seja, o efetivo recebimento dos valores pelo contribuinte, desprezando a legislação, que impõe o reconhecimento das receitas pelo regime de competência.

Edmar Oliveira Andrade Filho, após citar o disposto do então vigente artigo 247² do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), aponta que o regime de competência para reconhecimento das receitas deve ser a regra para as entidades que apuram o lucro pela modalidade real, demonstrando, inclusive, aquele autor, que, depois do alinhamento das regras contábeis brasileiras ao padrão internacional, não é mais admitida a adoção do regime de caixa para fins contábeis. Veja-se as suas lições:

A lei tributária estabelece que a base de cálculo do IRPJ deva ter como ponto de partida o lucro do período determinado de acordo com o direito contábil aplicável, e este, por sua vez, prescreve que o regime de competência é o critério que governa o reconhecimento das mutações patrimoniais. A lei, nesse caso, procura atender aos interesses do erário porque estipula critérios para o registro das mutações patrimoniais e que permite a identificação do momento a partir do qual os fatos contábeis representativos daquelas mutações passam a ter aptidão para serem alcançados pela norma impositiva. Depois do advento das normas brasileiras de contabilidade alinhadas às normas internacionais, não é mais admitida a adoção do regime de caixa para fins contábeis; assim, todas as mutações devem ser registradas quando presentes as condições indispensáveis ao reconhecimento das mutações patrimoniais e respectivos reflexos em contas representativas de ativos, passivos, despesas, receitas, etc. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 82)

Portanto, equivocou-se a fiscalização ao adotar, sem qualquer respaldo na legislação, o regime de caixa como forma de reconhecimento das receitas que entendia tributáveis, em detrimento do regime de competência, o que demonstra, também neste ponto, a improcedência da autuação ora em análise.

E os equívocos cometidos pela fiscalização, com toda *venia*, não param por aí!

Sendo os créditos-prêmios de IPI incentivos financeiros, que deveriam ser pagos ao contribuinte nos anos de 1981 e 1985, como já fixado ao longo deste voto, deve-se analisar a legislação desta época para se verificar se os valores recebidos pelo contribuinte, via precatório, reitere-se, estavam sujeitos ao IRPJ, à CSLL, à contribuição ao PIS e à Confins³. As normas

² Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto

³ Este também foi o entendimento consignado no acórdão de nº 1401-003.576, in verbis:

tributárias a serem aplicadas ao recebimento destes valores são as que vigoravam entre os anos de 1981 a 1985 e não aquelas que estavam em vigor quando os valores foram efetivamente recebidos pelo contribuinte.

No que tange ao IRPJ, a própria Receita Federal do Brasil, à época em que os créditos-prêmio de IPI deveriam ter sido ressarcidos ao Recorrente, se posicionava pela necessidade de exclusão, no cálculo do lucro tributável, dos valores ressarcidos aos contribuintes, uma vez que esses créditos eram considerados como sendo “receitas de exportação”.

O entendimento da Receita era de que aqueles créditos tinham como objetivo ressarcir o contribuinte de tributos pagos internamente, para que, assim, houvesse um avanço nas exportações brasileiras. Esse era o objetivo da legislação que o introduziu no ordenamento jurídico pátrio. Veja-se, neste sentido, o que constou do Parecer Normativo CST nº 71/1972, in verbis:

4. Mas a lei também arbitrou uma forma de se apurar esse lucro, cuja dedução permitiu. Prescreveu-a o parágrafo único ao acima transcrito art. 1º:

"Parágrafo único. Do lucro tributável será deduzida uma percentagem igual àquela que o valor das exportações de produtos manufaturados representar sobre a receita total da empresa".

5. Assim, a lei prescreveu a forma de se calcular a parcela de lucro proveniente das exportações em percentual sobre a receita total da empresa. Exemplificadamente, se a receita das exportações for de 40 e a receita total for de 160, será de 25% aquele percentual, que a lei permite seja abatido do lucro tributável, a título de lucro das exportações.

6. Por outro lado, no montante do valor correspondente à receita da exportação para efeito do cálculo acima referido se há de, necessariamente, incluir a parcela correspondente aos incentivos fiscais à exportação, instituídos pelo Decreto-lei nº 491, de 1969.

7. Com efeito, analisando-se a sistemática e a natureza desses incentivos, ver-se-á, preliminarmente, que eles são atribuídos em forma de crédito tributário sobre o valor das exportações e pela manutenção do crédito do imposto incidente sobre as matérias primas e outros produtos adquiridos para emprego na industrialização das mercadorias exportadas; na área federal, tais créditos são vinculados ao IPI e, na esfera estadual, ao ICM. São utilizados: a) para deduzir do imposto devido pelas operações no mercado interno; b) na transferência para estabelecimentos da mesma firma ou interdependentes; c) na transferência para estabelecimentos de terceiros, em pagamento de insumos adquiridos e, finalmente, d) pelo ressarcimento em espécie.

