



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

Processo n° 19515.722229/2012-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.702 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente Whrilpool S/A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

Imposto de renda de Pessoa Jurídica- IRPJ

NULIDADE DA DECISÃO - INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento.

DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - FATO GERADOR - AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE DA RENDA

O conceito de disponibilidade está vinculado à possibilidade de poder empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar. A aquisição de disponibilidade de renda deve ser entendida como aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada. A decisão definitiva que reconhece o direito da pessoa jurídica a crédito prêmio a ser utilizado para dedução do valor do IPI em suas operações no mercado interno e, havendo excedente de crédito, utilização mediante compensação para pagamento de outros tributos federais e, havendo excedente após essas compensações, pagamento mediante precatório, configura efetiva disponibilidade econômica ou jurídica do valor integral da condenação, pois na data em que se configura como definitiva a decisão judicial, a autora poderia aproveitar/utilizar a totalidade do crédito prêmio a que a União foi condenada a reconhecer em seu favor.

IRPJ - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DE RENDA - MOMENTO DO FATO GERADOR - Para efeito de apuração do fato gerador do imposto de renda, o art. 43 do CTN adota como princípio o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda,

independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo **regime de competência**, desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio do caixa da pessoa jurídica.

CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se no que couber, no processo decorrente, a mesma decisão do processo principal, quando não houver fatos ou argumentos ha ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, dado provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas. O Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes votou pelas conclusões e apresentará declaração de voto. Fizeram sustentação o Procurador da Fazenda Nacional Cláudio Xavier Seefelder Filho e o advogado Giancarlo Chamma Matarazzo. OAB/SP nº 163.252

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

O presente processo trata de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL) referentes aos anos calendário de 2007 a 2011, lavrados contra Whirlpool S/A.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls.5.388/5.406) consta que a fiscalização apurou infrações à legislação tributária, particularmente em relação à forma como foram informadas em DIPJ as receitas relativas ao crédito prêmio de IPI, reconhecido por força da Ação Ordinária 1992.00.166610, cuja liquidação de sentença encontra-se pendente de decisão definitiva em razão do Agravo de Instrumento 2009.01.000176473, em trâmite pela Seção Judiciária Federal de Brasília/DF.

Informa a autoridade fiscal que o contribuinte já havia sido fiscalizado com relação aos anos calendário de 2007, 2008 e 2009, com lavratura de auto de infração em razão

de falta de tributação de renda de coligada no exterior (processo 10880.729297/2011-45). Em vista dessa autuação, os valores de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSL foram revistos (as bases utilizadas pelo contribuinte não consideravam os valores aproveitados em autos de infração lavrados em relação a períodos anteriores), adequando os valores passíveis de compensação com os controles internos da RFB (sistema SAPLI). Em vista dessa revisão, em relação aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 (anos calendário 2007, 2008 e 2009) os autos de infração lavrados objeto deste processo partiram dos resultados apurados na ação fiscal anterior e não nos dados das DIPJ dos respectivos períodos, como acontece nas auditorias fiscais de IRPJ e CSL.

Informa ainda que a ação fiscal foi motivada por representação oriunda da DRF Piracicaba, que identificou, em estabelecimento da fiscalizada situado em sua circunscrição, a ocorrência de compensações de débitos de IPI com crédito prêmio reconhecido em ação judicial, e aventou a possibilidade de os citados créditos não terem sido oferecidos à tributação do IRPJ e CSL.

A fiscalização constatou que durante o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2011, foram utilizados (apropriados), para compensar débitos de IPI, créditos prêmio de IPI, cujos valores somam R\$ 1.531.752.703,34 (um bilhão, quinhentos e trinta e um milhões, setecentos e cinquenta e dois mil, setecentos e três reais e trinta e quatro centavos), conforme demonstra a planilha de fl. 5.390 (montantes apropriados por mês e por ano de 2007 a 2011 (AC 2007 a AC 2011)).

Relata a autoridade fiscal que o contribuinte demonstrou que as receitas correspondentes às contrapartidas do crédito prêmio foram reconhecidas na sua contabilidade como receitas de exportação (linhas 01 das Fichas 06A da DIPJ), e que os respectivos valores foram excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real, através do preenchimento das linhas "OUTRAS EXCLUSÕES" das fichas 09A, identificadas pelo contribuinte como receita BEFIEX (INCENTIVO FISCAL).

Informa, ainda, ter constatado, nos anos-calendário de 2007 e 2011, divergências entre os valores escriturados e excluídos na Ficha 09-A da DIPJ e os valores de crédito prêmio apropriados no ano-calendário, que foram reconhecidas em anos posteriores (2010 e 2012), respectivamente). Informa que para essas diferenças foram apontadas duas infrações: (i) falta de escrituração de receita, (ii) postergação de receita.

