



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13161.000772/2004-82
Recurso nº. : 146.515
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX. 2000
Recorrente : JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A.
Recorrida : 2ª Turma da DRJ de Campo Grande – MS.
Sessão de : 17 de agosto de 2006
Acórdão nº. : 101-95.708

IRPJ – LUCRO REAL - REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS – COMPETÊNCIA - Pelo regime de competência, as receitas devem ser escrituradas contabilmente quando "ganhas", independentemente de sua realização em moeda, devendo, pois, ser reconhecida no resultado da pessoa jurídica e computada na base de cálculo do tributo, a partir do momento que tal ganho já for certo, líquido e o correspondente valor já possa ser exigido por qualquer meio jurídico, eis que a sua incidência, ao teor do disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, se dá quando a pessoa jurídica adquire a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

PRAZO DECADENCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A.

Processo nº. : 13161.000772/2004-82
Acórdão nº. :101-95.708

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à CSL e à COFINS.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.

Processo nº. : 13161.000772/2004-82

Acórdão nº. : 101-95.708

Recurso nº. : 146.515

Recorrente : JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A.

RELATÓRIO

JATOBÁ AGRICULTURA PECUÁRIA E INDÚSTRIA S/A. já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, que por unanimidade de votos, REJEITOU as preliminares de inconstitucionalidade e decadência e, no mérito, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, PIS e CONFINS, com fatos geradores ocorridos em 30/09/1999.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte foi autuada em razão da fiscalização ter constatado a omissão de receitas, no terceiro trimestre de 1999, decorrente de correção e juros compensatórios de Títulos da Dívida Agrária (TDA), recebidos do Tesouro Nacional em 28.09.1999 e 06.10.1999, em face dos Mandados de Segurança ns. 1.110 e 1.729, com transito em julgado nas datas de 05.03.1992 e 16.06.1995, junto ao Supremo Tribunal de Justiça.

Por meio do Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte foi intimada diversas vezes para esclarecer a origem dos TDAs dos quais resultaram os pagamentos por ela recebidos no respectivo exercício.

Alegou a autuada que os direitos recebidos (juros e correção) do Tesouro Nacional eram decorrentes de TDAs oriundas de expropriação de imóvel próprio, sem, contudo, apresentar nenhum documento. Aduz que os TDAs são emitidos fundamentalmente com fim indenizatório, motivo pelo qual, seu resgate, bem como o recebimento dos juros deles decorrentes, estão cobertos pela isenção de tributos.

Intimada do lançamento, impugnou o feito (fls. 444 a 497), no qual após exposição dos fatos relativos à desapropriação, recebimento de TDAs, manutenção do valor real desses tributos, impetração de Mandados de Segurança para garantir essa manutenção e solicitando, ainda, a imunidade quanto aos tributos, resgate de TDAs e recebimento dos juros posteriormente ao resgate, aduziu, em síntese:

Inicialmente, ter a autuada atendido a todos os requerimentos formulados pela autoridade fazendária, e entregue, para que fossem juntados aos autos, todos os documentos que já possuía ou a que obteve acesso.

Esclarece, ainda, através do Ofício nº 2085 da STN/MF (fl.213), a origem dos títulos e, também, no comprovante de depósito apresentado pelo Tesouro Nacional. Consta que o pagamento de juros de TDA se deu em cumprimento aos Mandados de Segurança nº 1.110/DF e 1.729/DF, tendo nestes a sua origem.

No Mandado de Segurança impetrado perante o STJ, autuado sob o nº 1.110, foi requerida a concessão de expurgos inflacionários e juros, e, tendo sido demonstrada a origem e a propriedade dos títulos apresentados, foi pedida, também, a não incidência de tributos.

A decisão do STJ no Mandado de Segurança em questão foi proferida nos seguintes termos: *"Incide a atualização monetária no reajuste de títulos da dívida agrária como previsto no texto constitucional. Tratando-se do próprio expropriado não há incidência de impostos sobre os títulos a serem resgatados e são devidos juros moratórios de 6% ao ano"*. Decisão que transitou em julgado em 5 de março de 1992.



Alega que o reconhecimento da não-incidência tributária sobre os TDAs resgatados em virtude da decisão judicial proferida no MS é definitivo e imperativo. Constata-se, pois, a impossibilidade e a inconstitucionalidade de abertura de processo fiscalizatório em relação à tributação daqueles títulos da Jatobá, referidos no MS, como títulos próprios insuscetíveis de tributação, em função de estarem protegidos pela coisa julgada.

A legislação tributária estabelece que o IRPJ, a CSLL, a contribuição para o PIS e a COFINS constituem tributos lançados por homologação, em relação aos quais o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento expira com o decurso do prazo de cinco anos (decadência), contado da data do fato gerador que, no caso dos autos, ocorreu em 1992 e 1995. A notificação relativa aos presentes autos de infração (IRPJ e CSLL) ocorreu somente em 10 de setembro de 2004, data em que já se encontrava consumada a decadência em virtude do decurso de mais de cinco anos contados da data do fato gerador de eventual tributo que se pudesse entender devido.