8. Ora, quaisquer das modalidades mencionadas nas alíneas a e c do item precedente implicarão, necessariamente, na diminuição do custo de produção e, com isso, funcionarão como devoluções de custos, item contemplado no art. 157 do RIR, verbis:

"Assim, temos que as receitas decorrentes do crédito-prêmio de IPI deveriam ter sido usufruídas e oferecidas à tributação entre 1981 e 1985. Somente não o foram em razão da publicação do decreto que foi considerado inconstitucional pelo Poder Judiciário e que deu azo à decisão que restaurou o crédito para a empresa que somente transitou em julgado anos depois.

Entendo, desta forma, que os valores recebidos entre 2011 e 2013 deveriam ser tributados de acordo com o regime de competência que a eles é atinente, qual sejam, as normas tributárias de incidência que incidiam nos anos de 1981 a 1985 aos quais se referem a decisão judicial.

Assim, concluo por entender que as normas tributárias a serem aplicadas ao recebimento destes valores são as que vigoravam entre os anos de 1981 a 1985, e assim devem ser analisadas. Concluída a análise preambular, passemos às alegações apresentadas em recurso".

"Art. 157. Integram a receita bruta operacional:

c) as recuperações e devoluções de custos, deduções ou provisões."

9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea d - o ressarcimento em espécie - ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classificá-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.

10. Assim, demonstrado que está a natureza de "receita", inerente aos incentivos fiscais dúvida nenhuma subsiste quanto à qualificação dos mesmos como "receita de exportação", visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global.

11. Admitindo-se, ad agumentandum tantum a exclusão dos incentivos da receita da exportação, a pretexto de que não se caracterizam como receita, ter-se-ia que admitir a sua exclusão pura e simples do lucro tributável, como considerável ampliação do favor fiscal, sem a competente cobertura legal. Com efeito, a exclusão do lucro tributável, de qualquer parcela é norma excepcional e, como tal, tem que estar expressamente previsto em lei, o que não é o caso dos créditos aqui referidos.

Não se pode dar outra roupagem a este entendimento, por qualquer fundamento que seja, sob pena de afronta direta ao que dispõe o artigo 100 do CTN, que deixa claro que os "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" devem ser considerados como normas complementares à legislação tributária. Veja-se:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Ora, se a própria Receita Federal do Brasil entendia, à época em que créditos-prêmio de IPI deveriam ser pagos ao Recorrente, que estes deveriam ser considerados receitas de exportação e, por isso, excluídos do lucro tributável, não há lógica na construção dos fundamentos utilizados pela fiscalização no Auto de Infração em comento, que desprezou por completo o entendimento da Receita Federal exarado em ato formal (Parecer Normativo), e caracterizou aqueles créditos como sendo subvenção para custeio.

E a falta de coerência neste entendimento fica mais visível, se se pensar nos contribuintes que receberam os créditos-prêmios de IPI à época, sem que houvesse qualquer restrição por parte da União Federal. Estes contribuintes, arrimados naquele parecer, ao certo, que não que recolheram o IRPJ sobre esses valores. Já o Recorrente, que teve que ir ao Poder Judiciário para ver reconhecido um direito seu, que estava lhe sendo negado pela União Federal, aos olhos do agente autuante, deveria ter um tratamento diferente e tributar os valores recebidos.

Não há lógica, com toda venia, no entendimento da fiscalização.

Ademais, ainda no que tange ao IRPJ, não se pode esquecer que, nos termos apresentados no Recurso Voluntário, o contribuinte "*teve reconhecida a não tributação do crédito-prêmio em sentença transitada em julgado, confirmada pelo então Tribunal Federal de Recursos nos autos nº 13.256/80 (fls. 697 e 724). Na época, inclusive, foi editada a Súmula nº 100 do TFR, reconhecendo que: "o lucro obtido com a exportação de açúcar demerara, adquirido e exportado pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, está isento do Imposto de Renda"*".

Neste sentido, mesmo se o entendimento da Receita Federal do Brasil fosse outro à época dos fatos (o que não é o caso), os créditos-prêmios não poderiam ser tributados, na medida em que contribuinte em comento obteve provimento jurisdicional afastando essa tributação.

E aqui, reitere-se, nos termos das premissas acima fixadas, que o direito que deve ser aplicado ao recebimento dos créditos-prêmios de IPI é o vigente à época em que eram estes devidos, uma vez que a decisão judicial, em uma ação declaratória, apenas declara uma situação do passado, não constituiu uma “nova” relação jurídica.

E é justamente por conta dessa premissa que entende-se também pela não tributação dos valores pela CSLL, pela contribuição ao PIS e da COFINS, porque, à época em que os créditos-prêmio de IPI eram devidos, estes tributos sequer existiam no ordenamento jurídico pátrio.