A autoridade fiscal descreveu o procedimento da empresa e concluiu que o contribuinte escriturou como receita de exportação (INCENTIVO FISCAL DE EXPORTAÇÃO) as contrapartidas dos lançamentos contábeis de apropriação dos direitos correspondentes aos créditos prêmio de IPI reconhecidos por força de decisão judicial e tornou sem efeito o reconhecimento das receitas, pelo fato de estes mesmos valores escriturados terem sido excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real.

As infrações apuradas foram as seguintes:

001 – Omissão de receitas caracterizada pela escrituração a menor dos valores de crédito prêmio de IPI apropriados no ano calendário de 2007.

002 – Postergação de receita, em razão de o interessado ter reconhecido receitas relativas à apropriação de créditos prêmio de IPI com inobservância ao regime de escrituração (competência).

003 – Exclusão indevida do lucro líquido, na apuração do lucro real, dos valores de créditos prêmio de IPI contabilizados, os quais foram reconhecidos por decisão judicial proferida nos autos da ação ordinária nº 92.00.166610.

004 – Glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, em razão de insuficiência de saldo disponível.

005 – Multa isolada de IRPJ e de CSL, em razão da falta de recolhimento destes tributos sobre as bases de cálculo estimadas.

Em impugnação tempestiva o contribuinte alegou, preliminarmente, que a autuação fiscal em discussão incorre em insanável nulidade, em função de ter sido baseada em meras presunções de procedência de casos que não foram ainda julgados definitivamente. Essa alegação diz respeito, especificamente, à glosa de compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL, pela insuficiência de saldo, o qual fora utilizado para compensação, de ofício, em outros lançamentos.

No mérito, sustentou que os programas BEFIEX ora discutidos sempre estiveram integralmente beneficiados pela isenção total do IRPJ e da CSL assegurados pela legislação aplicável, e também por se tratar de receita de exportação.

Ressaltou que o fundamento legal principal da exigência é a alegação de que o contribuinte não teria direito à isenção do IRPJ e da CSL sobre os valores de BEFIEX ora discutidos, e este fundamento não pode ser alterado em instâncias superiores, sob pena de caracterização de novo lançamento.

.Esclareceu que em novembro e dezembro de 1987, a CONSUL, a BRASTEMP e a SEMER protocolizaram, junto à Comissão BEFIEX do MDIC (Ministério da Indústria e Comércio), pedido de aprovação de seu Programa BEFIEX, comprometendo-se formalmente a cumprir metas e compromissos específicos de exportação, nos exatos termos do Decreto-Lei 1.219/72, então vigente.

Aduziu que em 14.07.1988 foram publicadas as Portarias 62 e 63 do MDIC, declarando a aprovação dos programas BEFIEX da CONSUL, BRASTEMP e SEMER, os quais já tinham sido apreciados pela Comissão Befiex, em reunião plenária, em 25/02/1988, nos termos dos artigos 6º e 7º, inciso I, do DL 1.219/72, cujo parecer conclusivo foi submetido ao Ministro da Indústria e Comércio. E em 15.07.1988, foram emitidos os Certificados de nº 479/88 e nº 478/88 estabelecendo as condições para os referidos programas, que foram concedidos sob condição onerosa e com prazo determinado para a fruição do benefício do artigo 10 do DL 1.219/72.

Asseverou que esses benefícios contemplavam efetivamente a isenção do IRPJ prevista no DL 1.219/72 a qual não poderia ser revogada por legislação posterior, a teor do artigo 178 do CTN.

Acrescentou que em 27.09.1989, a EMBRACO requereu sua inclusão como empresa coparticipante e cosolidária no Programa BEFIEX da CONSUL, objeto do Certificado 479/88, o qual foi então aditado e ratificado em seus termos e regime jurídico originalmente aprovado pela Comissão BEFIEX do MDIC.

Asseverou ser incontroverso que, até o ano calendário de 1987, os valores de BEFIEX gozavam de isenção total do IRPJ, nos termos do artigo 10 do DL 1.219/72. Porém, em 21.12.1987, foi editado o Decreto Lei nº 2.397, com validade a partir de 1.1.1988, cujo art. 11 dispôs que a isenção do IRPJ prevista no DL 1.219/72 não seria mais aplicável, com exceção, conforme seu parágrafo único, de "*programa especial de exportação aprovado, até 31 de dezembro de 1987*".