Assevera que obteve o direito líquido e certo de receber os expurgos inflacionários e os juros moratórios e compensatórios deferidos expressamente nas decisões proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 1.110 e nº 1.729.

Com o trânsito em julgado de tais decisões, a empresa passou a ter direito ao recebimento dos valores de R\$ 85,6 e R\$ 3,46 milhões, à época representada por títulos da dívida agrária TDAMs e TDACMs, que, então, foram resgatados, ou seja, realizados pecuniariamente, parte em 1997 e parte em 1999.

Resta claro, portanto, que a disponibilidade jurídica da renda não surgiu com a realização pecuniária em 1999, mas sim com o trânsito em julgado das decisões dos Mandados de Segurança, em 5 de março de 1992 e em 16 de junho de 1995, momento em que se deu a incidência tributária.

Afirma que os títulos da dívida agrária emitidos em seu favor, em decorrência dos Mandados de Segurança, equivalem ao precatório, e o prazo de resgate protrair-se-á no tempo, vencendo juros e correção, fato que não retira o caráter de liquidez e certeza, quer do precatório, quer dos títulos da dívida agrária emitidos quando da sentença judicial.

Alega que o regime que se impõe ao caso é o da competência, porquanto as sentenças eram líquidas e certas, foram “quitadas” com TDAs que, pela natureza constitucional expropriatória, têm seu resgate postergado no tempo e têm cláusula de garantia de valor, constituindo-se em “moeda-forte”.

Relativamente à contribuição para o PIS e COFINS alega que é aplicável o mesmo regime de apropriação de receitas aplicável ao IRPJ e a CSLL, ou seja, o regime de competência, e o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, assim compreendido a “receita bruta”, verificando-se assim que a essas contribuições são aplicáveis às constatações efetuadas nos tópicos relativos ao IRPJ e a CSLL.

Constata-se, pois, que relativamente à contribuição para o PIS e a COFINS o auto de infração lavrado não merece prosperar por já ter se consumado a decadência do direito de lançar. Assim, como os juros compensatórios e expurgos inflacionários integram o próprio título devem seguir a mesma sorte deles. É a aplicação do princípio do acessório segue a sorte do principal.

Assevera que os TDAs devem representar justa indenização, em valor real e, por tal motivo, não podem ser considerados passíveis de incidência tributária, sob pena de se estar violando seu valor real e a cláusula de garantia a eles inerente por determinação constitucional e de se ver frustrada a justa indenização.

Caso eventualmente venha a ser emitido como devido qualquer valor a título de CSLL e COFINS, alega que devem ser deduzidos do montante devido a título de CSLL os valores correspondentes a um terço do valor apurado a título de COFINS, deduzindo-se, pois, do valor a pagar a título de CSLL não só essa parcela como também a parcela correspondente à multa e aos juros de mora.

Também, caso venha a ser considerado devido qualquer valor a título de contribuição para o PIS e de COFINS, é mister que o referido valor, acrescido dos juros de mora, seja considerado dedutível na base de cálculo tanto do IRPJ, quanto da CSLL.

À vista de sua Impugnação, a 2ª. Turma da Delegacia Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, restando sua decisão assim ementada:

“Ementa: TDAs. ORIGEM. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não comprovadas que as TDAs têm origem em desapropriação de imóvel próprio, não é de se aplicar à imunidade tributária quando do resgate dos títulos ou recebimento de juros.

REGIME DE COMPETÊNCIA. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO..

Não havendo liquidez e certeza quando das sentenças proferidas em Mandados de Seguranças, nem no recebimento de Títulos da Dívida Agrária, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento se este foi formalizado dentro do prazo de cinco anos contado a partir do conhecimento do “quantum” a ser recebido.

COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS COM O VALOR DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Não praticado o ato de compensação antes de iniciada a ação fiscal, não há como ser elidido o lançamento de ofício do crédito tributário relativo a CSLL.

DEDUÇÕES DE VALORES DE TRIBUTOS LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é cabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de modo a se considerar a dedutibilidade de contribuições lançadas de ofício.

AUTUAÇÕES REFLEXAS: CSLL, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Lançamento Procedente.

Em suas razões de decidir, verificou-se que a afirmação contida na impugnação no sentido de que *“no Mandado de Segurança nº1.110/DF, após comprovar-se se tratava do próprio expropriado e relacionar pormenorizadamente cada um dos TDAs de sua propriedade,...”*, não induz ao raciocínio de que todas as TDAs relacionadas são decorrentes ou tiveram origem em desapropriação de imóvel próprio. A expressão *“após comprovar se tratava do próprio expropriado”* utilizada, apenas aponta para o fato de que já houve desapropriação na qual o expropriado foi a impugnante. Isso está, segundo os julgadores, perfeitamente comprovado desde o início do processo fiscalizatório. E o complemento *“e relacionar pormenorizadamente cada um dos TDAs de sua propriedade”* demonstra que foram relacionados TDAs de que a impugnante era a proprietária. Ocorre que não há como se inferir, pelas expressões utilizadas, que os TDAs relacionados são todos decorrentes da desapropriação sofrida pela impugnante.