Não se pode perder de vista que só com edição da Lei nº 7.689/88⁴ é que a CSLL foi instituída no arcabouço tributário brasileiro. Não se pode admitir, portanto, a sua incidência sobre valores devidos entre dezembro de 1981 a abril de 1985, mesmo que estes tenham sido pagos muitos anos depois, após transcorrido todo o rito processual já esmiuçado acima.

Já no que se refere à contribuição ao PIS e a COFINS, quando se analisa os Autos de Infração e, mais especificamente o TVF com a motivação do lançamento, o que se percebe é que a fiscalização aplicou o disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Confira-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal:

Pelo exposto, em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA, haverá incidência também das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS nas receitas operacionais decorrentes do benefício fiscal do CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI. O referido regime de incidência encontra-se disciplinado através das leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), que em seu art. 1º, assim dispõem, respectivamente:

(...)

Pelo disposto na legislação supra citada, tanto a Contribuição para o PIS/PASEP quanto a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido pelos dispositivos legais mencionados como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Também em seu parágrafo primeiro, determinam que o total das receitas tidas como faturamento, para efeitos de incidência das contribuições, compreendem, além da receita bruta da venda de bens e serviços, “todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”, incluídas dentre estas, portanto, às decorrentes da subvenção do CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI pago à contribuinte.

O § 3º do art. 1º da lei nº 10.637/2002, bem como o § 3º do art. 1º da lei nº 10.833/2003, definem as espécies de receitas que não integram a base de cálculo das referidas contribuições, não se incluindo nestas as receitas decorrentes de subvenções governamentais para custeio, sendo desta forma o benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI sujeito às referidas exações.

As hipóteses de incidência ou não das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as subvenções governamentais (no caso abaixo referente ao crédito presumido do ICMS), explicitadas anteriormente, foram inclusive objeto da SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA nº 13, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil em 28 de abril de 2011. Abaixo transcreve-se a ementa da referida Solução de Divergência, publicado no Diário Oficial da União em 20/05/2011:

(...)

Verifica-se, neste sentido, que a legislação aplicada pela fiscalização se refere à contribuição ao PIS e à COFINS calculadas pela sistemática da não-cumulatividade, sistemática

⁴ Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

esta que sequer existia na época em que surgiu o direito ao ressarcimento dos aludidos créditos. Assim, independentemente do momento em que os valores foram pagos ao contribuinte, no período em que eram devidos não se havia a possibilidade de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa.

Ademais, considerando que os créditos-prêmios de IPI, nos entendimentos consignados pela própria Receita Federal do Brasil e pelo STF, devem ser considerados e tratados como receitas de exportação, mesmo que se admitisse a possibilidade de aplicação de legislação superveniente aos fatos geradores, não poderia se falar em tributação pelas aludidas contribuições, uma vez que estas receitas são imunes de tributação⁵, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 149 da Constituição Federal de 1988. Confira-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Não se pode olvidar, ainda, que na época em que os valores deveriam ser pagos, não havia incidência destas contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes. Este ponto não passou despercebido no acórdão de nº 1401-003.576. Confira-se:

Por outro lado, caso se considere, como é o nosso entendimento, que as receitas auferidas em 2011 sejam tributadas como se recebidas fossem entre 1981 e 1985, nem assim poderiam ser tributadas pelo seguintes motivos:

a) Em relação ao PIS porque a incidência desta contribuição à época dos fatos era estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70 e que, nesta norma a tributação do PIS restringia-se apenas às receitas decorrentes do faturamento da empresa. Não incidindo sobre outras receitas.

b) Em relação à COFINS, que na época se denominava como FINSOCIAL, também não seria possível a tributação do crédito-prêmio, posto que o Decreto-Lei nº 1.940/82 que a estabeleceu também somente determinava a incidência sobre a receita decorrente do faturamento da empresa, não abrangendo as demais receitas auferidas.

Desta forma temos que, quer sejam os valores recebidos em 2011 tributados pelo regime de caixa como quer a fiscalização, quer sejam tributados pelo regime de competência, como entende este relator, não poderiam incidir o PIS e COFINS sobre as receitas de crédito-prêmio, haja vista que, tratando-se de receitas de exportação, conforme estabelecido pelo Parecer Normativo nº 71/1972, ou não seriam incidentes as contribuições conforme limitação constitucional ou tais receitas não poderiam compor a base de cálculo das contribuições por falta de previsão legal.

Portanto, sem maiores delongas, considerando as premissas fixadas ao longo deste vota-se por julgar como PROCEDENTE o Recurso Voluntário neste ponto, para afastar a tributação, pelo IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, das parcelas recebidas pelo contribuinte nos anos de 2013 e 2014, em decorrência do precatório expedido em seu favor pelo Poder Judiciário.

⁵ A impossibilidade de tributação destes valores se encontra de forma expressa no art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003.

IV.1.4 – DA CORREÇÃO DOS VALORES DAS PARCELAS RECEBIDAS.