Disse que a Fiscalização se baseou em entendimento manifestado pela Conselheira Sandra Faroni, no processo administrativo fiscal nº 16327.001289/2005-54 da Multibrás (atual Whirlpool), de que os Programas BEFIEX da Requerente, objeto dos Certificados 478/88 e 479/88, somente foram "aprovados" em 14/07/1988, com a publicação das Portarias 62/88 e 63/88 do MDIC, de forma que não poderiam estar alcançados pela isenção do IRPJ prevista no DL 1.219/72.

Desenvolveu longa argumentação para demonstrar que esse entendimento foi equivocado, e que a lei de regência na concessão de isenções e benefícios fiscais deve necessariamente ser aquela aplicável na data de solicitação e requerimento do benefício pelo contribuinte, que é a data na qual ele já reúne as condições exigidas pela legislação para o seu gozo, e não na data do ato administrativo posterior, que meramente declara esse fato. Argumentou que a Conselheira, atendo-se à literalidade do art. 27 do DL 2.433/88, que dispõe que "*Os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior*", afirmou não que não havia prova nos autos de ter havido a "apreciação" do projeto pela "Secretaria Executiva do CDI", deixando de considerar que havia prova de que em 25.2.1988 tinha ocorrido a apreciação dos Programas BEFIEX da Multibrás (ora Requerente) pela Reunião Plenária da Comissão BEFIEX.

Acrescentou que, ainda que se entendesse que os Programas BEFIEX da Requerente não faziam jus à isenção do IRPJ, em razão das datas de publicação das Portarias 62/88 e 63/88, ou ainda em razão de a EMBRACO ter ingressado no Programa BEFIEX da CONSUL no ano calendário de 1989, deveria ser considerado que, no mínimo, todos esses programas estavam sujeitos à disciplina específica do DL 2.413/88, que estava ainda plenamente em vigor até pelo menos 01/01/1990, quando entraram em vigor as disposições da Lei 7.988/89 modificando aquele normativo.

No que diz respeito à CSL, alegou que a Lei nº 7.689/88, no, artigo 2º, § 1º, alínea "c" "c", item "3" trouxe uma isenção expressa da CSL sobre os lucros de exportações de Programas BEFIEX, que permaneceu em vigor até 24.10.1989, quando foi revogado de forma expressa pela Lei 7.856/89, porém, quando se deu a revogação, ela já não mais alcançava os Programas BEFIEX da Requerente, já que estes já tinham assegurada a isenção da CSL dada pela Lei 7.689/88, obtida sob condição onerosa e prazo certo. Aduz que o artigo 9º da Lei 7.988/89 revogou novamente o artigo 2º, § 1º, alínea "c", item "3", acima, da Lei 7.689/88.

Argumentou que, caso não se entenda que os valores de BEFIEX discutidos têm direito à total isenção do IRPJ e da CSL, que tais valores não poderiam sofrer a incidência desses tributos, em razão de sua natureza indenizatória, já que foi reconhecido por meio de decisão judicial.

Contestou a alegação da Fiscalização, de que os juros fixados na sentença transitada em julgado não possuem caráter indenizatório e, portanto, deveriam ser tributados pelo IRPJ e pela CSL, desenvolvendo argumentos para convencer que não representam **acréscimo patrimonial**.

Quanto à acusação de omissão de receita e inobservância do regime de escrituração, afirmou que a Fiscalização incorreu em grave erro material no exame da escrituração contábil.

Suscitou decadência, alegando que, ainda que não fossem aceitos os argumentos relacionados com as supostas infrações fiscais de "Omissão de Receitas", "Inobservância do Regime de Escrituração Postergação de Receitas", e "Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real Exclusões Indevidas", se o IRPJ e CSL fossem realmente devidos, a disponibilização dos valores do BEFIEX teria ocorrido no ano calendário de 1996, já que a Ação Ordinária nº 92.00166610 foi decidida favoravelmente à Requerente, de modo definitivo, em 16.12.1996, com o trânsito em julgado do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de forma que a exigência fiscal, referente aos períodos de 2007 a 2011, já se encontraria irremediavelmente fulminada pela decadência.

Alegou que a atuação incorreu em erro na apuração da base de cálculo e erro no enquadramento legal, por inobservância do regime de competência, tendo-se baseado na premissa de que não haveria isenção e portanto, glosou a exclusão do LALUR, mas incidiu em incorreção, pois adotou um registro contábil mensal, quando não houve renda mensal, mas renda única e no passado.

Disse que a própria Receita Federal do Brasil ao interpretar tal matéria, no Parecer Normativo COSIT nº 2/1996, expressamente determina, no item 5.2, que “quando deparar com uma inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período base competente: em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período base de competência.”