Consignaram, também, que de fato, a detentora dos direitos creditórios era a impugnante e que estes decorreram de TDAs originados de área expropriada, esta, não necessariamente, de propriedade da Jatobá. Quanto aos Mandados de Segurança, estes, sem qualquer dúvida, foram impetrados pela Jatobá.



Como pode ser visto no "Relatório Fiscal", após troca de correspondências entre a Delegacia da Receita Federal em Dourados e a Secretaria do Tesouro Nacional e entre aquela e o INCRA (fls. 280/298), ficou comprovado que os direitos recebidos em 1999 foram decorrentes de TDAs, entretanto muitas delas emitidas para outras pessoas (físicas ou jurídicas). Verifica-se que a grande maioria dos títulos relacionados nos autos do referido MS não são decorrentes de desapropriação do imóvel rural localizado em Paranhos (MS).

Relativamente à afirmação de que consta no documento de fls. 320/335 que o detentor original dos TDAs era a Jatobá, é de se observar que o Tesouro Nacional não possuía, como não possui, condições de fazer tal ateste, amenos que isso signifique somente quem é o detentor no momento da apresentação dos títulos a CETIP; nunca que se refira a quem recebeu originariamente tais títulos. Tal impossibilidade pode ser facilmente verificada no documento de fl. 281.

Também não acolheram as alegações da contribuinte quando afirma que o acórdão proferido no MS tem o condão de asseverar que todos os títulos relacionados nos autos da ação judicial (MS nº 1.110/DF) são decorrentes de desapropriação de imóvel próprio e, por conseqüência, que os resgates e os demais recebimentos deles decorrentes (juros e expurgos inflacionários) estão imunizados.

Não pode ser outra a interpretação do acórdão, sob pena de os cumpridores da decisão estarem indo além do que foi concedido pelo acórdão proferido no "writ of mandamus". Ante o exposto, restam prejudicadas todas as alegações relativas aos embargos de declaração à ação rescisória que poderiam ter sido ajuizadas, mas não o foram por absoluta desnecessidade.

Ainda, dando-se ao acórdão o alcance que pretende a contribuinte (reconhecimento da imunidade a todos os TDAs relacionados nos autos do processo judicial), a imunidade ocorreria somente em relação ao IRPJ, não se aplicando a



Processo nº. : 13161.000772/2004-82
Acórdão nº. :101-95.708

CSLL, à contribuição para o PIS e a COFINS, ante ao que nele consta: “não há incidência de impostos sobre os títulos a serem resgatados”.

Não há dúvida de que, em muitos casos, a disponibilidade jurídica da receita ocorre com o trânsito em julgado de ações judiciais. E o ato emitido pelo COSIT e citado pela contribuinte veio elucidar e solucionar divergências quanto a esse entendimento, justamente no sentido de se ajustar os procedimentos dos contribuintes e dos agentes do Fisco.

Ocorre que, muito embora esse entendimento esteja correto, ele é genérico. Mesmo nesse ato (Solução de Divergência COSIT nº19/2003), foram feitas ressalvas quanto a situações que não se subsumem a ele. É o caso das sentenças ilíquidas. A própria impugnante reconheceu que os cálculos foram efetuados muito tempo depois de proferidas às sentenças nos Mandados de Segurança, portanto não tinham o atributo da liquidez.

Consignou os julgadores que a disponibilidade jurídica ocorreu quando do efetivo recebimento dos juros, em 1999.

Conforme observou o atuante (fl 370), a discussão sobre os regimes de competência ou de caixa é marginal, haja vista que o cerne da questão cingia-se a se saber quando ocorreu a disponibilidade jurídica para a contribuinte. Demonstrada que esta se deu somente em 1999, à aplicação de um ou outro regime convergiria a um mesmo resultado.

Mesmo admitindo o critério mais rigoroso para a Fazenda Pública, os lançamentos foram efetuados dentro do prazo, não tendo ocorrido à decadência. Não é necessário nem se cogitar da aplicação do art. 173, do CTN, nem do art. 45 da Lei n. 8.212/91.



Tratando-se as contribuições de PIS e COFINS de lançamentos reflexos, como reconhece a própria autuada em sua impugnação, aplica-se o mesmo entendimento referente ao IRPJ e para a CSLL.

Consignou-se na decisão recorrida que o amparo legal para a exclusão da tributação pelo IRPJ, cinge-se aos casos em que o próprio expropriado é o detentor do título resgatado ou do qual originou os juros ou outros rendimentos, não se estendendo a terceiros a imunidade prevista no art. 184, § 5º, da Constituição Federal de 1988. Alega que no mesmo sentido é o entendimento do STF, conforme se depreende do Recurso Extraordinário 169.628/DF, transcrevendo ementa.