No lançamento ora em análise, além dos valores das parcelas efetivamente recebidas pelo contribuinte, a fiscalização constituiu o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS sobre os valores das atualizações financeiras das parcelas do precatório recebidas, sob o argumento de que as atualizações seriam outras receitas operacionais, “*que integra os valores que desencadeiam na apuração do Lucro Líquido do Período de Apuração*”. Veja-se o que constou do TVF:

Ao analisar os lançamentos contábeis da empresa constatou-se que foram lançados a título de atualização pela poupança, correspondente a parcela reconhecida pelo judiciário, os valores de R\$ 17.671.596,34 e R\$ 18.507.018,44, respectivamente nos anos de 2013 e 2014.

Esses valores, por sua vez, foram declarados, INDEVIDAMENTE, como Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos, conforme se verifica em suas Demonstrações dos Resultados dos referidos anos, FICHA 06A das DIPJs.

Conforme visto no item 7 deste Termo de Verificação Fiscal, essas atualizações fazem parte das receitas financeiras da empresa, devendo ser consideradas como OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, que integra os valores que desencadeiam na apuração do Lucro Líquido do Período de Apuração.

No ano base de 2013 a empresa apurou um Lucro Líquido do Período de Apuração de R\$ 7.381.284,86, já no ano de 2014 esse lucro foi de R\$ 10.418.534,25.

Ocorre que, não obstante tenha reconhecido como receita, INDEVIDAMENTE, de exportação direta de mercadorias e produtos, fazendo parte dos rendimentos integrantes da apuração do Lucro Líquido do Período (Ficha 06A – Demonstração do Resultado), excluiu-as quando da apuração do Lucro Real (Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real), sendo, portanto, objeto de lançamento no presente Auto de Infração.

Pelo entendimento deste relator consignado acima, não há também como manter a autuação sobre as atualizações do valor principal, na medida em que estes não podem ser tributados, por serem caracterizados como estímulo financeiro e qualificados, pela própria Receita Federal do Brasil, como sendo uma "receita de exportação".

Assim, ao contrário do que afirmou o agente autuante no trecho do TVF transcrito, não houve equívoco do contribuinte ao contabilizar as atualizações dos valores como “Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos”, com a respectiva exclusão dessas atualizações do Lucro Real.

Ademais, não se pode olvidar do brocado romano “*accessorium sequitur pelagus*” (o acessório segue o principal). Assim, como entendeu-se que não poderia se falar em tributação do principal, não se pode admitir, também, que a tributação do acessório (atualização monetária).

Como se não bastasse, mesmo que não prevaleça o entendimento deste relator quanto à impossibilidade de tributação dos valores (principal) recebidos, no que tange às atualizações consideradas pela fiscalização, em recente julgado proferido pelo STF, com repercussão geral reconhecida, entendeu-se que o IRPJ e a CSLL, quando da repetição de indébito tributário, não poderiam incidir sobre a mera atualização dos valores, uma vez que não haveria acréscimo patrimonial do contribuinte passível de tributação nestes casos. O acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal recebeu a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade. 1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. 2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros

cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda. 3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados. 4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”. 5. Recurso extraordinário não provido. (RE 1063187, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 27/09/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247 DIVULG 15-12-2021 PUBLIC 16-12-2021)

Desta forma, neste ponto, também vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores das atualizações dos créditos-prêmio de IPI lançados na contabilidade do contribuinte.

IV. 2 – DA GLOSA DAS DESPESAS

Prosseguindo na análise do Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente, este se insurge em face das glosas das despesas realizadas pela fiscalização.

Com se observa da acusação fiscal constante do TVF, o agente autuante identificou que, nos anos de 2013 e 2014, que são objeto do lançamento em comento, o contribuinte teria se apropriado de despesas que, aos olhos da fiscalização, seriam indedutíveis na apuração do lucro da entidade.

No TVF, essas despesas foram divididas em dois grupos: (i) Despesas financeiras provenientes da dívida junto ao IRB Brasil Resseguros S/A e (ii) Despesas financeiras provenientes das vendas do crédito prêmio de IPI.

Assim, para fins didáticos, se analisará a acusação fiscal de forma apartada. Antes, contudo, importante fixar algumas premissas a cerca da dedutibilidade de despesas e os requisitos impostos pelo legislador. É o que se passa a fazer.

IV.2.1 – DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O LUCRO REAL

Neste ponto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As **despesas operacionais dedutíveis** na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As **despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades**

da empresa (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99 (vigente à época dos fatos geradores). Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “*o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos*”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas. 3. O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 4. Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não

demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essa premissa que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pelo Recorrente.