Sobre a glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSL, insistiu em que a Fiscalização não pode tomar como certas as compensações de ofício de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL efetuadas em processos administrativos anteriores, para presumir uma compensação a maior, enquanto não ocorra decisão administrativa definitiva naqueles processos. Por isso, deve ser reconhecida a manifesta improcedência da glosa das compensações dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL realizadas pelo contribuinte.

Contestou a aplicação da multa isolada de 50% sobre as estimativas, a utilização da Selic para quantificação dos juros de mora e a imposição de juros de mora/Selic sobre a multa de ofício.

A 8ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro manteve integralmente os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento

processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. PRESENTES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o interessado tem amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, lavrada em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos apresentados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo os lançamentos sido constituídos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, não há decadência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

PROGRAMA ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO. BEFIEIX. CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. INCIDÊNCIA DE IRPJ.

Os valores contabilizados a título de crédito prêmio de IPI sujeitam-se à incidência do IRPJ, devendo ser consideradas indevidas as exclusões efetuadas na apuração do lucro real.

VALORES DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. RECEITAS OPERACIONAIS. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Os valores das receitas operacionais, ainda que decorrentes de estímulo à exportação (crédito prêmio de IPI), integram o lucro líquido do período, e só podem ser excluídos, para fins de tributação, se houver previsão expressa na legislação ou determinação judicial neste sentido.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. VALOR REGISTRADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL INFERIOR AO VALOR EFETIVAMENTE APROPRIADO EM RAZÃO DE DECISÃO JUDICIAL.

Uma vez constatado que o valor de crédito prêmio de IPI registrado contabilmente foi inferior ao valor efetivamente apropriado pelo interessado em decorrência de decisão judicial, cabível a autuação por omissão de receita.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA.

A escrituração contábil da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto Lei nº 1.598/1977 (art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999).

POSTERGAÇÃO DE RECEITA. INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE ESCRITURAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Comprovada a postergação de receita, em razão de inobservância do regime de competência para escrituração da receita, deve-se manter a autuação.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Comprovada a insuficiência dos prejuízos fiscais compensados pelo interessado, em razão de sua utilização de ofício pela fiscalização em lançamentos fiscais anteriores, deve ser mantida a glosa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSL

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

CSL. DECORRÊNCIA. Aplica se ao lançamento da CSL o decidido em relação ao IRPJ, quando compartilha com este a mesma matéria fática, e, também, por inexistir razão jurídica para decidir de forma diversa.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSL.

Comprovada a insuficiência das bases negativas de CSL compensadas pelo interessado, em razão de sua utilização de ofício pela fiscalização em lançamentos fiscais anteriores, deve ser mantida a glosa.

MULTAS ISOLADAS.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSL DEVIDOS POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSL mensal devidos por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano calendário, com base no lucro real anual.

MULTA ISOLADA. ERRO NO CÁLCULO

As alegações do interessado, para fazerem prova e seu favor, devem estar fundamentadas por documentação hábil, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O art. 61, caput e § 3º, c/c art. 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que estabelecem a aplicação de juros moratórios com base na taxa Selic para os débitos tributários não pagos até o vencimento, estão plenamente em vigor no ordenamento jurídico, devendo, portanto, ser aplicados.

Súmula CARF nº 4: JUROS. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão em 27 de julho de 2013 (fl. 5878), o contribuinte ingressou com recurso em 09 de agosto.

Reitera a preliminar relacionada com a glosa de compensação de prejuízos e bases negativas de CSL, por ausência de saldo, reafirmando que os prejuízos fiscais e bases negativas de CSL supostamente utilizados a maior são objeto de discussão em processo administrativo não definitivamente julgado, não havendo, portanto, como acolher as glosas.

Em seguida, destaca que a decisão é inválida, porque inovou na fundamentação legal, em comparação com o questionamento originalmente feito pela Fiscalização. Alega que a fiscalização justificou o lançamento com fundamento principalmente no fato de os benefícios fiscais terem sido aprovados em 14/07/1988, quando não mais seria aplicável a exclusão do lucro da exploração, e os julgadores trouxeram novo argumento, no sentido de que os valores sequer poderiam ser considerados passíveis de exclusão, por absoluta falta de previsão legal. Alega que com isso foi afrontado o princípio da ampla defesa e do

duplo grau de jurisdição. Menciona acórdão do STJ tomado no regime dos recursos repetitivos, que trata da impossibilidade de revisão da modificação do lançamento em razão de erro de direito.

Reforça a impossibilidade de fungibilidade do lançamento no processo administrativo, assim chamando a alteração do fundamento legal principal da exigência.