Quanto ao Parecer da Consultoria Geral da República, cujo entendimento foi transcrito em parte pela impugnante (fls. 490/491), alega a r. decisão recorrida que nele não consta menção a terceiros, não podendo a contribuinte valer-se de tal entendimento, uma vez demonstrado que os títulos ensejadores dos juros recebidos em 1999 não têm origem na desapropriação do imóvel em Paranhos/MS.

E que a compensação, assim como o pagamento, é ato com que o sujeito passivo extingue o crédito tributário. Entretanto, uma vez que não foi praticado o ato de compensação antes da iniciada a ação fiscal, não há mais como ser elidido o lançamento de ofício do crédito tributário relativo a CSLL.

A respeito da dedutibilidade de tributos para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendeu o Julgador que esse direito só pode ser exercido em relação aos valores constantes na escrituração contábil e, ainda, desde que devidamente declarados pelo contribuinte, não se adequando, portanto, às situações de lançamento decorrente de ação fiscal. Na verdade é condição para dedutibilidade de tributos na apuração do lucro líquido que eles tenham sido previamente provisionados na contabilidade. Entendimento corroborado pelo Conselho dos Contribuintes.

Não é cabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de modo a se considerar a dedutibilidade de contribuições lançadas de ofício.

Pelas razões acima expostas é que a 2ª. Turma da Delegacia Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS rejeitou as preliminares de inconstitucionalidade e decadência e, no mérito, julgou pela procedência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e COFINS.

Intimada da decisão de primeira instância, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes às fls. 1303/1466, onde alegou, em síntese, que:

Sofreu a desapropriação de algumas terras, recebendo como indenização pela terra nua TDAs, conforme estipulado no Decreto-lei 554/69 que regulamentou as desapropriações por interesse social e, no esteio das determinações constitucionais, criou mecanismos para que se fizesse a "prévia e justa" indenização das terras desapropriadas.

Assim, pretendendo cumprir esta determinação, a União depositou em juízo valores simbólicos em dinheiro e TDAs (CR\$ 1,00/hectare e 1 TDA/hectare), em pagamento das benfeitorias e da terra nua. Irresignada com o valor apenas simbólico da indenização, recorreu ao Poder Judiciário para que este fixasse o seu justo valor. Realizado um acordo entre o INCRA e a ora Recorrente, em 08/08/1986, este Termo de Acordo ainda sofreu dois aditivos em 04/12/1987 e 28/01/1988.

Em virtude desse acordo, a Jatobá deu, em 09/02/1988, total e irrevogável quitação, passando o INCRA a ser, de forma indiscutível e irretroatável, o proprietário das terras expropriadas.

Assim, como é possível verificar, a Recorrente recebeu o pagamento da indenização pela expropriação de suas terras – a justa e prévia

indenização – com um atraso de 16 anos, já que a desapropriação ocorreu em 1972, e o pagamento só se efetivou em 09/02/1988.

O não pagamento de juros e correção pela União, referente à desapropriação das terras da Recorrente, objeto do Acordo firmado com o INCRA, deu azo à interposição dos Mandados de Segurança ns. 1.110 e 1.729, que obrigaram a União a pagar os percentuais sonogados.

No Mandado de Segurança n. 1.110, decidiu-se pela aplicação dos índices pleiteados e dos juros moratórios de 6% ao ano, e, ainda, pela não incidência de tributos sobre tais valores, pois se tratava de títulos de propriedade do próprio expropriado.

Aduz que os TDAs são emitidos fundamentalmente com fim indenizatório, motivo pelo qual, seu resgate, bem como o recebimento dos juros deles decorrentes, estão cobertos pela isenção de tributos.

Em 03/09/1997, o Tesouro Nacional resgatou os TDAs da Jatobá, mas ainda em montantes inferiores aos seus valores reais.

Em relação ao fornecimento de informação ao fisco, diz a Recorrente ter atendido a todos os requerimentos formulados pela autoridade fazendária, e entregue, para que fossem juntados aos autos, todos os documentos que já possuía ou a que obteve acesso.

Esclarece, ainda, através do Ofício nº 2085 da STN/MF (fl.213), a origem dos títulos e, também, no comprovante de depósito apresentado pelo Tesouro Nacional. Consta que o pagamento de juros de TDA se deu em cumprimento aos Mandados de Segurança nºs 1.110 e 1.729, tendo nestes a sua origem.



No Mandado de Segurança impetrado perante o STJ, autuado sob o nº 1.110, foi requerida a concessão de expurgos inflacionários e juros, e, tendo sido demonstrada a origem e a propriedade dos títulos apresentados, foi pedida, também, a não incidência de tributos.