IV.2.2 – DAS DESPESAS FINANCEIRAS PROVENIENTES DA DÍVIDA JUNTO AO IRB BRASIL RESSEGUROS S/A

No que tange às despesas financeiras provenientes da dívida junto ao IRB Brasil Resseguros S/A, o que se observa do TVF é que a acusação fiscal apontou que, mesmo sendo efetivamente assumidas e lançadas na contabilidade do Recorrente, essas despesas não teriam qualquer relação com a atividade do contribuinte e, por isso, não seriam passíveis de dedução. Confira-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal:

Os documentos trazidos pela contribuinte e a sua resposta ao Termo de Intimação nº 01/2016 dão conta de que a dívida contraída com o IRB BRASIL RESSEGUROS S/A é na verdade originária de emissão de notas promissórias emitidas pela Portobello International Ltda que, posteriormente, pelo não pagamento destas na data de seus vencimentos, a REFINADORA CATARINENSE reconheceu como sua, por ter sido um dos garantidores na emissão destas notas promissórias.

De se destacar que foram vários garantidores. Além da REFINADORA CATARINENSE, constam também a Usati Administração de Bens e Participações Societárias Ltda, Cesar Bastos Gomes e Maria Helena Ramos Gomes. Entretanto, a contribuinte registrou em seu passivo toda a dívida assumida pelos garantidores, no valor de R\$ 38.451.389,26, em 27/12/2011.

Os juros pagos ao longo dos anos de 2013 e 2014, nos valores de R\$ 1.516.168,60 e R\$ 1.888.249,16, respectivamente, foram lançados na apuração do lucro contábil da REFINADORA como despesas, pois se tratam realmente de despesas incorridas naqueles anos pela contribuinte. No entanto, conforme visto acima, essas despesas não fazem parte da atividade da contribuinte e não são necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Além disso, não são usuais e normais no tipo de transações realizada pela empresa.

Diante das características da “dívida” que gerou as despesas financeiras e de acordo com a norma vigente do imposto de renda pessoa jurídica, adicionou-se, no cálculo da apuração do Lucro Real os valores decorrentes dessa despesa não operacional.

O contribuinte, por sua vez, desde a Impugnação Administrativa alega que a “*dedutibilidade da despesa não pode ser determinada em abstrato, mediante simples consulta do objeto social*”, nos termos definidos, inclusive, no Parecer Normativo CST nº 32/1981.

O Recorrente afirma, assim, que os juros (despesas financeiras) por ela apropriados são decorrente de dívida contraída, em um primeiro momento, pela Usati ABPS Ltda. (Usati), que é sua acionista controladora, junto à empresa Portobello International Ltd. (Portobello). E que os títulos dessa operação de crédito “*foram adquiridos pela o IRB Brasil Resseguros S.A*”, posteriormente.

Contudo, em que pese, inicialmente, a sua controladora ter pago os juros decorrentes da operação financeira, esta, “*no vencimento de 27/01/2005, não teve recursos para o pagamento do principal*”, obrigando, o Recorrente, a assumir a dívida junto ao IRB, uma vez que era a garantidora da operação.

O Recorrente argumenta, neste sentido, que, “*desde o início do contrato, foi garantira da operação e, em 27/12/2011, assumiu a dívida da Usati com o IRB, passando a lançar em sua contabilidade um crédito com a Usati e em contrapartida dívida com o IRB. Do mesmo modo, a Usati liquidou sua dívida com o IRB e assumiu a dívida com a Recorrente.*”

Afirma, por outro lado, que “*as taxas de juros aplicadas no contrato com o IRB e com a Usati eram equivalentes (Selic)*”, afirmando que:

considerando que a Recorrente e a Usati eram credoras e devedoras entre si, as partes, na forma prevista nos arts. 368 e ss. do Código Civil, firmaram um instrumento particular de encontro de contas (doc. 11 da Impugnação), extinguindo as obrigações recíprocas

Neste sentido, defende a dedutibilidade das despesas lançadas em sua contabilidade, afirmando que a prestação de garantia à sua controladora não pode ser considerada como “*anormal ou não relacionada às atividades da empresa.*”

Apointa, assim que a “*assunção de dívida junto ao IRB não implicou em prejuízo ao Fisco, tendo em vista que, desde o início, a controlada tinha o direito de exigir da controladora Usati a cobrança da dívida assumida. Assim, a Recorrente reconhecia uma receita de juros, enquanto a Usati reconhecia uma despesa, ambas com a mesma Taxa (Selic)*”.

Por fim, aduz, o Recorrente, que “*os lançamentos questionados já foram analisados no auto de infração referente ao período de 2011 (PAF nº 11516.722152/2015-68), tendo o Fisco manifestado sua concordância com a dedutibilidade, tanto para os lançamentos para com o Banco ABC quanto para o IRB.*”

A DRJ no Recife (PE), fincada no objeto social do Recorrente, negou provimento ao apelo inicialmente apresentado, sob o argumento de que “*a garantia de negócios de terceiros não integra o conjunto de atividades do objeto social da Impugnante. Além disso, inexistente respaldo legal para dedução da despesa decorrente da assunção de dívida de terceiro na determinação do lucro real da Impugnante*”.