Destaca que o CARF deve considerar as seguintes premissas: (i) para os programas Befiex aprovados durante o ano calendário de 1987, os valores de Befiex poderiam ser tratados como parte do lucro da exploração, e estavam totalmente isentos, conforme art. 10 do DL 1.219/72; (ii) os programas Befiex objeto dos certificados 478/88 e 479/88 foram protocolizados e solicitados junto à Comissão Befiex ainda em 1987, o art. 10 do DL 1.219/72 permaneceu vigente durante todo o ano-calendário de 1987 e em matéria de concessão de benefício e isenções fiscais a legislação de regência deve ser sempre a data da solicitação, conforme jurisprudência dos tribunais superiores; (iii) mesmo que não se entenda dessa forma, sobre a legislação de regência, deve-se considerar, no mínimo, que os projetos foram “apreciados” pelos órgãos competentes em 25.01.88, sujeitando-se à legislação anterior, que é o DL 1.219/72; (iv) A Embraco foi constituída como co-participante da Consul, de modo que o certificado 479/88 foi aditado e ratificado em seus termos e regimes jurídicos originais, e as exportações efetuadas pela Embraco também fazem jus à isenção; (v) a revogação da CSL introduzida pela Lei nº 7.856/89 não alcançou os programas Befiex da Recorrente, obtida sob condição onerosa, observando-se que a isenção da CSL para programas Befiex não se rege pela mesma legislação da isenção de IRPJ.

Desenvolve argumentação para combater a afirmativa da decisão recorrida, de que o art. 10 do DL 1.219/72 não teria sequer o condão de isentar os valores Befiex da incidência do IRPJ. Menciona, ainda, ser indevida sua pretensão de invocar o art. 111 do CTN para afastar a isenção.

No mais, reitera as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Como visto do relatório, a matéria de fundo deste processo é a sujeição à tributação, pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, das receitas relativas ao crédito prêmio de IPI, reconhecido por força da Ação Ordinária n. 1992.00.166610.

A questão principal é a legitimidade de sua exclusão do lucro líquido, na apuração da base de cálculo de ambos os tributos. Como decorrência desta matéria, outras questões emergiram, sobre a natureza dos juros que integraram as referidas receitas, sobre a inobservância do período de competência na apropriação das receitas, sobre a imposição da multa isolada por não recolhimento de tributos sobre estimativas mensais, sobre a utilização da Selic para quantificação dos juros de mora e sobre a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Há ainda uma outra matéria, dissociada da tributação do crédito prêmio, e que diz respeito à glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, feitas pelo contribuinte em suas DIPJs dos anos-calendário de 2008 e 2010.

A Recorrente levanta uma preliminar de nulidade da decisão, que teria inovado na fundamentação legal do auto de infração ao argumentar que o valor do crédito prêmio de IPI, ainda que qualificado como receita de exportação, não integra o lucro da exportação. Contudo, essa argumentação da decisão não alterou o fundamento do auto de infração.

A fiscalização glosou a exclusão ao fundamento de falta de previsão legal, uma vez que a “isenção” prevista no art. 10 do DL 1.219/77, a seu ver, não mais vigorava, sem entrar no mérito quanto à natureza do crédito prêmio. A decisão recorrida analisou e rejeitou fundamentadamente os argumentos dirigidos à aplicação do art. 10 aos programas Befiex da agora Recorrente. Assim, não houve alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com a aplicação do art. 10, mas mantivesse o lançamento ao argumento de que o crédito prêmio não compunha o lucro da exportação.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão suscitada.

Apresentada entre os últimos tópicos das razões de mérito do recurso (itens V.4 e V.5), a Recorrente suscita a decadência, para defender que as supostas infrações relacionadas com os valores BEFIEEX não mais poderiam ser objeto de lançamento.

Diz que a Ação Ordinária nº 92.001661-0 foi-lhe decidida favoravelmente, de modo definitivo, em 16/12/1996. Alega que estaria obrigada a escriturar seu lucro líquido pelo regime de competência, independentemente da realização dessas receitas, pois teria adquirido a disponibilidade dos valores com o trânsito em julgado do acórdão proferido na decisão judicial. Alega que a escrituração mensal das receitas, como procedeu, de acordo com sua necessidade, não é fato gerador dos tributos lançados, que possuem critério temporal inflexível, ou seja, quando da aquisição integral da renda.

A sentença decidiu que a Recorrente faria jus ao estímulo fiscal de que trata o DL 491/69 para ser “deduzido do valor do IPI incidente sobre as operações das autoras no mercado interno e, após essa dedução, havendo excedente de crédito, deverá ser o mesmo compensado no pagamento de outros tributos federais ou na forma indicada no regulamento do IPI vigente à época da indevida suspensão; e, havendo excedente de crédito prêmio, após as compensações acima referidas, o valor será pago às autoras mediante precatório.”.

Dessa forma, a questão posta preliminarmente é sobre qual o momento em que devem ser escrituradas e reconhecidas as receitas da pessoa jurídica que apuram seus tributos com base no lucro real, e neste caso é importante examinar a legislação vigente, ou seja, o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, que dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Igualmente, ainda é o mesmo Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55) que diz:

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

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

Assim, seja na legislação comercial ou na legislação civil, a pessoa jurídica deverá reconhecer as suas receitas pelo regime de competência, aquele em que há o ganho do direito ou valor, independentemente da sua realização em moeda.

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

"é distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre os exercícios sociais segundo critérios que atribuam a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida (e, conseqüentemente, acresceu o patrimônio) no período. (...) No regime de competência, o que importa é o momento em que a receita ou o rendimento é ganho, ou acresce o patrimônio, o que pode ocorrer tanto no recebimento da moeda quanto antes ou depois desse recebimento. Em regra, a receita e o rendimento consideram-se ganhos em função de fatos que ocorrem antes do recebimento, mas muitas vezes a pessoa jurídica os recebe antecipadamente, isto é, antes de ganhos; nesse caso, são registrados como obrigações e reconhecidos nas contas de resultado somente quando ganhos. (...) devido ao princípio do emparelhamento de receitas e despesas, o lucro é reconhecido no momento em que a receita ou o rendimento de cada operação é considerado como

*ganho, pois o registro dos custos ou despesas é função das receitas ou rendimentos a que correspondem”.*¹

Portanto, é inegável que se a Recorrente teve o seu direito reconhecido em sentença judicial transitada em julgada na data de 16.12.1996, foi neste momento que ocorreu o efetivo ganho, e foi neste exato momento em que ela adquiriu a disponibilidade econômica e jurídica da renda passível de ser tributada, nos termos do art.153 da Constituição Federal e do artigo 43 do CTN.

Este fato foi reconhecido, inclusive, pelo r. Acórdão nº 101-96.858, prolatado no Processo de nº 16327 001289/2005-54, desta mesma contribuinte, que foi adotado pela douta fiscalização como fundamento da autuação deste processo. Fato inquestionável, portanto, como se pode ver da respectiva transcrição literal:

“Quando a interessada adquiriu a disponibilidade do crédito-prêmio (em novembro de 1996, com o trânsito em julgado a decisão judicial que o deferiu), as receitas de que se trata não estavam albergadas por isenção (mediante exclusão do lucro líquido). Como nada foi pleiteado em juízo quanto à tributação dos respectivos valores pelo imposto de renda e pela CSLL, a legislação aplicável é a vigente na data da ocorrência do fato gerador.”

Nesse passo, também é o entendimento da própria Administração Tributária, explicitado em atos administrados que, de acordo com o art. 100 do CTN são normas interpretativas da legislação tributária e, portanto, quando não contrariarem disposição de lei, podem ser consideradas, como são exemplos os atos a seguir:

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO - SRF

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 19 de 12 de novembro de 2003

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

***EMENTA:** Tributação do indébito tributário reconhecido em sentença declaratória do direito à compensação. No trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação, os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis destes tributos.*

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003

Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito..

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

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

Igualmente, este é o entendimento deste Colegiado, consoante decisões do antigo Conselho de Contribuintes, hoje CARF, inclusive em decisão em que fui relator:

ACÓRDÃOS DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão 101-95385

PRIMEIRA CÂMARA - Sessão: 22/02/2006

Recorrente: BANCO DE TOKYO - MITSUBISHI BRASIL S.A.

Recorrida/Interessado: 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Relator: Valmir Sandri

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

IRPJ – DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DE RENDA – Para efeito de apuração do fato gerador do imposto de renda, o art. 43 do CTN adota como princípio o **da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, independentemente da disponibilidade financeira**, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo **regime de competência**, desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio do caixa da pessoa jurídica.

Acórdão 101-95455

PRIMEIRA CÂMARA - Sessão: 23/03/2006

Recorrente: MEGADATA COMPUTAÇÕES LTDA.

Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Relator: Caio Marcos Cândido

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE .

Ementa: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA e OUTRO – AC 1996

IRPJ – FATO GERADOR - REGIME DE COMPETÊNCIA - o fato gerador do imposto de renda é **a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, e para as pessoas jurídicas o montante do lucro** é apurado com base na escrituração contábil e que esta está subordinada **ao regime de competência**, com base na lei comercial.

Acórdão - 101-94729

PRIMEIRA CÂMARA – Sessão 21/10/2004

Recorrente - VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A

Ex: 1997 - CSLL – AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – CRÉDITO PRÊMIO DO IPI – DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO – Não é cabível o lançamento de ofício que pretende exigir a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL em razão do reconhecimento de receita não tributável a título de ajuste de exercícios anteriores realizado pela contribuinte no ano-calendário de 1996, em atendimento a decisão judicial transitada em julgado que declarou “nulas as Portarias MF nº 78, 89 e 292/81, e condenou a União Federal a permitir que a autora usufrua do crédito-prêmio do IPI, com a extensão que lhe concedeu o Decreto-lei nº 491/69 e seu

regulamento, Decreto nº 64.833/69”, cujos valores se referem aos anos-base de 1981 a 1985.

De fato, com a decisão definitiva da ação em seu favor, a Recorrente adquiriu a disponibilidade efetiva sobre o total da condenação, independentemente da ação rescisória impetrada pela Fazenda Nacional com o objetivo de desconstituir o direito ao crédito prêmio de IPI, reconhecido na decisão transitada em julgado.

De se registrar que em 09/12/2005, a ação rescisória transitou em julgado favoravelmente às pretensões da Recorrente, de modo que o direito reconhecido não é mais passível de discussão no âmbito do Poder Judiciário.

Veja-se, a respeito, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira²

“Quanto ao que seja “disponibilidade”, há pouca dúvida entre os juristas que se dedicam ao tema, pois ela representa a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado.

Neste sentido, a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas há também um sentido jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228 do Código Civil (...)

(...)

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele é empregado em outras normas do código, tais como (...)

A disponibilidade, portanto, também implica em poder alienar o bem a qualquer título.

(...)

A sabedoria do Professor Alcides Jorge Costa permitiu-lhe reduzir tudo a poucas palavras, a saber:

‘Disponibilidade é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de se pode dispor. Entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar. Assim quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.’.

Logo, quando se tornou definitiva a sentença, a Recorrente adquiriu a disponibilidade efetiva do correspondente ao crédito prêmio de IPI, relativo ao período de 1988 a 1998, bem assim os juros de mora devidos até o trânsito em julgado da ação rescisória.

Isso porque, conforme o regime de competência, os juros devidos após o trânsito em julgado devem ser reconhecidos mês a mês, conforme pode ser observado na Solução de Consulta a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 106 de 29 de Outubro de 2010

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO REAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ. No caso de pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real que é titular do direito, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, de compensar com créditos tributários vincendos da Cofins os valores por ela indevidamente recolhidos a título de Finsocial, o Imposto de Renda - IRPJ incide sobre os valores repetidos e sobre os respectivos juros no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da referida decisão. A partir do trânsito em julgado da decisão, os juros correspondentes a cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Também neste sentido, vale transcrever ensinamento de Leandro Paulsen³ que colaciona a seguinte jurisprudência a respeito do art. 43 do CTN:

“A disponibilidade de que trata o art. 43 do CTN há de ser a atual, e não a futura. A disponibilidade econômica é, portanto, a possibilidade, efetiva e atual, de dispor de renda, representada por moeda ou seu equivalente. E por disponibilidade jurídica há de se entender a possibilidade, decorrente de adequada instrumentação jurídica, de colocar a renda à efetiva e atual disposição econômica.”

No caso em apreço, após o trânsito em julgado da decisão judicial, a Recorrente apurou o montante devido e passou a realizar compensações que, no presente caso, abarcam o período de 2007 a 2011.

Ocorre que, ao invés de reconhecer única receita referente ao período de 1988 a 1996 (direito adquirido no momento do trânsito em julgado) e juros apurados até 12/2005, a Recorrente postergou o reconhecimento da receita para os exatos períodos em que as compensações eram efetuadas. Ou seja, o reconhecimento da receita passou a obedecer ao regime de caixa e não o de competência, conforme determina a legislação de regência.

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

³In Direito Tributário: Constituição e Código Tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen, 5ª ed. rev. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003. p.646

Na seara fiscal, o dever de observância do regime de competência possui forte influência para o dimensionamento do aspecto temporal da aquisição da renda ou proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, o art. 247 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), dispõe:

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

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

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

Por outro lado, o item 4.3 do Parecer Normativo CST nº 58/1977, por exemplo, define o regime de competência “como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”. Ou seja, o regime de competência, baseia-se nos acréscimos do ativo ou passivo, independentemente das entradas e saídas de caixa.

Como regra, a lei fiscal considera como período de competência aquele em que ocorre o fato gerador do tributo, aquele que se dá a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento independentemente da disponibilidade financeira, reconhecendo como sendo este o momento em que deverão ser lançados contabilmente os débitos e créditos da pessoa jurídica.

Portanto, o regime de competência, na legislação do imposto sobre a renda, configura-se como critério normativo para identificação do aspecto temporal da obrigação tributária. Nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT nº 2/1996 que, ao interpretar o § 4º do art. 6 do Decreto-lei nº 1.598/1977, dispõe:

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de

simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2.

Assim, para que haja a correta apuração do tributo, deve-se observar se o aspecto temporal descrito nas demonstrações contábeis corresponde à realidade, sob pena de distorcer ou modificar o aspecto temporal da obrigação tributária.

No caso em análise, o fato jurídico que fez surgir o direito ao crédito-prêmio de IPI, conforme relatado pela própria autoridade fiscal, foi único, bem como não houve o parcelamento no reconhecimento do direito. Até porque, a ação judicial tinha como escopo o reconhecimento integral do direito (tudo ou nada), de modo que o ativo (receita) em questão foi disponibilizado juridicamente para o patrimônio de uma única vez, mesmo porque o aspecto temporal do direito é uno.

Assim, não seria possível o reconhecimento do direito (crédito-prêmio de IPI) na medida da sua utilização financeira (compensação escritural com tributos), pois não se amolda ao regime de competência, mas sim ao regime de caixa que depende da realização financeira do direito disponibilizado juridicamente. Admitir-se o regime de caixa viola inteiramente às leis comerciais e fiscais que regem a quantificação e o momento temporal de ocorrência do fato gerador do tributo (IRPJ).

Com isso, se após o trânsito em julgado da decisão judicial e confirmado na ação rescisória, a Recorrente já possuía o direito ao crédito-prêmio relativo ao período e, por conseguinte aos juros correspondentes devidos até 31/12/2005.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal informa que os valores apurados compõem-se de duas partes: "valor nominal" que inclui o crédito prêmio e a correção monetária até dezembro 1998 e, "juros". A primeira parte somou, em dezembro de 1998, a importância de R\$ 592.532.218,10, relativamente aos créditos até então não aproveitados. A parcela dos juros somou a importância de R\$ 131.790.152,79, também em dezembro de 1998. A soma dessas duas parcelas resulta no montante de R\$ 724.322.370,89, valor que foi considerado disponível para compensação.

Com isso, todos os valores compensados no período de apuração em debate, deveriam ter sido reconhecidos como receita no momento em que houve a sua efetiva disponibilidade jurídica, qual seja, ao final do ano-calendário de 2005.

Dessa forma, inquestionavelmente, o fato gerador das receitas que foram objeto de exclusão nos anos-calendários de 2007 a 2011, foi na data em que houve a disponibilidade jurídica da renda, a qual se deu com o trânsito em julgado da ação rescisória e, conseqüentemente, deveria ter sido reconhecida pela contribuinte ao final do ano-calendário de 2005, em respeito às normas legais que determinam o reconhecimento da receita pelo regime de competência.

Por outro lado, no tocante à regra aplicável ao caso, tendo em vista a existência de pagamento antecipado e a apresentação de declaração, bem assim a ausência de acusação de fraude, o marco decadencial deve seguir o regramento disposto no art. 150, § 4º, do CTN, como já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recursos repetitivos.

Portanto, sendo o termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial a data do fato gerador, que ocorreu no dia 31/12/2005, o fisco teria até o dia 31/12/2010 para efetuar o lançamento de ofício no sentido de exigir os tributos incidentes sobre as receitas reconhecidas pela decisão transitada em julgado.

No presente caso, a Recorrente somente foi cientificada do auto de infração no dia 15/10/2012, ou seja, depois de transcorridos o prazo legal do direito de o fisco constituir o crédito tributário.

Por último, e com a devida *vênia*, quero deixar registrado aqui minha discordância em relação aos argumentos despendidos pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional, no sentido de que o lançamento encontra-se em perfeita consonância com os dispositivos legais da forma como procedido pela fiscalização, pelo fato de que, enquanto não liquidado a sentença, o valor a ser compensado é incerto, e sendo assim, a tributação deve ocorrer de acordo com a monta do que for compensado (regime de caixa).

Ora, se o valor como alegado é incerto por ocasião do trânsito em julgado (o que discordo porquanto já havia um montante apurado em dezembro/98, na ordem de R\$ 724.322.370,89), também incerto seria por ocasião da compensação, pelo simples fato de que tais valores foram compensados levando em consideração os valores apurados em dezembro de 1998.

E mais, se prevalecesse o entendimento esposado pela D. Procuradoria, o que, com a *máxima vênia* entendo não é o caso, a tributação só poderia ocorrer por ocasião da liquidação de sentença, quando se teria então o valor exato do estímulo fiscal, o que faria ruir também o lançamento ora combatido por inobservância do aspecto temporal de incidência.

Isto posto, acolho a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

É como voto.

Brasília, em 25 de novembro de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.