A decisão do STJ no mandado de segurança em questão foi proferida nos seguintes termos: "*Incide a atualização monetária no reajuste de títulos da dívida agrária como previsto no texto constitucional. Tratando-se do próprio expropriado não há incidência de impostos sobre os títulos a serem resgatados e são devidos juros moratórios de 6% ao ano*". Decisão que transitou em julgado em 5 de março de 1992.

Dessa forma, alega, que o reconhecimento da não-incidência tributária sobre os TDAs resgatados em virtude da decisão judicial proferida no MS é definitivo e imperativo. Constata-se, pois, a impossibilidade e a inconstitucionalidade de abertura de processo fiscalizatório em relação à tributação daqueles títulos da Jatobá, referidos no MS, como títulos próprios insuscetíveis de tributação, em função de estarem protegidos pela coisa julgada.

A legislação tributária estabelece que o IRPJ, a CSLL, a contribuição para o PIS e a COFINS constituem tributos lançados por homologação, em relação aos quais o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento expira com o decurso do prazo de cinco anos (decadência), contado da data do fato gerador que, no caso dos autos, ocorreu em 1992 e 1995. A notificação relativa aos presentes autos de infração (IRPJ e CSLL) ocorreu somente em 10 de setembro de 2004, data em que já se encontrava consumada a decadência em virtude do decurso de mais de cinco anos contados da data do fato gerador de eventual tributo que se pudesse entender devido.

A Recorrente obteve o direito líquido e certo de receber os expurgos inflacionários e os juros moratórios e compensatórios deferidos expressamente nas decisões proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nºs 1.110 e nº 1.729.

Com o trânsito em julgado de tais decisões, a Recorrente passou a ter direito ao recebimento dos valores de R\$ 85,6 e R\$ 3,46 milhões, à época representados por títulos da dívida agrária TDAMs e TDACMs, que, então, foram resgatados, ou seja, realizados pecuniariamente, parte em 1997 e parte em 1999.

Resta claro, portanto, que a disponibilidade jurídica da renda não surgiu com a realização pecuniária em 1999, mas sim com o trânsito em julgado das decisões dos Mandados de Segurança, em 5 de março de 1992 e em 16 de junho de 1995, momento em que se deu a incidência tributária.

Os títulos da dívida agrária emitidos em seu favor, em decorrência dos Mandados de Segurança, equivalem ao precatório, e o prazo de resgate protrair-se-á no tempo, vencendo juros e correção, fato que não retira o caráter de liquidez e certeza, quer do precatório, quer dos títulos da dívida agrária emitidos quando da sentença judicial.

O regime que se impõe ao caso é o da competência, porquanto as sentenças eram líquidas e certas, foram “quitadas” com TDAs que, pela natureza constitucional expropriatória, têm seu resgate postergado no tempo e têm cláusula de garantia de valor, constituindo-se em “moeda-forte”.

Relativamente à contribuição para o PIS e COFINS é aplicável o mesmo regime de apropriação de receitas aplicável ao IRPJ e a CSLL, ou seja, o regime de competência, e o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, assim compreendido a “receita bruta”, verificando-se assim que a essas



contribuições são aplicáveis às constatações efetuadas nos tópicos relativos ao IRPJ e a CSLL.

Constata-se, pois, que relativamente à contribuição para o PIS e a COFINS o auto de infração lavrado não merece prosperar por já ter se consumado a decadência do direito de lançar. Assim, como os juros compensatórios e expurgos inflacionários integram o próprio título, devem, portanto, seguir a mesma sorte deles. É a aplicação do princípio do acessório segue a sorte do principal.

Os TDAs devem representar justa indenização, em valor real e, por tal motivo, não podem ser considerados passíveis de incidência tributária sob pena de se estar violando seu valor real e a cláusula de garantia a eles inerente por determinação constitucional e de se ver frustrada a justa indenização.

Caso eventualmente venha a ser entendido como devido qualquer valor a título de CSLL e COFINS, devem ser deduzidos do montante devido a título de CSLL os valores correspondentes a um terço do valor apurado a título de COFINS, deduzindo-se, pois, do valor a pagar a título de CSLL não só essa parcela como também a parcela correspondente à multa e aos juros de mora.

Também, caso venha a ser considerado devido qualquer valor a título de contribuição para o PIS e da COFINS, é mister que o referido valor, acrescido dos juros de mora, seja considerado dedutível na base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL.

Por todo o exposto, requer ao fim a Recorrente sejam acolhidas suas razões apresentadas, para dar provimento ao Recurso.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

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

Conforme se depreende do relatório, a Recorrente se insurge contra a decisão de primeira instância que por unanimidade de votos REJEITOU as preliminares de inconstitucionalidade e decadência, para no mérito julgar procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, PIS e CONFINS, com fatos geradores ocorrido em 30/09/1999, decorrentes do recebimento pela contribuinte de correção monetária e juros compensatórios incidente sobre Títulos da Dívida Agrária por ela anteriormente recebida em virtude de decisão judicial transitada em julgado.

Para afastar as preliminares de inconstitucionalidade e decadência argüida pela Recorrente, entendeu a Turma Julgadora quanto a primeira preliminar (constitucionalidade), que não está se cogitando no caso de afrontar ao princípio constitucional de intangibilidade da coisa julgada, mas tão somente de cumprir a ordem judicial emanada, ou seja, o alcance da expressão "*tratando-se do próprio expropriado*" no acórdão exarado pelo STJ.

Nesse sentido, entendeu a Turma Julgadora que resta patente que o que quis dizer o acórdão é: "*quando o título decorrer de expropriação sofrida pelo impetrante, nenhuma tributação incidirá. Contudo, quando não se tratar do próprio expropriado, os valores decorrentes dos resgates e dos rendimentos hão de se submeter à tributação*".

Quanto à afronta ao princípio constitucional de intangibilidade da coisa julgada, alega a Recorrente a impossibilidade de tributação sobre os TDA's,

tendo em vista que esta não é uma questão que possa ser novamente objeto de discussão e/ou apreciada, em vista do trânsito em julgado do MS 1.110, que reconheceu a imunidade tributária dos títulos e seus consectários.

Por entender superada a primeira preliminar suscitada (afronta ao princípio constitucional de intangibilidade da coisa julgada), em vista de meu posicionamento quanto a segunda preliminar (decadência), deixo de apreciá-la no presente voto, mesmo sabedor que tais títulos, bem como, de seus acessórios encontram-se protegidos pela coisa julgada, insuscetível, portanto, de questionamento na esfera administrativa, mas não quanto a sua tributação, eis que, a *priori*, as decisões consubstanciadas nos Mandados de Segurança, deixam dúvidas acerca da tributação dos títulos adquiridos de Terceiros pela Recorrente.

Quanto a segunda preliminar (decadência), a mesma foi afastada pela decisão recorrida ao argumento de que a discussão quanto ao regime de caixa e competência é marginal, haja vista que o cerne da questão cinge-se ao momento em que ocorreu a disponibilidade jurídica para a contribuinte, que no caso, entenderam, se deu somente em 1999, eis que em não havendo liquidez e certeza quando as sentenças proferidas em Mandados de Segurança, nem no recebimento de Títulos da Dívida Agrária, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento se este foi formalizado dentro do prazo de cinco anos, contado a partir do conhecimento do "quantum" a ser recebido, e sendo assim, a aplicação de um ou outro regime convergiriam a um mesmo resultado.

Por seu turno, alega a Recorrente que por ocasião do lançamento (10.09.2004), já havia se passado mais de 5 (cinco) anos dos respectivos fatos geradores, tendo em vista que os mesmos se deram nos idos de 1987 e 1988, por ocasião da celebração dos acordos de desapropriação, materializando-se ali a liquidez e certeza da dívida da União.

Nesse sentido, alega que para o reconhecimento da renda, a legislação fiscal e os entendimentos administrativos e judiciais, bem como a legislação comercial, indicam a necessidade de observância do regime de

competência, segundo o qual as receitas devem ser reconhecidas na contabilidade no momento em que auferido o direito a seu recebimento, mesmo que ainda não tenha ocorrido sua realização pecuniária, eis que as decisões proferidas nos MS ns. 1.110 e 1.729, que confirmaram a garantia contra decesso das indenizações pactuadas e parcialmente pagas pela União em 1987 e 1988, são, a toda evidência, decisões líquidas, pois prescindem de liquidação e de execução de sentença.

Da análise da farta documentação carreada aos autos, depreende-se que a razão encontra-se com a Recorrente quando alega o exaurimento do direito do Fisco constituir o crédito tributário objeto dos autos via lançamento de ofício, senão vejamos:

Conforme se depreende das informações prestadas as fls. 300/308 dos autos, fornecida em anexo ao Ofício n. 5174 pelo Coordenador-Geral de Controle da Dívida Pública da Secretaria do Tesouro Nacional, verifica-se que as diferenças dos TDAs que originaram as receitas objeto da presente exação encontravam-se determinadas na data de 03/09/97, as quais foram corrigidas até 24.09.99, totalizando a importância de R\$ 85.669.914,38 (fl. 309).

Tanto é assim que o próprio Coordenador-Geral de Controle da Dívida Pública, ao responder quesito proposto pelo Delegado da Receita Federal em Dourados-MS, no sentido de que fizesse um breve histórico sobre os pagamentos relativo aos Mandados de Segurança referente as TDA's, se pronunciou da seguinte forma:

“Esclarecemos que a STN até maio de 1999 cumpria parcialmente as decisões judiciais, incluindo sobre o valor nominal dos TDA apenas os expurgos inflacionários, deixando pendente a inclusão das parcelas relativas a juros compensatórios e moratórios, sob o argumento de inviabilidade operacional do sistema da CETIP, no qual encontravam-se registrados os TDA. Acontece que, no início de 1999 o STJ proferiu várias decisões que não aceitavam a tese de inviabilidade operacional, sendo esse entendimento endossado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por meio da Nota PGFN/CRJ n. 200, de 6.5.99,

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located at the bottom right of the page.

Processo nº. : 13161.000772/2004-82

Acórdão nº. :101-95.708

cópia anexa, que concluiu ainda que, faltavam às parcelas referentes aos juros compensatórios e moratórios, que deveriam ser apuradas e pagas em espécie pela STN.

Sendo assim, esta Secretaria a partir da Nota PGFN n. 200/99, passou a dar plena quitação dos Mandados de Segurança ainda pendente de juros compensatórios e moratórios”.

Ora, da análise das informações prestadas pela STN, depreende-se que por ocasião do pagamento do valor nominal dos TDAs acrescidos dos expurgos inflacionários - setembro/1997 -, aquele órgão já possuía ou tinha condições de apurar a exata medida dos valores devidos a Recorrente, ou seja, o valor correto dos títulos incorporando os expurgos inflacionários, bem como, os juros moratórios e compensatórios à taxa de 6% a.a..

Tanto isso é verdade que na planilha elaborada pela STN para corrigir a diferença dos juros moratórios e compensatórios, partiu-se do *quantum* apurado em 03/09/1997, não se sustentando, portanto, o argumento despendido pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, no sentido de que o fato gerador ocorreu na data em que a empresa conheceu o cálculo final dos créditos, ou seja, quando foram efetuados os depósitos bancários na conta da Recorrente, no seu entender, data em que a sentença se tornou líquida.

Dessa forma, na pior das hipóteses, não resta dúvida que a sentença já havia se tornada líquida na data em que a Secretaria do Tesouro Nacional pagou a Recorrente o valor nominal dos títulos acrescidos dos expurgos inflacionários, deixando de pagar os juros devidos, de acordo com aquele órgão, tão somente por questão de inviabilidade operacional do sistema da CETIP, que por sinal só deixou de ser inviável após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Supremo Tribunal de Justiça, determinando o seu imediato pagamento.



Assim, independentemente de alguns títulos e seus consectários não serem decorrentes de desapropriação da própria Recorrente e, portanto, não se encontrando acobertado sob o manto da imunidade constitucional, a verdade, diga-se novamente, na pior das hipóteses, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu quando do pagamento do principal, no caso, na data de 03 de setembro de 1997, inobstante tenha a contribuinte só registrado na sua escrita contábil a importância tão somente por ocasião do recebimento dos juros (regime de caixa), em desacordo com o que dispõe a legislação de regência (regime de competência).

Na verdade, o regime de competência é um dos princípios fundamentais da contabilidade que se encontra expressamente previsto nos artigos 177, c/c o art. 187 da Lei das S.A. (Lei n. 6.404/1976), os quais dispõem:

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

...

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

...

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

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

As leis que regem a tributação do imposto de renda pessoa jurídica impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial.

Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto, consoante as disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, que tem como regra matriz o Decreto nº 1.598/1977, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelo regime de competência, as receitas devem ser escrituradas contabilmente quando "ganhas" e os custos, despesas e encargos deverão ser reconhecidos quando "incorridos". Isto significa dizer que deverão ser reconhecidos e computados no resultado e na base de cálculo do tributo quando da efetiva mutação patrimonial, sem reservas, porém, independentemente do efetivo recebimento em moeda da receita ou pagamento do dispêndio ou custo.

Em síntese, esse regime é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes. Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

Resta, portanto, identificar no presente caso qual o momento em que a receita deveria ter sido reconhecida como ganha pela Recorrente.

No regime de competência o registro contábil que tem reflexo na escrituração fiscal e, por conseguinte, na apuração da base de cálculo dos tributos, obedece ao critério da aquisição e disponibilidade. Isto é, a receita é considerada como ganha quando a pessoa jurídica adquirir jurídica ou economicamente o direito sobre ela - qualidade de certeza -, quando já conhecido o seu quantitativo ou valor, qualidade de liquidez, e dela poder dispor livremente, qualidade de já ser exigível juridicamente.

É esse o exato momento que se dá por ocorrido o fato gerador do IRPJ em decorrência do nascimento da obrigação tributária. Nesse instante nasce o dever de incluir essa receita nos resultados e computá-la na base de cálculo do IRPJ, independentemente do recebimento ou não do valor em moeda. A ocorrência do fato gerador independe, igualmente, da periodicidade ou momento que a lei fiscal estabelece para apuração dos resultados da pessoa jurídica.

Por conseqüência, na escrituração pelo regime de competência, as receitas, rendimentos e o lucro devem ser reconhecidos no resultado da pessoa jurídica e, portanto, computados na base de cálculo do imposto de renda, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico, estando a incidência do IRPJ inteiramente desvinculada do efetivo recebimento financeiro em moeda e da adimplência da

obrigação pelo devedor, eis que a sua incidência, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, se dá quando a pessoa jurídica adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante arts. 218 e 219 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, *verbis*:

"Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração."

Já o momento da apuração do IRPJ, dá-se de acordo com a opção do contribuinte pela periodicidade estabelecida na lei: trimestralmente (forma obrigatória para apuração do lucro presumido e do lucro arbitrado ou opcional para o lucro real) ou anual (forma opcional para o lucro real), e somente ocorrerá o fato gerador tributário quando se puder apurar e quantificar a base de cálculo do imposto em cada período.

In casu, independentemente tenha ou não a contribuinte registrado integralmente na sua escrita contábil e fiscal os juros incorridos até a ocasião da apuração do *quantum* devido - por ocasião do pagamento do principal e dos expurgos -, e a partir daí reconhecido mensalmente os juros auferidos, o fato é que tanto a lei comercial como a fiscal, determinam que a receita seja reconhecida no resultado da pessoa jurídica para efeito de tributação, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico.

É o que ocorre no presente caso, tendo em vista que por ocasião do pagamento do valor do título nominal e expurgos (09/97), - abstraindo-se das questões pertinentes à sentença condenatória e do trânsito em julgado -, o órgão responsável pelo pagamento (STN) já possuía a exata dimensão das quantias

devidas a Recorrente, ou seja, o exato valor dos títulos incorporando os expurgos inflacionários, bem como os juros moratórios e compensatórios à taxa de 6% a.a., momento em que não mais se discute liquidez e certeza do crédito, eis que já líquido e certo, devendo, portanto, a partir daí os juros serem reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável, bem como, o início da contagem do prazo decadencial para o Fisco constituir o respectivo crédito tributário.

A verdade é que para que haja segurança jurídica para os administrados, a ordem jurídica estabelece as formas de nascimento, fruição e extinção dos direitos, fixando, inclusive, o prazo em que poderão ser exercidos. Nesse sentido, a lei fixa prazos nos quais a Fazenda Pública poderá exercer o seu direito de constituir e cobrar os créditos tributários devidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

No curso de tal prazo, isto é, entre o dia do início (*dies a quo*) e o do seu final (*dies ad quem*), a qualquer momento a Fazenda Pública poderá proceder ao lançamento do crédito tributário, a inscrição de débito em Dívida Ativa e a respectiva execução fiscal caso o sujeito passivo não cumpra espontaneamente com sua obrigação tributária.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional fixa o prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para que a Fazenda Nacional possa exercer o seu direito de crédito. Decorrido tal prazo sem que o sujeito passivo cumpra com o seu dever de pagar tributo e a Fazenda Nacional não se manifeste quanto a esta inadimplência, extingue-se o direito de crédito da Fazenda, consoante o artigo 156, V, do CTN, tendo em vista o instituto da prescrição e decadência.

No caso da decadência, objeto da presente discussão, é de se observar que a partir do advento da Lei n. 8.383/91, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica passou a ser calculado e pago sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se ao disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, lançamento por homologação, tendo a sua norma decadencial expressa no § 4º. do referido diploma legal, que prescreve:

“§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salva se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No presente caso, por não estar presente à hipótese que remete a contagem do prazo para o disposto no art. 173, inciso I, do referido diploma legal (ocorrência de dolo, fraude ou simulação), e tendo a Fazenda se mantida inerte no quinquênio seguinte aos respectivos fatos geradores (mês de setembro de 1997 e nos meses subsequentes em que os juros se tornaram devidos), o CTN considera esta inércia como homologação tácita, perdendo, por conseguinte, a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de falta e/ou insuficiência de pagamento, tendo em vista o instituto da decadência, eis que a ciência do Auto de Infração deu-se somente na data de 10.09.2004.

Dessa forma, se no presente caso a fiscalização tivesse procedido ao lançamento do imposto de renda considerado os juros pelo regime de competência e tributado trimestralmente, subsistiria, para efeito de tributação, tão-somente os juros devidos relativo ao 3º. trimestre do ano-calendário de 1999, eis que ainda não alcançado pela decadência por ocasião do Auto de Infração.

Entretanto, a fiscalização considerou para efeito de tributação a integralidade dos juros recebidos (fato gerador) na data de 30 de setembro de 1999, o que impõe o integral cancelamento da exigência, tendo em vista o erro cometido quanto à determinação da base imponível da exação.

Da mesma forma em relação aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS), eis que ocorreu também aqui erro na quantificação da base de cálculo das exações, ou seja, incorreta determinação da grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* do tributo a pagar, bem como em relação ao aspecto temporal da incidência tributária, ao eleger como data do fato gerador das referidas obrigações, tempo e lugar não pré-determinados pela regra jurídica.



Processo nº. : 13161.000772/2004-82
Acórdão nº. :101-95.708

A vista do acima exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência suscitada, para DAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006.


VALMIR SANDRI

Sal