Ademais, aquela Turma de Julgamento, apontou que “*Apesar da irrelevância para a solução da questão, destaque-se que a Impugnante só apresentou conta da despesa financeira, não trouxe a de receita financeira supostamente atualizada pelo mesmo percentual*”.

Não há reparos a fazer no acórdão recorrido neste ponto.

Com demonstrado nas premissas acima fixadas, para que uma despesa seja dedutível na apuração do lucro tributável, além de ter sido paga ou incorrida, ela precisa ser útil e necessária para a manutenção da empresa, devendo ter relação com o seu objeto social.

No presente caso, a garantia de uma dívida – mesmo que esta seja de um controladora da entidade – não pode ser considerada como uma despesa ligada ao objeto social. Inclusive, no acórdão recorrido, a Turma de Julgamento *a quo* deixou claro que, no objeto social do Recorrente, não consta como sua atividade “*a garantia de negócios de terceiros*”.

Não há dúvidas, para este relator, que a garantia dada à dívida da controladora do Recorrente e, posteriormente, o pagamento desta, tendo em vista a inadimplência do devedor principal, foi um ato de liberalidade dos administradores, que não é, diga-se, ilícito, mas também não pode ser repartido com a sociedade, na forma de dedução de despesas na apuração do lucro tributável.

Sobre a liberalidade dos atos dos administradores, Edmar Oliveira Andrade Filho, trazendo lições de doutrinadores do direito societário, assim se pronuncia:

Na definição de Trajano de Miranda Valverde, atos de liberalidade são aqueles que diminuem, de qualquer sorte, o patrimônio social, sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica. De forma mais incisiva, Valdemar Ferreira adverte que a “*missão dos diretores não é de doar ou desfalcar o patrimônio da*

sociedade, senão acresce-lo, mercê da gestão prudente, honesta e produtiva de lucros”. Para Darcy Miranda Junior, não pode o administrador “autorizar despesas que nenhuma relação tenham com objetivo social”. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 229)

Por outro lado, não se pode acatar o argumento lançado nos apelos, no sentido de que não houve prejuízo ao fisco, uma vez que, ao mesmo tempo que o Recorrente se apropriava das despesas em comento, *“reconhecia uma receita de juros, enquanto a Usati reconhecia uma despesa, ambas com a mesma Taxa (Selic)”*.

Como apontado pela DRJ no Recife, *“a Impugnante só apresentou conta da despesa financeira, não trouxe a de receita financeira supostamente atualizada pelo mesmo percentual.”* E mesmo sendo alertada quanto a este ponto, quando da apresentação do Recurso Voluntário, o Recorrente não trouxe qualquer prova neste sentido.

Neste sentido, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

IV.2.3 – DESPESAS FINANCEIRAS PROVENIENTES DAS VENDAS DO CRÉDITO PRÊMIO DE IPI.

Como se observa da acusação fiscal, entendeu-se pela glosa de despesas financeiras, decorrentes de dívidas assumidas pelo contribuinte, em virtude da não homologação das compensações apresentadas por terceiros, que utilizavam créditos-prêmios de IPI negociados pelo Recorrente nos anos de 2001 a 2005. Veja-se a acusação fiscal constante do TVF:

A contribuinte ao longo dos anos de 2001 a 2005 negociou com diversas empresas crédito que ela teria com a União decorrente de Crédito Prêmio de IPI para serem compensados com débitos junto à RFB. Após essas transações a RFB não homologou essas compensações. O resultado disso foi a assunção dessa dívida, por força contratual, pela REFINADORA.

Ao assumir essa dívida a empresa ficou com um passivo elevado e, como consequência, uma despesa financeira altíssima, haja vista que no ano de 2013 chegou ao valor de R\$ 7.342.100,98 e no ano de 2014, R\$ 8.512.257,29.

Ocorre que, a transação efetuada pela REFINADORA, venda de Crédito Prêmio de IPI, não fazem parte da atividade da contribuinte e não são necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, elencadas no item 1 do presente Termo de Verificação Fiscal. Além disso, não são usuais e normais no tipo de transações realizada pela empresa.

Diante das características da “dívida” que gerou as despesas financeiras e de acordo com a norma vigente do imposto de renda pessoa jurídica, adicionou-se, no cálculo da apuração do Lucro Real os valores decorrentes dessa despesa não operacional.

Em seus apelos, notadamente no Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente defende a dedutibilidade das despesas, argumentando, em síntese, que *“na cessão onerosa de créditos (que o Fiscal impropriamente denominou “venda do Crédito) é usual e normal que, em caso de não reconhecimento do crédito pelo devedor, o cedente restitua os valores pagos pelo cessionário”*. Argumenta, ainda, que *“a receita decorrente dessas cessões foram todas devidamente tributadas pela Recorrente (cf. demonstrativos contábeis, doc. 15 a 20 da Impugnação, que comprovam o recolhimento do PIS-Cofins, IRPJ e CSLL)”*.

A DRJ no Recife, invocando as premissas quanto a dedutibilidade apontadas no caso da glosa das despesas acima analisadas, não acatou esta parte da defesa do contribuinte, sob o argumento de que

(...) vê-se, com efeito, que a negociação de créditos originários de tributos não integra a relação de atividades que compõem o objeto social da Impugnante, conforme especificado no art. 3º do Estatuto Social transcrito acima. Ademais, não se deve perder de vista a observação da Autoridade Fiscal, no tópico 10.2.2 do TVF5 acerca da característica da "dívida" que originou a despesa financeira: trata-se de débito tributário de terceiro, de dedução não autorizada na determinação do lucro real da Impugnante.

De fato, também neste ponto, não assiste razão ao recorrente.

Como delineado acima, não se vislumbra, nos termos do estatuto social do Recorrente vigente no período analisado, que este tinha como objeto social a comercialização de créditos tributários decorrentes de ações judiciais.

Não há qualquer relação entre atividade do Recorrente e a cessão onerosa de créditos tributários. Se estes foram cedidos, através de contratos de "risco" firmados pelo Recorrente e diversas empresas, o foram por liberalidade dos administradores. Assim, como bem colocado no acórdão recorrido, "*o ônus pelo suposto crédito rejeitado para fins de compensação tributária*" não pode ser transferido à Fazenda Nacional.

Entende-se, por outro lado, no mesmo Norte da decisão recorrida, que "*a suposta tributação da receita correspondente à operação, conforme alegado, não altera a impossibilidade de dedução*".

Por fim, também não se pode concordar com o Recorrente, quando cita julgados proferidos pelo CARF, e induz o entendimento de que todas as multas decorrentes de descumprimento contratual seriam dedutíveis do lucro tributável.

É que, entende, este relator, que só poderá haver dedução da multa contratual paga ou incorrida, quando o contrato firmado, que dá origem à multa, tenha relação com o objeto social do contribuinte.

Em um precedente citado no apelo (acórdão nº 103-19527), observa-se que a multa considerada dedutível por este órgão julgador era decorrente de contrato de "*fornecimento de equipamentos*" firmado pelo contribuinte, que foi rescindido posteriormente, ficando a parte que rescindiu (naquele caso, o contribuinte autuado) obrigada a pagar multa (10%) e perdas e danos (14%).

Naquele caso, entendeu-se que a multa paga poderia ser deduzida da apuração do lucro tributável, uma vez que decorrente do exercício do objeto social do contribuinte. Inclusive, na decisão proferida, datada de 08/08/1998, deixou-se claro que "*para que uma despesa seja dedutível na determinação do lucro real, ela deve estar revestida dos requisitos da normalidade, usualidade e da necessidade à atividade e à manutenção da respectiva fonte*".

Neste sentido, vota-se, também neste ponto, por se NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

IV.3 – DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL.

Por derradeiro, em argumento subsidiário, o Recorrente pugna pela necessidade de revisão dos valores, uma vez que a o agente autuante "*ignorou completamente os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados até 2012 e 2013 (considerando o primeiro período autuado), que deveriam ter sido abatidos do crédito tributário exigido*".

De fato, quando se analisa o TVF, a fiscalização entendeu que não haveria como abater, dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados, o valor dos créditos tributários ora em discussão, uma vez que aquele prejuízo e BCN seriam decorrentes de

“prejuízos não operacionais” e, por isso, nos termos do artigo 31 da Lei nº 9.249/95, não seriam compensáveis. Confira-se o que constou daquele Termo:

Ao longo desses últimos anos a contribuinte não teve receitas além das financeiras, com exceção após o ano de 2011 para cá que passou a receber as parcelas dos créditos prêmio de IPI. Por outro lado, suas despesas financeiras, decorrentes das vendas dos créditos de IPI para outras empresas, foram decisivas para o acúmulo de seus prejuízos acumulados e saldos negativos da CSLL.

Para se ter uma ideia do que representa as despesas financeiras para a REFINADORA CATARINENSE, no ano base de 2013 o total das despesas operacionais foi de R\$ 2.267.542,29. Já as despesas financeiras foram da ordem de R\$ 10.455.749,89, ou seja, quase 5 vezes mais do que as despesas operacionais.

O presente lançamento trata de receitas que fazem parte da receita bruta operacional, oriundas de subvenções de custeio, conforme define o art. 44, caput e inciso IV, da Lei nº 4.506, destacado no item 6, e financeiras. Já os prejuízos apresentados pela contribuinte são decorrentes de despesas totalmente alheias à atividade da empresa, IMPEDIDAS DE SEREM COMPENSADAS COM LUCROS DECORRENTES DA ATIVIDADE DA EMPRESA, por força do art. 31 da Lei nº 9.249/95, citado abaixo:

(...)

Diante do exposto acima, deixou-se de proceder a compensação dos PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS com as RECEITAS OPERACIONAIS lançadas no presente Auto de Infração, provenientes dos créditos prêmios de IPI e das receitas financeiras, devido ao impedimento legal de compensação de supostos prejuízos não operacionais com lucro operacionais.

Quando da realização da diligência determinada pela DRJ no Recife (PE), a fiscalização confirmou a existência e montantes prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados, mas manteve o entendimento pela impossibilidade de compensação daqueles valores com os créditos tributários constituídos de ofício. Transcreve-se:

"Ressalte-se que no presente lançamento a autoridade fiscal não considerou os prejuízos fiscais e o saldo de base negativa de CSLL por força do art. 31 da Lei nº 9.249/95, já especificado no Termo de Verificação Fiscal. Além disso, os prejuízos declarados pela contribuinte nos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, nos valores de R\$10.654.953,38, R\$ 5.788.971,05, R\$ 7.783.260,20 e R\$ 9.480.981,38, respectivamente, e os saldos negativos da CSLL nos mesmos períodos nos valores de R\$ 10.654.953,38, R\$ 5.788.971,05, R\$ 7.783.260,20 e R\$ 9.480.981,38, respectivamente, foram considerados quando dos lançamentos dos créditos prêmios de IPI e suas atualizações;"

A DRJ no Recife, por sua vez, ao analisar o apelo inaugural do Recorrente, de forma simplória, *data venia*, ateu-se a dizer, no acórdão recorrido, que a "*origem dos prejuízos está bem demonstrada pela Autoridade Fiscal, conforme visto acima*". Assim, com esse "fundamento" rejeitou o pleito do contribuinte.

Todavia, assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

Nos termos do artigo mencionado pela fiscalização (artigo 31 da Lei nº 9.249/95), que fundamentou a não compensação dos créditos tributários constituídos de ofício com o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados nos anos-calendários em comento, de fato, os prejuízos não operacionais só poderão ser compensados com lucros da mesma natureza. Veja-se:

Art. 31. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Ocorre, contudo, que o douto agente autuante se olvidou que, nos termos do artigo 511, §1º do então vigente RIR 99 (Decreto n.º 3.000/99), consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente, in verbis:

Art. 511. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no caput do art. 510 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 31).

§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

§ 2º O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata. (destacou-se)

E o que se percebe da motivação desta parte do TVF é que, de forma equivocada, *data venia*, a fiscalização entendeu as receitas financeiras auferidas e as respectivas despesas incorridas, que deram ensejo ao prejuízo fiscal e BCN do contribuinte, seriam receitas não operacionais, que estariam enquadradas na limitação imposta pelo citado artigo 31 da Lei n.º 9.249/95.

Neste sentido, mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que aponta de forma didática a restrição imposta pelo legislador. Ensinamentos estes que vão de encontro ao que apontou a fiscalização no TVF. Confira-se:

Os preceitos transcritos são claros: para esse fim somente são considerados não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens; portanto, em face dessas duas regras, o regime especial de compensação de prejuízos gerados por perdas de capital não é aplicável quando tais prejuízos tenham origem em perdas decorrentes de todas as outras operações referidas no art. 418 do RIR/99, que não a alienação, ou seja: (a) desapropriação; (b) baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou (c) na liquidação de bens. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 456 e 457)

Portanto, não se aplica ao presente caso a vedação da compensação do prejuízo fiscal e da BCN imposta pelo agente autuante.

Estando, por outro lado, confirmada, via diligência determinada pela DRJ, a existência daquele prejuízo e da BCN, deve ser realizada a compensação dos créditos tributários remanescentes no presente Auto de Infração, com o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados pelo contribuinte, nos termos da legislação.

Assim, vota-se por DAR PROVIMENTO a este ponto do Recurso Voluntário.

DAS CONCLUSÕES

Por todo o exposto, vota-se por:

- SUPERAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do acórdão recorrido, nos termos do § 3, do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

- REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do lançamento, por erro na aplicação do regime de reconhecimento das receitas consideradas nos Autos de Infração.

- REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE dos Autos de Infração, uma vez que não houve duplicidade do lançamento, tampouco mudança do critério jurídico adotado pela fiscalização.

- REJEITAR a prejudicial de mérito de decadência.

No mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário:

- para afastar a tributação, pelo IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, das parcelas recebidas pelo contribuinte nos anos de 2013 e 2014, em decorrência do precatório expedido em seu favor pelo Poder Judiciário.

- para afastar a incidência do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores das atualizações dos créditos-prêmio de IPI lançados na contabilidade do contribuinte.

- para manter a glosa de despesas financeiras provenientes da dívida junto ao IRB Brasil Resseguros S/A.

- para manter a glosa de despesas provenientes das vendas do crédito prêmio de IPI.

- para determinar que seja realizada a compensação dos créditos tributários remanescentes no presente Auto de Infração, com o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados pelo contribuinte, nos termos da legislação.

É como se vota!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias