



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

Processo n° 19515.722905/2013-95
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.784 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ e Reflexos - Outras Receitas
Recorrentes ANGLO AMERICAN FOSFATOS BRASIL LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SOBRESTAMENTO. INADMISSIBILIDADE. Inócua a suspensão do processo se eventual decisão desfavorável ao sujeito passivo em ação rescisória somente constituiria perda passível de dedução futura, sem afetar as bases de cálculo autuadas. AÇÃO RESCISÓRIA. EFICÁCIA RETROATIVA. INOCORRÊNCIA. Encerrado o período de apuração, a incidência tributária alcança os fatos ocorridos em razão de decisão judicial favorável ao sujeito passivo e do recebimento parcial do correspondente precatório. Eventual rescisão da decisão judicial constituirá fato novo que afetará as apurações futuras, sem qualquer eficácia retroativa que possa desconstituir lançamento regularmente formalizado a partir dos fatos geradores consumados enquanto válida a decisão judicial.

DESAPROPRIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. IRPJ. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.460/SP. Correta a decisão que afasta exigência de IRPJ sobre ganho de capital auferido em razão de desapropriação, observando que *o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.116.460/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), entendeu que a indenização decorrente de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social, não encerra ganho de capital, tendo-se em vista que a propriedade é transferida ao Poder Público por valor justo e determinado pela Justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.* CSLL. MATÉRIA NÃO APRECIADA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INCIDÊNCIA. Ainda que a indenização corresponda ao valor justo do bem desapropriado,

há ganho de capital a ser acrescido ao lucro tributável se o valor recebido é superior ao seu custo contábil.

JUROS COMPENSATÓRIOS. LUCROS CESSANTES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. IRPJ E CSLL. INCIDÊNCIA. Integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores recebidos a título de juros compensatórios destinados a indenizar lucros cessantes decorrentes da ocupação antecipada do imóvel pelo Poder Público. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. Cancela-se a exigência se o lançamento não explicita a qual título seria cabível a incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre lucros cessantes.

EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO SUPERIOR AO INCREMENTO POSITIVO DO LUCRO CONTÁBIL. Mantém-se a base tributável apurada no ano-calendário 2008 se a contribuinte não logra provar que o resultado contábil foi majorado em valor equivalente à exclusão promovida no período. ADIÇÕES E EXCLUSÕES INCOMPATÍVEIS COM OS VALORES COMPUTADOS NO RESULTADO CONTÁBIL. Restabelece-se a base tributável se a justificativa apresentada pela contribuinte é incompatível com seu procedimento de anular, na apuração do lucro tributável, as receitas e despesas decorrentes da operação de desapropriação, mormente tendo em conta que os custos não adicionados foram considerados na apuração, pela autoridade lançadora, do valor tributável decorrentes daquela operação.

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. Cancela-se a exigência se não foi apurado o destino dado à contrapartida do aumento de valor do bem no momento de sua reavaliação.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS. Cancela-se a exigência na proporção dos prejuízos fiscais e bases negativas restabelecidos em razão da reversão de parte das infrações imputadas à contribuinte.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR o pedido de sobrestamento, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência de IRPJ sobre o ganho de capital em desapropriação; 3) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL sobre o ganho de capital em desapropriação, divergindo os Conselheiros Eduardo de Andrade, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 4) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às exigências sobre lucros cessantes, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à falta de exclusões; 6) por

unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativo à realização da reserva de reavaliação; 7) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de compensação de prejuízos e bases negativas, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix que negavam provimento ao recurso de ofício e davam provimento ao recurso voluntário; 8) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, votando pelas conclusões a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio e divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Eduardo de Andrade, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

ANGLO AMERICAN FOSFATOS BRASIL LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 13/12/2013, exigindo crédito tributário nos anos-calendário de 2008 e 2011 no valor total de R\$ 29.689.482,25, além de promover a redução de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no ano-calendário 2009.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato da acusação fiscal:

O Termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls. 716 a 731 e os enquadramentos legais encontram-se nos campos próprios dos autos de infração.

Os fatos que deram origem à autuação fiscal dizem respeito a uma ação judicial movida pela impugnante contra o Estado de São Paulo, em que pleiteia indenização por desapropriação indireta de terreno de sua propriedade localizado nos municípios de Cubatão, Santo André e São Bernardo do Campo. Segue uma descrição da ação judicial e suas intercorrências, com base em relato do contribuinte reproduzido no relatório do autuante.

Parte da propriedade em questão foi desapropriada pelo Governo do Estado de São Paulo para integrar o Parque Estadual da Serra do Mar, conforme Ofício IBDF nº 2.169/81 SP, de 14/12/1981. O Parque foi criado pelo Decreto nº 10.251, de 30.08.1977.

Entendendo que a criação do Parque frustrou o uso de sua propriedade em Cubatão (uma área de 14.853.237 m²), a empresa propôs ação ordinária (nº 220/85) de indenização contra o Estado de São Paulo, tendo ficado comprovado ao longo do processo que nenhuma forma de exploração econômica, seja dos recursos naturais ou de outro tipo, poderiam ser desenvolvidas no local.

O Tribunal de Justiça de São Paulo decidiu, em dezembro de 1992, que a limitação administrativa imposta à propriedade restringia de tal forma o seu uso, que caracterizava uma desapropriação. Em 2008 restou fixada a indenização, no valor de R\$ 177,538 milhões, a serem pagos pelo governo paulista em 10 parcelas anuais.

O Estado de São Paulo ajuizou ação rescisória em que discute a redução da área desapropriada (de 14.853.237 m² para 11.357.432,37 m²) e o valor indenizável (de R\$ 2,62/m² para R\$ 1,98/m² - valores com base em setembro de 2006). A ação rescisória resultou na paralisação do levantamento dos precatórios restantes no início de 2010.

O contribuinte informou à fiscalização que o valor total do ganho havia sido reconhecido no resultado de 2008 como receita operacional, líquido dos honorários advocatícios, equivalentes a aproximadamente 16% do ganho. O valor devido aos advogados foi provisionado e será pago na medida em que os precatórios sejam recebidos.

Por conta da ação rescisória, o risco de redução do valor indenizável foi avaliado por seus assessores jurídicos como provável, e por isso foi reconhecida uma provisão para a realização desse ativo diretamente contra o resultado do exercício de 2009, no montante de R\$ 74,566 milhões (42% do valor indenizável). A provisão para honorários advocatícios também foi reduzida no montante de R\$ 11,555

milhões, sendo contabilizado o efeito líquido de R\$ 63,411 milhões na rubrica "Outras receitas (despesas) operacionais líquidas". A provisão para honorários advocatícios também foi devidamente atualizada.

As infrações detectadas pela autoridade fiscal foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal, em resumo, a seguir.

1. Exclusões indevidas do lucro líquido na apuração do lucro real

O autuante verificou a maneira como foi tratada a redução em 42% do valor indenizável, observando que o sujeito passivo levou a resultado tal valor, mas que tal despesa não deveria afetar o resultado fiscal do período, tendo sido realizados ajustes no lucro líquido de maneira a anular seus efeitos. Tais ajustes, ao seu ver, mostraram-se insuficientes, o que demonstrou da seguinte forma:

[...] A diferença entre esses dois valores afetou o resultado fiscal no ano-calendário de 2009, reduzindo-o em R\$ 441.591,44 [...]

[...] Portanto, existe exclusão a maior na apuração do ano-calendário 2008 no montante de R\$ 2.688.628,35.

2. Lucros cessantes

O Auditor-Fiscal afirma que a ação judicial contempla não apenas o pedido de indenização pelo apossamento da propriedade pelo Estado de São Paulo, mas também pedido de pagamento de juros compensatórios, concedidos em sentença no percentual de 12% ao ano, e confirmados pelo Tribunal de Justiça de São Paulo nos Embargos de Declaração nº 154.604-2/5-01. Na decisão dos embargos, ficou consignado que aqueles valores estavam sendo pagos a título de lucros cessantes pela ocupação antecipada pelo Poder Público.

O autuante afirma também que os lucros cessantes estão evidentes no pedido da autora, conforme o seguinte trecho, que transcreve:

[...]

A indenização por desapropriação representa 18,10% do total a ser pago, enquanto que os juros compensatórios/lucros cessantes atingem o percentual de 65,89%, montante que, no entender da fiscalização, deve ser tratado como remuneração pelo valor econômico da propriedade que deixou de ser explorada, ou seja, pelos frutos que deixaram de ser colhidos, e será tributado nos termos do artigo 680 e parágrafo único do RIR/99, combinado com o artigo 219, parágrafo único, do mesmo regulamento.

A tributação dos lucros cessantes também foi reconhecida pela RFB na Solução de Consulta nº 65/2013, da 10ª Região Fiscal, bem como no Recurso Especial nº 638.389-SP.

O cálculo do montante tributável foi o seguinte:

[...]

Por fim, apuram-se as bases de cálculo que devem ser acrescidas ao lucro líquido para determinação dos resultados fiscais (lucro real) nos períodos em que a fiscalizada recebeu as indenizações por lucros cessantes não as ofereceu à tributação em razão da forma como registrou contabilmente as operações.

	Lucro Cessante	Despesa Honor.	Base de Cálculo
Ano-calendário de 2008	R\$ 11.895.484,23	- R\$ 1.303.746,03	= R\$ 10.591.738,20
Ano-calendário de 2009	R\$ 12.540.371,46	- R\$ 1.386.209,61	= R\$ 11.154.161,85

Além das exigências do IRPJ e da CSLL, entendeu o Auditor-Fiscal, ainda, que incide PIS e COFINS sobre os lucros cessantes, conforme a Solução de Consulta nº 65/2013, anteriormente referida, sendo a base de cálculo o seu valor bruto:

[...]

A base de cálculo de ambas as contribuições é o valor bruto dos lucros cessantes, ou seja:

Ano-calendário de 2008 - R\$ 11.718.912,27* (recebido em 07/04/2008)

Ano-calendário de 2009 - R\$ 12.540.371,46 (recebido em 27/01/2009)

* R\$ 11.697.735,25 (principal) + R\$ 21.777,02 (atualização monetária proporcional) = R\$ 11.718.912,27

3. Ganho de capital na desapropriação

O autuante considerou tributável o ganho de capital apurado na desapropriação, com base no artigo 418 do RIR/99, bem como na Solução de Consulta nº 8/2012, da 8ª Região Fiscal.

Os cálculos efetuados para apuração do montante a tributar estão descritos a seguir:

[...]

No caso em tela, ficou estipulado que o recebimento ocorreria em 10 parcelas anuais, assim, a apuração do ganho de capital deveria ser feita em relação a cada uma delas. Convém salientar que o art. 422 do RIR/99 prevê a possibilidade de diferimento caso a desapropriada opte por escriturar o ganho de capital em reserva especial de lucro, devendo essa reserva ser realizada nas condições previstas na lei, contudo, o sujeito passivo, conforme descrito acima, não escriturou a receita com a desapropriação em conta de reserva, não se lhe aplicando o disposto nessa norma. Seguem os cálculos do ganho de capital:

Em 2008

1ª parcela -	R\$ 5.136.515,13
1/10 do custo -	<u>R\$ 289.453,11</u>
Ganho de Capital -	R\$ 4.847.062,02

Em 2009

2ª parcela -	R\$ 5.622.894,91
1/10 do custo -	<u>R\$ 289.453,11</u>
Ganho de Capital -	R\$ 5.333.441,80

4. Falta de adição da reserva de reavaliação do bem desapropriado

O Auditor-Fiscal observa que a composição do custo do bem desapropriado inclui uma reavaliação contabilizada na conta 13.105.005, no montante de R\$ 1.345.958,52, e que a legislação tributária (artigo 435 do RIR/99) determina que a reserva de reavaliação seja realizada no momento da alienação do bem, mediante adição ao lucro líquido, o que não foi feito pelo contribuinte.

Desta maneira, adicionou R\$ 134.595,85 para cada um dos anos autuados (2008 e 2009).

5. Da compensação indevida do prejuízo fiscal em 2011

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL em 2009 (respectivamente, R\$ 84.114.512,01 e R\$ 84.925.559,57) foram reduzidos em função das infrações apuradas pela fiscalização.

Como o contribuinte utilizou aqueles valores para compensar os lucros apurados em 2010 e 2011, a sua redução resultou na constatação da existência de compensação indevida no ano de 2011, conforme abaixo:

[...]

Impugnando a exigência, a contribuinte requereu o sobrestamento do processo até a decisão final a ser proferida na ação rescisória e subsidiariamente pleiteou o cancelamento da exigência abordando o caráter indenizatório também dos juros compensatórios e a impossibilidade de incidência tributária sobre os valores percebidos em razão de desapropriação, inclusive de Contribuição ao PIS e de COFINS, até porque ainda que se considerasse os juros compensatórios como lucros cessantes e receita de sua atividade, a venda de fertilizantes (seu objeto social) sujeitar-se-ia a alíquota zero. Defendeu inexistir ganho de capital tributável e se reportou a entendimento neste sentido firmado em sede de recurso especial repetitivo; discordou do momento em que a Fiscalização afirmou necessária a adição da reserva de reavaliação, na medida em que a alienação do terreno ocorreu em 1977, e apresentou outros argumentos para afirmar inadmissível a conclusão fiscal; explicitou a real causa das exclusões consideradas indevidas em 2008 e defendeu a regularidade da exclusão questionada em 2009; observou que em consequência do cancelamento das infrações os prejuízos fiscais e bases negativas deveriam ser recompostos; e discordou da aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

A Turma Julgadora rejeitou o pedido de sobrestamento, mas afastou a incidência de IRPJ sobre ganho de capital na desapropriação, em razão do que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.116.460/SP, submetido ao rito previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, bem como tendo em conta a Nota PGFN/CRJ nº 1114/2012. As exigências de CSLL, de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre tal parcela foram mantidas sob o argumento de que o Superior Tribunal de Justiça somente se manifestou acerca da incidência de IRPJ, e a CSLL é devida sobre ganho de capital decorrente de alienação de bens do ativo permanente, assim como a Contribuição ao PIS e a COFINS, na sistemática não-cumulativa, alcançam todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Também foi declarada improcedente a acusação de exclusão indevida, mas apenas na parte referente a 2009 (R\$ 441.591,96), afirmando-se regular a infração referente a 2008 (R\$ 2.688.628,35).

Quanto às demais infrações: 1) observou-se que a doutrina distingue a indenização pelo dano patrimonial da indenização por reposição do lucro, e que o próprio Superior Tribunal de Justiça reconheceu a existência de acréscimo patrimonial nesta segunda hipótese; 2) firmou-se o entendimento contrário à impugnante de que a reserva de reavaliação deveria ter sido realizada juntamente com a baixa contábil do imóvel desapropriado em 2008, providência adotada pela contribuinte quando recebeu a primeira parcela do precatório, marco inicial da alienação na forma da decisão judicial na qual foi determinado que a área desapropriada fosse incorporada ao patrimônio estadual a partir do pagamento integral da condenação; 3) reduziu-se a glosa de compensações de prejuízos e bases negativas em razão do afastamento de parte das infrações; e, 4) declarou-se regular a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

O crédito tributário exonerado superou o limite previsto na Portaria MF nº 3/2008, razão pela qual a decisão de 1ª instância foi submetida a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/10/2014 (fl. 1023), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/11/2014 (fls. 1025/1074).

A recorrente expõe os fatos relacionados à declaração de utilidade pública de terreno de sua propriedade localizado em Cubatão/SP para criação do Parque Estadual da Serra do Mar, e ao reconhecimento judicial de que tal operação configurou desapropriação indireta, com conversão da indenização atualizada de R\$ 177,5 milhões, em 2008, em precatório, do

qual foram recebidas apenas duas das dez parcelas estipuladas, dada a paralisação dos pagamentos por determinação judicial nos autos de ação rescisória ajuizada pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, na qual se discute o tamanho da área desapropriada e o valor indenizável por hectare. Observa que registrou os valores recebidos como *indenização recebida em decorrência da desapropriação de seu terreno*, observando que *não representam riqueza nova e sim mera recomposição patrimonial*, sem oferecê-los à tributação. Todavia, na ação fiscal tratada nestes autos foram destacadas para tributação parcelas referentes a juros compensatórios/lucros cessantes, ganho de capital excedente ao custo de aquisição dos ativos, reserva de reavaliação realizada e exclusões indevidas, infrações das quais resultou, também, a glosa de prejuízos e bases negativas compensados indevidamente.

A decisão de 1ª instância, por sua vez, manteve parcela significativa do crédito tributário desconsiderando que a decisão judicial proferida na ação indenizatória poderia vir a ser rescindida e que a indenização sobre a qual versam as infrações simplesmente deixaria de existir, implicando o cancelamento integral da autuação. Ademais, *o débito em discussão está alicerçado em premissas manifestamente equivocadas e em interpretação inadequada da legislação em vigor*.

Frente a tais circunstâncias, preliminarmente pelo o *cancelamento da autuação ou sobrestamento do julgamento deste processo administrativo* em razão da ação rescisória proposta pela Procuradoria Geral do Estado, observando que *embora a DRJ tenha reconhecido a possibilidade de a Ação Rescisória alterar a base de cálculo do lançamento fiscal em discussão, optou por dar seguimento ao processo e cobrar tributos sobre receitas que podem até mesmo não existir, a depender do resultado da referida ação*. Cita julgados administrativos favoráveis ao sobrestamento do processo administrativo fiscal *quando o valor cobrado em seus autos pode vir a ser significativamente alterado em razão de decisão a ser proferida no âmbito de processo paralelo*, defendendo que *o mesmo raciocínio deve ser aplicado a processos administrativos cujo desfecho depende da resolução de processo judicial (até mesmo tendo em vista o caráter definitivo desse último tipo)*.

Acrescenta que na sessão de 09 de abril de 2014, o 4º Grupo de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo proferiu decisão na referida ação rescisória afirmando *inexistir qualquer indenização a ser paga pelo ente ora autor*. E, apesar de a decisão ter sido combatida por meio de embargos infringentes, afirma *indiscutível que há significativo risco de supressão total da indenização sobre a qual incidiria a totalidade dos tributos ora cobrados*. Observa que a situação se alterou frente ao entendimento da DRJ de que existe *decisão judicial favorável proferida nos autos da Ação Indenizatória, que ainda não havia sido desconstituída*, pois agora a *última decisão existente é no sentido de que nenhuma indenização é devida pelo Estado de São Paulo à Recorrente*. Logo, *ao se adotar o raciocínio da DRJ, forçosa a necessidade de cancelamento da presente autuação*. No momento, *a procedência dos embargos infringentes interpostos é mera expectativa da recorrente*.

Aponta julgados administrativos nos quais *se entendeu que era legítima a lavratura de auto de infração antes do trânsito em julgado de acórdão que rescindiu decisão judicial que impedia o lançamento do tributo*, e entende evidente que, *é, no mesmo giro, necessário cancelar o lançamento fiscal baseado em decisão desconstituída por ação rescisória, ainda que esta não tenha transitado em julgado*. Em consequência, *o presente processo comporta apenas dois cursos de ação lógicos: ou se cancela integralmente a autuação, tendo em vista a decisão proferida nos autos da Ação Rescisória, ou se reconhece a necessidade de sobrestamento do andamento destes autos até a decisão final a ser proferida*

nos autos da mesma ação, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco, até porque a Recorrente poderá ter que devolver os valores já recebidos, o que afastaria totalmente a tributação.

Considerando a remota hipótese desse colegiado entender pela continuidade do presente processo, a recorrente passa ao mérito e inicialmente agrega as infrações referentes a lucros cessantes e ganho de capital não tributados sob o título indenização por desapropriação e, concordando com a argumentação para exoneração do IRPJ incidente sobre estas parcelas, afirma que a decisão de 1ª instância deve ser mantida neste ponto, e quanto às demais incidências discorre sobre a impossibilidade de tributação de valores recebidos a título de indenização, expondo os fatos e decisões judiciais que resultaram na atribuição de indenização à recorrente composta por (i) principal, (ii) juros compensatórios, (iii) juros de mora e (iv) honorários advocatícios, e inferindo que a Fiscalização entendeu que a parcela da indenização relativa ao principal, aos honorários advocatícios e aos juros de mora deveria ser inserida às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a forma de ganho de capital.

Entende que os mesmos argumentos que ensejaram a exclusão do IRPJ determinam, também, a exclusão da base de cálculo da CSLL, discorrendo sobre a natureza da desapropriação e a inoportunidade de ganho, visto que *há apenas e tão somente a substituição compulsória de um bem por numerário em igual valor*. Reporta-se à manifestação do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.116.460/SP, destacando a determinação contida no art. 62-A do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, e observa que a decisão judicial foi embargada pela União Federal *diante de uma suposta omissão acerca da tese de que, com a indenização, estaria caracterizado o ganho de capital por parte do seu beneficiário*, e apreciando os embargos a Corte consignou, de modo inequívoco, que *não há, sob qualquer pretexto, incidência de Imposto sobre a Renda sobre o valor recebido a título de justa indenização, em decorrência de ato expropriatório*.

Discorda do entendimento exposto na decisão recorrida, que deixou de ter em conta que *o raciocínio desenvolvido pela decisão em questão é inteiramente aplicável também à CSLL, tendo em vista a similaridade entre as bases de cálculo dos dois tributos*. Até porque, *se a indenização de expropriação não encerra lucro, então como poderia estar sujeitada à incidência de CSLL, tributo que incide sobre o lucro líquido?* Aliás, acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes firmaram a não incidência da CSLL em circunstâncias semelhantes. Indica, ainda, decisões judiciais, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, também contrárias à exigência da CSLL sobre verbas de natureza indenizatória.

Prossegue defendendo que os juros compensatórios recebidos não poderiam ser segregados da indenização porque representam mera reposição patrimonial. Observa que em razão de embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, o Poder Judiciário esclareceu que *os juros compensatórios poderiam ser cumulados com os juros moratórios por possuírem fundamentos distintos: os juros moratórios eram devidos pelo atraso no pagamento, enquanto os juros compensatórios eram destinados a cobrir lucros cessantes, no caso de ocupação antecipada pelo Poder Público*. E, baseado apenas neste trecho da decisão judicial, a Fiscalização entendeu que parte da indenização teria natureza de lucros cessantes, sujeitando-se à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS. A decisão de 1ª instância, por sua vez, corroborou este entendimento afirmando que *haveria duas espécies de indenização no caso em tela: a primeira visaria repor o patrimônio perdido e a segunda repor eventuais lucros cessantes*. Todavia, caso a ação rescisória não prospere, entende que todos os valores devidos pelo Estado de São Paulo devem ser tratados como

indenização para recomposição do patrimônio da Recorrente, reduzido em função da desapropriação do terreno situado no município de Cubatão, dado que os juros compensatórios, mesmo associados a lucros cessantes, têm como finalidade indenizar a Recorrente pela perda do seu terreno, não se sujeitando a qualquer ônus tributário.

Os juros compensatórios caracterizam *indenização pela ocupação antecipada de imóvel desapropriado pelo Poder Público*, recorda que no caso, em razão da desapropriação indireta reconhecida judicialmente, o desapropriado perde a posse do imóvel antes de ter recebido a indenização a que teria direito, surgindo o direito a juros compensatórios, na forma de doutrina que cita. Evidente, assim, que tais juros possuem *natureza jurídica de justa indenização pelo prejuízo sofrido em decorrência de ato estatal causador de restrição ao seu direito de propriedade*. Observa que a *jurisprudência do STJ entende que os juros compensatórios não se confundem com os lucros cessantes*, e aduz que a *DRJ houve por bem ignorar, de forma totalmente arbitrária, toda a argumentação trazida pela Recorrente, se embasando apenas nas fontes que lhe permitiriam construir o cenário com o maior ônus fiscal possível*.

Insiste que *a indenização aqui versada tem como justificativa a necessidade de recompor as perdas sofridas em virtude de desapropriação indireta e não representa qualquer acréscimo ao patrimônio da Recorrente apta a fazer nascer o fato gerador dos tributos aqui combatidos*. Reporta-se ao art. 43 do CTN, cita doutrina contra a existência de renda ou acréscimo patrimonial em tais circunstâncias, indica julgados administrativos e judiciais em favor de seu entendimento e faz referência à Súmula CARF nº 42. Acrescenta, ainda, que *considerando que não representam riqueza nova (i.e., ingresso de novas receitas), tais valores também não estão sujeitos à incidência de PIS e COFINS*. De toda sorte, caso classificados como juros, tais valores representaram receitas financeiras, sujeitas a alíquota zero, o mesmo se verificando caso sejam considerados resultados de venda de fertilizantes, também beneficiados com alíquota zero para cálculo daquelas contribuições.

Com referência à *não adição de reserva de reavaliação*, destaca que a Fiscalização calculou os valores devidos *com base em valores registrados em conta de ativo (conta contábil 13.105.005) - e não com base em conta de reserva de reavaliação, como seria o procedimento comum em tal situação*, além de ter adicionado ao lucro real apenas duas das dez parcelas nas quais dividiu o valor da reserva de reavaliação. Infere, daí, que a Fiscalização entendeu que a reserva de reavaliação *deveria ser adicionada ao lucro real na medida em que as parcelas relativas à indenização forem recebidas*, muito embora tenha sido clara ao afirmar que *a reserva de reavaliação (...) somente poderia se realizar com a alienação do bem*. Reporta-se aos arts. 434 e 435 do RIR/99 e reitera que a Fiscalização incorreu em *equivoco ao confundir alienação com pagamento*, sendo que a alienação ocorreu em 1977, no momento da desapropriação, vez que *o reconhecimento da desapropriação indireta e o direito à indenização pelo Poder Judiciário comprovariam o perecimento do direito à titularidade do imóvel quando da publicação do Decreto em 1977*.

Acrescenta que não dispõe mais dos registros da destinação daqueles valores, assevera que a reserva de reavaliação já foi integralmente realizada há muitos anos, e observa ter demonstrado em impugnação que seu registro não mais se verifica nos balanços patrimoniais mais antigos localizados. Aliás, a própria Fiscalização reconheceu que não localizou a baixa da reserva em 2008 ou 2009, e que seu registro inexistia no Patrimônio Líquido.

Assevera que a decisão recorrida afirma que a propriedade do imóvel somente se transfere após o registro do título translativo, mas no caso aceitou que bastaria a decisão proferida na ação indenizatória para que se efetivasse a transferência de propriedade. Entende que, ou bem se reconhece que a realização do imóvel aconteceu em 1977, ou se aceita que a realização da reserva só ocorrerá quando paga integralmente a indenização e transferida a propriedade do imóvel. Neste segundo cenário, *o fato de a Recorrente ter efetuado a baixa do ativo em questão em 2008 deverá ser visto como um mero equívoco de contabilização.*

Discorda também da decisão recorrida porque *entende que a contabilidade da Recorrente é hábil para demonstrar que a realização do bem teria ocorrido em 2008, mas não merece crédito no que diz respeito a demonstração de que a realização da reserva de reavaliação ocorreu anteriormente a 2003.* Argumenta, ainda, que a reserva de reavaliação seria considerada realizada quando deixasse de existir nos controles correspondentes, e argúi a decadência na medida em que a baixa da reserva de reavaliação ocorreu há mais de cinco anos.

Com referências às exclusões indevidas, observa que o valor apurado em 2008 (R\$ 2.688.628,35) é afetado por adição referente a doação à Fundação SOS Mata Atlântica, esclarece os procedimentos adotados para exclusão dos valores reconhecidos no lucro tributável, aduz que a Fiscalização não compreendeu sua escrituração, e demonstra a origem dos valores considerados nos cálculos para afirmar correta a exclusão procedida. E, embora cancelada a exigência referente à exclusão de 2009, no valor de R\$ 441.591,96, na medida em que a decisão esta sujeita a recurso de ofício, repisa seus argumentos, indicando a origem dos valores considerados no cálculo da exclusão e reafirmando a improcedência da acusação fiscal.

Aborda também as glosas de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL observando que *todas as razões descritas nos tópicos anteriores são suficientes para que a autuação seja inteiramente cancelada, o que irá recompor integralmente os prejuízos fiscais/base negativa apurados pela Recorrente no ano-calendário de 2009, restando, portanto, cancelada, também esta parte da autuação.*

Por fim, afirma a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, pois *se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.* A multa é sanção pelo inadimplemento da obrigação tributária, e sequer há previsão legal para incidência de juros sobre o seu valor, sendo certo que quando o legislador quis determinar a aplicação de juros sobre multa e juros exigidos isoladamente, fê-lo expressamente no art. 43, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a recorrente pede o *cancelamento da autuação ou sobrestamento do julgamento deste processo administrativo* em razão da ação rescisória proposta pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido sob os seguintes fundamentos:

A impugnante requer o sobrestamento do presente feito até o julgamento final da ação rescisória promovida pelo Estado de São Paulo, já que a análise fiscal foi efetuada com base em valores que poderão vir a serem alterados significativamente, na hipótese de êxito, ainda que parcial, daquela ação.

A propositura da ação rescisória, de per se, não é capaz de impedir a tramitação do processo administrativo, mas por outro lado, a depender de seu resultado, a base de cálculo do presente lançamento pode vir a ser alterada.

Todavia, a procedência da rescisória ainda não é um fato, mas uma expectativa da contribuinte, enquanto a decisão judicial que reconheceu as verbas por ela recebidas e tributadas pela autoridade fiscal, à vista dos precatórios expedidos, produziu seus regulares efeitos, encontrando-se, inclusive, protegida pelo manto da coisa julgada.

A autoridade administrativa, por sua vez, deve observar o critério da oficialidade, que a obriga a impulsioná-lo até sua decisão final (art. 2º, inciso XII, da Lei nº 9.784/99). Assim, na hipótese de a rescisória não ter desfecho definitivo até o julgamento final administrativo da presente impugnação e, caso as exigências sejam mantidas, caberá à contribuinte avaliar a conveniência de procurar a devida tutela jurisdicional para resguardar seus interesses.

Portanto, deve ser indeferido o pedido de sobrestamento do presente processo administrativo.

A recorrente observa que depois da decisão recorrida, em 09/04/2014, o 4º Grupo de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo proferiu decisão na referida ação rescisória afirmando *inexistir qualquer indenização a ser paga pelo ente ora autor*. E, apesar de a decisão ter sido combatida por meio de embargos infringentes, afirma *indiscutível que há significativo risco de supressão total da indenização sobre a qual incidiria a totalidade dos tributos ora cobrados*. Assim, a situação teria se alterado frente ao entendimento da DRJ de que existe *decisão judicial favorável proferida nos autos da Ação Indenizatória, que ainda não havia sido desconstituída*, pois agora a última decisão existente é no sentido de que *nenhuma indenização é devida pelo Estado de São Paulo à Recorrente*.

Ocorre que a apuração do lucro e da receita bruta têm por referência os fatos verificados até o encerramento do período de apuração. Neste sentido, no ano-calendário 2008, com o trânsito em julgado da ação judicial que declarou a desapropriação indireta de imóvel de sua propriedade, verificou-se a baixa deste item patrimonial e o reconhecimento de outras receitas operacionais no valor de R\$ 177.538 mil, líquido dos honorários advocatícios. Com o

recebimento de duas, das dez parcelas anuais nas quais foi dividido o valor da condenação, houve a concretização de parte dos ganhos antes de ser interrompido o levantamento dos precatórios no início de 2010, em razão da anterior propositura de ação rescisória proposta pela Procuradoria do Estado de São Paulo. A presente exigência, por sua vez, alcança basicamente os ganhos realizados em 2008 e 2009 em razão do recebimento das duas parcelas do precatório, antes mencionadas, além de anular o efeito de reserva de reavaliação e de exclusões que teriam minorado, indevidamente, o lucro tributável daquele período, tudo isso também repercutindo em 2011, mas apenas porque ali compensados prejuízos e bases negativas apurados no ano-calendário 2009.

Veja-se, aliás, que o reflexo contábil da propositura da ação rescisória foi, apenas, a provisão de perda provável na realização do ativo, contabilizada em 2009 e não a baixa do precatório a receber, justamente porque esta situação fática ainda não se concretizara. E isto porque, nos termos do art. 489 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei nº 11.280/2006, *o ajuizamento da ação rescisória não impede o cumprimento da sentença ou acórdão rescindendo, ressalvada a concessão, caso imprescindíveis e sob os pressupostos previstos em lei, de medidas de natureza cautelar ou antecipatória de tutela*. Nestes termos, a condenação do Governo do Estado de São Paulo subsiste válida até ser decidida definitivamente a ação rescisória, apesar de determinada a suspensão do pagamento dos precatórios, mas isto em razão de providência cautelar, ou seja, de natureza precária. Somente em momento futuro, se rescindida a sentença original e eventualmente declarado outro resultado para o litígio em desfavor da contribuinte, a condenação original deixará de existir, a contribuinte será obrigada a devolver os valores recebidos e a provisão de perda provável na realização do ativo se converterá em perda efetiva, deixando de encontrar óbice nos arts. 335 e seguintes do RIR/99, para produzir efeitos na apuração do lucro tributável.

Destaque-se que a alegada decisão proferida na ação rescisória, ainda que afirme inexistir *qualquer indenização a ser paga pelo ente ora autor*, foi atacada por embargos infringentes, consoante autoriza o art. 530 do Código de Processo Civil. E, embora a lei processual civil seja omissa quanto aos efeitos deste recurso, é possível conceber, considerando-se que o objetivo dos embargos infringentes é fazer prevalecer o voto vencido, que tal recurso nada mais é do que a extensão da apreciação da ação rescisória aos demais integrantes do Tribunal que não participaram do julgamento, razão pela qual seus efeitos seriam os mesmos do recurso/ação que o originou¹. Significa dizer que a situação jurídica em nada se alterou, pois os embargos infringentes restituem as partes à condição existente antes de proferida a decisão embargada.

Assim, embora exista o *risco de supressão total da indenização sobre a qual incidiria a totalidade dos tributos ora cobrados*, se ocorrida tal *supressão*, seus efeitos não retroagirão para afetar a apuração dos tributos aqui exigidos, mas sim repercutirá na apuração dos tributos devidos no momento futuro de sua ocorrência, dada a segmentação temporal estabelecida para a incidência tributária, assim justificada por Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda* (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo: 2008, p. 895/900):

[...]

O primeiro prende-se a que todo empreendimento econômico tem que ser segmentado em seu desenvolvimento temporal, para inúmeros efeitos empresariais e jurídicos, sob pena de que, somente no encerramento definitivo da própria

¹ Nelson NERY JR. e Rosa Maria Andrade NERY, Código de Processo Civil Comentado, 3ª edição, p. 777.

atividade econômica que se pretende desenvolver através da pessoa jurídica, seria possível determinar com segurança e em definitivo a existência e o montante do incremento patrimonial produzido por tal atividade.

Daí a lei predeterminar a segmentação da atividade em exercícios sociais, para fins de direito privado, e em períodos-base, para fins tributários, nos quais se compara se, entre o início e o final de cada um deles, houve ou não aumento de patrimônio, sendo que a diferença entre o patrimônio líquido no início e no final de cada período, descontadas as transferências patrimoniais, representa o lucro obtido nesse entretempo, se a mutação tiver sido positiva, ou o prejuízo suportado, se tiver sido negativa.

Numa sociedade empresarial de prazo indeterminado, ou de longo prazo, essa segmentação não é apenas uma exigência legal, mas uma imposição natural, ante conveniências e necessidades múltiplas, nestas incluídas principalmente duas:

- *a necessidade, porque objetivo, de partilhar lucros entre os sócios, até face à mutabilidade do quadro social;*
- *a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda.*

Outrossim, a arrecadação tributária também é constitucionalmente segmentada em períodos orçamentários, não havendo, na Carta Republicana, qualquer dispositivo que impeça a fragmentação da vida das empresas em períodos de apuração dos seus resultados ou que imponha que a apuração se faça sempre por forma acumulada, isto é, necessariamente deduzindo-se dos ganhos atuais as eventuais perdas passadas.

Nestas condições, a determinação de períodos-base é matéria de lei ordinária, assim como a determinação, quanto aos prejuízos, da independência absoluta de cada período em relação aos demais, na qual prejuízos não se transferem para frente ou para trás, ou a interdependência dos períodos, na qual se admite a comunicação de prejuízos anteriores com os lucros presentes (o chamado "carry forward"), ou dos presentes prejuízos com os lucros do passado (o chamado "carry back"). Qualquer dessas possibilidades, para se efetivar, depende de norma legal.

Mesmo o parágrafo 2º, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal, segundo a qual o imposto de renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, não socorre à existência do direito impostergável e inalterável ora em comento.

Muito pelo contrário, os princípios a que esse inciso alude conduzem inequivocamente à segmentação da vida dos contribuintes para fins do imposto de renda.

Em primeiro lugar, esses princípios, que estudamos no capítulo III, são previstos para serem fixados e delineados por lei, dada a cláusula final do dispositivo constitucional, "na forma da lei".

É verdade que a lei fixa a forma de aplicação dos referidos critérios, mas não pode ignorá-los ante a textual designação constitucional de que o imposto "será" informado por eles.

Todavia, a aplicação desses princípios requer a separação dos períodos-base, pois, se todo o período de vida empresarial necessariamente tivesse que ser considerado, sempre em conjunto por seus efeitos acumulados, deveria sê-lo para todos os efeitos, inclusive para aplicação da própria progressividade da tabela de alíquotas de cálculo do imposto.

Mas não é assim, pois em cada período-base se reinicia a progressão da aplicação das alíquotas, sobre a respectiva base de cálculo.

Além disso, se, como visto, apenas ao final do empreendimento se poderá ter certeza absoluta de que haverá ganho a tributar, qualquer cobrança de imposto de renda antes desse final poderia assumir a condição de mero empréstimo compulsório, eis que os lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.

Em vista de tudo, a divisão da vida econômica da empresa em períodos de tempo chega a ser uma imposição natural e inevitável, tanto que, como vimos no capítulo III, dos mesmos princípios decorre uma exigência inafastável, que é a periodização da apuração do aumento patrimonial. (negrejou-se)

Observe-se, neste sentido, que no ano-calendário 2008, a apropriação de receitas operacionais no valor de R\$ 177.538 mil, como antes mencionado, resultou no aumento do lucro do período de R\$ 286.477.347,49 para R\$ 437.074.075,11, como exposto na demonstração transcrita na DIPJ daquele ano-calendário (fl. 29), sendo tal montante destinado a reservas (R\$ 339.409.799,76) e dividendos (R\$ 113.808.679,75), conforme também consignado na mesma DIPJ (fl. 82). Isto porque a expedição dos precatórios, naquele momento, atribuía ao direito certeza suficiente para seu reconhecimento contábil, certeza esta somente minorada no ano-calendário posterior, em razão da ação rescisória, e ainda assim para motivar, apenas, a provisão de perdas prováveis, e não o registro da perda efetiva.

Apesar de as incidências tributárias em debate resultarem de apurações complexas, e não de um fato jurídico tributário simples, isoladamente considerado, as seguintes disposições do CTN amparam o que firmado até aqui:

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

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

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

[...]

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Em suma, como a condenação do Estado de São Paulo em favor da contribuinte não estava sujeita a qualquer condição suspensiva nos períodos autuados, vislumbra-se a possibilidade, apenas, de posterior desconstituição dos fatos jurídicos tributários em razão da ação rescisória, da qual resultariam perdas que afetariam as bases tributáveis futuras, sem qualquer eficácia retroativa. Assim sendo, e considerando que o lançamento tributário, na forma do art. 144 do CTN, *reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação*, não há qualquer razão para sobrestamento de seu julgamento, ou mesmo para seu cancelamento em razão da propositura ou da decisão, ainda não definitiva, da ação rescisória.

A recorrente se reporta a julgados administrativos favoráveis ao sobrestamento do processo administrativo fiscal *quando o valor cobrado em seus autos pode*

vir a ser significativamente alterado em razão de decisão a ser proferida no âmbito de processo paralelo, mas trata-se, nos casos referidos (Acórdão CSRF nº 04-01.165 e 9303-000.136) de pendência de decisão administrativa que influencia nos fundamentos do lançamento do crédito tributário, circunstância que demanda a aplicação subsidiária do art. 265, inciso IV do Código de Processo Civil, assim redigido no que importa ao presente litígio:

Art. 265. Suspende-se o processo:

[...]

IV - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

[...]

§ 5º Nos casos enumerados nas letras a, b e c do nº IV, o período de suspensão nunca poderá exceder 1 (um) ano. Findo este prazo, o juiz mandará prosseguir no processo.

Nas lições de Vicente Greco Filho², referido dispositivo trata da denominada *questão prejudicial*, por ele conceituada como *relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal*. E, nos casos referenciados, segundo a classificação exposta pelo autor, estar-se-ia frente a uma prejudicial externa, na medida em que *a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença*

Nestes termos, o pressuposto para a suspensão do processo é a questão externa ser *logicamente antecedente*. Já no contexto aqui delineado, **ao contrário**, a situação jurídica que enseja a incidência em debate restou caracterizada antes da propositura da ação rescisória. Em conseqüência, a suspensão é inócua, pois eventual decisão desfavorável ao sujeito passivo na ação rescisória somente constituiria seu direito à escrituração, a partir dali, de uma perda, sem afetar o crédito tributário aqui lançado.

Observe-se que não se nega, aqui, a possibilidade de sobrestamento do julgamento administrativo em razão de *questão prejudicial externa*. Apenas limita-se esta hipótese aos casos nos quais o lançamento é posto em dúvida em razão de uma ocorrência anterior, que altera a apuração do correspondente período e submete-se a discussão administrativa acerca da sua legitimidade. Em tais condições, não há como decidir acerca da existência do crédito tributário se a sua apuração é dependente de matéria discutida em outro processo administrativo fiscal.

A recorrente também indica decisões administrativas nas quais foi admitida a *lavratura de auto de infração antes do trânsito em julgado de acórdão que rescindiu decisão judicial que impedia o lançamento do tributo*, mas basta observar que o entendimento manifestado por este Conselho cogita, apenas, da formalização do lançamento com vistas a evitar a decadência do crédito tributário, sem a imputação de penalidade, justamente porque, como no presente caso, o sujeito passivo não está obrigado a se comportar contrariamente a decisão judicial válida, atacada por ação rescisória ainda não decidida definitivamente:

² Direito Processual Civil Brasileiro, 2º volume, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2000, p. 63

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE MATERIAL POR VÍCIO DE MOTIVO. Estando a matéria objeto do auto de infração sendo discutida nos autos de ação rescisória ajuizada pela Fazenda Nacional para desconstituir decisão judicial transitada em julgada que deferiu a terceiro a cessão de seus créditos à Recorrida, não cabe a lavratura de auto de infração sob motivo de “não pagamento” com a exigência de multa de ofício, mas tão somente caberia o lançamento sob motivo de “prevenção da decadência” sem a exigência de multa de ofício. Caracterizou-se, nos autos, evidente vício de motivo, o que compromete a validade material do lançamento. Recurso Especial do Procurador Negado. (Acórdão nº 9303-002.064)

COFINS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. É cabível a formalização, para prevenir a decadência, de crédito tributário que, albergado por decisão judicial transitada em julgado, é objeto de ação rescisória proposta pela Fazenda Pública. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Acórdão nº 3201-000.986)

CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRANSITO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO QUANDO VIGENTE A CERTIDÃO DE TRANSITO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA PENDENTE DE APRECIÇÃO. LANÇAMENTO POSSÍVEL SOMENTE PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO – O Lançamento é possível, ainda que sob a vigência de decisão judicial transitada em julgado e de ação rescisória em trâmite, para prevenir a decadência, sem aplicação de multa. (Acórdão nº 1402-000.989)

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA PROPOSTA PELA FAZENDA NACIONAL. LANÇAMENTO PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. É cabível lançamento para constituição do crédito tributário na hipótese de haver a Fazenda Nacional proposto ação rescisória contra decisão judicial transitada em julgado a favor do contribuinte, ainda que não tenha sido concedida, no âmbito da ação, medida cautelar ou liminar. Recurso negado. (Acórdão CSRF nº 02-02.429)

Demais disso, nas ações rescisórias de cunho tributário, propostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o pedido é, em regra, o restabelecimento da aplicabilidade de legislação existente à época da ocorrência do fato gerador. Assim, a discussão da incidência não tem em conta a ocorrência, ou não, da situação fática, mas sim a legislação a ela aplicável. Já no presente caso, a decisão condenatória do Governo do Estado de São Paulo e o recebimento de duas parcelas do precatório caracterizaram situação fática submetida à incidência tributária. Tal situação somente deixará de existir e repercutirá na apuração contábil e dos tributos devidos no momento em que se verificar o trânsito em julgado da ação rescisória proposta contra a recorrente e for ela obrigada a *devolver os valores já recebidos*.

Estas as razões, portanto, para INDEFERIR os pedidos de sobrestamento do presente processo e de cancelamento sumário do lançamento em razão da ação rescisória em referência.

Adentrando ao mérito, cumpre apreciar cada uma das infrações indicadas no lançamento, agregando apenas aquelas referentes a ganho de capital e lucros cessantes como feito na decisão de 1ª instância e no recurso voluntário, e observando que parte delas foi afastada na decisão de 1ª instância, mas submete-se a reexame necessário.

Lucros Cessantes e Ganho de Capital na Desapropriação

Considerando o disposto nos arts. 418 e 422 do RIR/99, a autoridade lançadora exigiu IRPJ e CSLL calculados sobre o ganho de capital proporcional às parcelas recebidas a título de indenização pela desapropriação do imóvel de propriedade da contribuinte. O fiscal autuante observou que da condenação total de R\$ 177.537.931,97, R\$ 50.511.263,73 correspondia ao valor do imóvel em 27/12/2007 (R\$ 32.145.483,99) acrescido de juros de mora (R\$ 18.365.779,74). Como o pagamento da indenização se deu em 10 (dez) parcelas, duas das quais recebidas em 2008 e 2009, a autoridade fiscal determinou os valores proporcionais à indenização em referência (R\$ 5.136.515,13 e R\$ 5.622.894,91, respectivamente), e deles deduziu o custo proporcional do imóvel (R\$ 289.453,11, equivalente a 1/10 do custo), apurando as bases tributáveis de R\$ 4.847.062,02 e R\$ 5.333.441,80 nos anos-calendário 2008 e 2009, respectivamente.

A parcela restante do valor da condenação decorreria do pedido de pagamento de juros compensatórios, fixados em 12% ao ano, e nos termos da decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em embargos de declaração, destinados *a cobrir lucros cessantes, nos casos de ocupação antecipada pelo Poder Público*. Com fundamento nos arts. 219, parágrafo único, e 680 do RIR/99, e citando soluções de consulta, bem como manifestação do Superior Tribunal de Justiça, a autoridade lançadora firmou que este montante, equivalente a 65,89% do total da condenação, *deveria ter sido tratado a parte pela fiscalizada, pois se trata de remuneração pelo valor econômico da propriedade que deixou de ser explorada, ou seja, pelos frutos que deixaram de ser colhidos, uma vez que essa deve ser causa de indenização pelos lucros cessantes (que é frustração da expectativa de ganho)*.

A autoridade lançadora determinou os lucros cessantes recebidos em 2008 (R\$ 11.697.735,25 acrescido de juros e atualização monetária, totalizando R\$ 11.895.484,23) e 2009 (R\$ 12.540.371,46) e destes montantes descontou os honorários advocatícios correspondentes, promovendo a incidência de IRPJ e CSLL sobre as parcelas de R\$ 10.591.738,20 (2008) e R\$ 11.154.161,85 (2009). Exigiu, também, Contribuição ao PIS e COFINS, na sistemática não-cumulativa, sobre o valor bruto dos lucros cessantes em abril/2008 (R\$ 11.697.735,25 acrescido de atualização monetária, totalizando R\$ 11.718.912,27) e janeiro/2009 (R\$ 12.540.371,46), reportando-se a soluções de consulta que afirmaram tal incidência.

A exigência de IRPJ calculada sobre o ganho de capital de R\$ 4.847.062,02 (2008) e de R\$ 5.333.441,80 (2009) foi afastada na decisão de 1ª instância sob os seguintes fundamentos:

A contribuinte obteve provimento jurisdicional favorável em ação de indenização movida contra o Estado de São Paulo, em que se reconheceu que o Decreto Estadual nº 10.251, de 30/08/1977, que criou o Parque Estadual da Serra do Mar (PESM), impôs-lhe limitações ao uso de uma área de 14.853.237 m² de sua propriedade, o que caracterizaria uma desapropriação indireta.

A Professora da Universidade de São Paulo, Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, 13ª ed., Editora Atlas, pág. 151, conceitua a desapropriação como o “procedimento administrativo pelo qual o Poder Público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização”. Leciona a ilustre mestra das Arcadas da Faculdade do Largo de São Francisco que a desapropriação indireta é “a que se processa sem observância do procedimento legal; costuma ser equiparada a esbulho e, por isso

mesmo, pode ser obstada por meio de ação possessória”, pág. 170 da mencionada obra.

Na desapropriação indireta, portanto, o Estado se apropria do bem particular, sem, contudo, observar o devido processo legal, ficando aquele atingido pela medida expropriatória impedido de reivindicá-lo, nos termos do art. 35 do Decreto-Lei nº 3.365/1941, que dispõe sobre desapropriações por utilidade pública:

Art.35. Os bens expropriados, uma vez incorporados à Fazenda Pública, não podem ser objeto de reivindicação, ainda que fundada em nulidade do processo de desapropriação. Qualquer ação, julgada procedente, resolver-se-á em perdas e danos.

Sobrevinda a desapropriação e a incorporação do respectivo bem ao patrimônio público, tem-se o que a doutrina denomina de “fato consumado”, uma vez que a lei impede o particular de retomar o bem expropriado, autorizando-o apenas a postular reparação por perdas e danos, tal como o fez a contribuinte que formulou, em juízo, o seguinte:

(...)

Assim, espera a Autora seja a presente ação julgada procedente, com a condenação do Réu ao pagamento do justo valor das terras apossadas, matas e demais benfeitorias existentes, bem como de indenização pela desvalorização de eventual área remanescente, verbas essas acrescidas de juros compensatórios, contados a partir do apossamento, custas, correção monetária e juros moratórios...

Cálculos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (fls. 713), apresentados pela própria fiscalizada, indicaram que o montante a ser pago, atualizado até 27/12/2007, era de R\$ 177.537.931,97, discriminado pelas seguintes verbas:

VALOR ATUALIZADOS ATE 27/12/2007	REAL	INDICE	37.070329
Principal.....:		32.145.483,99	
Jrscmp. (12%).....: 1407 Dias	15.076.231,99	116.977.352,48	
Jrsmora. (6.0000%)..: 1407 Dias	7.538.116,00	18.365.779,74	
Honorarios.....:	1.356.860,88	10.049.315,76	
Assis. Tec.:		0,00	
Peritos.....:		0,00	
Custas.....:		0,00	
I.n.s.s.:		0,00	
Multas		0,00	
Total.....:	23.971.208,87	177.537.931,97	

A autoridade fiscal considerou que a parte da indenização recebida a título de juros compensatórios deveria ter sido tratada como lucros cessantes e, portanto, estaria integralmente sujeita à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins, enquanto a remanescente, composta pelo principal, juros moratórios, juros do depósito judicial e atualização monetária, deveria ter sido computada na apuração do ganho de capital decorrente do ato expropriatório, passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

O Regulamento do Imposto de Renda, em seus artigos 418 e 680, respectivamente, disciplina o tratamento tributário conferido ao resultado decorrente de desapropriação de bens do ativo permanente e aos lucros cessantes:

[...]

Apesar de existir expressa previsão legal para tributar as importâncias pagas às pessoas jurídicas, por força de decisão judicial, a título de indenizações por lucros cessantes, bem como de eventual ganho de capital apurado no resultado decorrente de desapropriação de bem do ativo permanente da pessoa jurídica, a doutrina e a jurisprudência, há longa data, vêm caminhando no sentido de excluir as indenizações do campo de incidência do imposto de renda.

Esse entendimento escora-se na premissa de que as indenizações apenas se destinam a reparar uma perda, constituindo, portanto, uma mera recomposição do patrimônio perdido ou danificado, inexistindo, assim, acréscimo patrimonial e, portanto, não restaria caracterizado o fato gerador do imposto de renda.

Neste sentido, é de se apontar o julgamento do Recurso Especial nº 1.116.460/SP, submetido ao rito previsto no art. 543-C (recurso repetitivo) do Código de Processo Civil, realizado pela Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujo acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação:

"XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

4. "Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do paragrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privado'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, paragrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., paragrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18-11-1988)

4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda.

5. Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

6. Precedentes: AgRg no Ag 934.006/SP, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 06.03.2008; REsp 799.434/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 31.05.2007; REsp 674.959/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 20/03/2006; REsp 673273/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 02.05.2005; REsp 156.772/RJ, Rel. Min.

Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19/12/1997.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(grifou-se)

O E. Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, uma vez que a propriedade é transferida ao Poder Público por valor justo, fixado pelo Poder Judiciário, a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado, seja por utilidade pública ou por interesse social.

Em que pese o legislador ter previsto que os recursos especiais e extraordinários julgados conforme o processamento descrito nos artigos 543-B e 543-C do CPC somente vinculariam os órgãos de jurisdição ordinária recorridos, a Administração Tributária Federal, mediante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, resolveu também balizar sua atuação de acordo com as teses firmadas nestas hipóteses, tendo elaborado os seguintes Pareceres:

[...]

Consoante se verifica, em relação ao julgamento do REsp 1.116.460/SP, a PGFN já se manifestou mediante a Nota/PGFN/CRJ nº 1114/2012, publicada no sítio da RFB na internet, de maneira que a RFB também está vinculada àquela matéria decidida pelo E. STJ.

Observa-se no sítio do Superior Tribunal de Justiça que o litígio em referência tinha por autor uma pessoa jurídica, bem como que, contra a decisão acima, a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário ao qual foi negado seguimento, motivando agravo remetido ao Supremo Tribunal Federal, onde foi autuado sob nº 831.676 e provido em 02/02/2011, para então receber nova autuação sob nº 637.527 para apreciação do recurso extraordinário, que veio a ter seu seguimento negado por não se verificar controvérsia de natureza constitucional. Por fim, depois de negado provimento a agravo regimental em 03/03/2015, verificou-se o trânsito em julgado em 20/04/2015.

De toda sorte, antes disso a Procuradoria da Fazenda Nacional já havia reconhecido que a incidência do *imposto de renda sobre as verbas auferidas a título de desapropriação* era afetada pela decisão proferida no REsp nº 1.116.460/SP, consoante exposto no Nota PGFN/CRJ nº 1.114/2012:

[...]

Em face disso, e em resposta à consulta da RFB, segue em lista anexa a esta Nota a delimitação dos julgados proferidos pelo STF e STJ, relacionados pela RFB, para efeitos de que aquele órgão proceda ao cumprimento, no seu âmbito, do quanto disposto no Parecer PGFN 2025/2011.

[...]

69 - RESP 1.116.460/SP

Relator: Min. Luiz Fux

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Malpa Comercial e Agrícola Ltda

Data de julgamento: 01/02/2010

Resumo: O STJ entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se em vista que a propriedade é transferida ao Poder Público por valor justo e determinado pela Justiça a título de indenização,

não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado. Afastou-se, portanto, a incidência do imposto sobre a renda sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social.

Observação: Tendo-se em vista que o Pleno do STF já se manifestou sobre o tema na Rp 1260/DF, decisão esta que continua sendo aplicada nas decisões monocráticas proferidas pelos Ministros até a presente data, não deve ser interposto nem mesmo o RE por violação ao art. 97 da CF, em face do disposto no art. 481, Par. Único, do CPC.

Data da inclusão: 08.07.2011.

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: não incide imposto de renda sobre as verbas auferidas a título de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social, pois se trata de verba indenizatória que não encerra ganho de capital, tendo em vista que a propriedade é transferida ao Poder Público por valor justo e determinado. (destaques do original)

Frente ao exposto e considerando o determinado no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência de IRPJ sobre o ganho de capital apurado em desapropriação.

Já com referência à CSLL incidente sobre referido ganho de capital, como bem observado no voto condutor da decisão de 1ª instância, *a tese do E. STJ, a qual a RFB se vincula, afasta as verbas indenizatórias recebidas a título de desapropriação apenas do campo de incidência do imposto de renda, não se pronunciando acerca do tratamento a ser dado em relação à contribuição social sobre o lucro líquido.* A recorrente, por sua vez, entende que os mesmos argumentos que ensejaram a exclusão do IRPJ determinariam, também, a exclusão do ganho da base de cálculo da CSLL.

A interessada discorreu sobre a natureza da desapropriação e a inoccorrência de ganho, visto que *há apenas e tão somente a substituição compulsória de um bem por numerário em igual valor*; reportou-se aos esclarecimentos firmados em sede de embargos opostos contra a decisão do Recurso Especial nº 1.116.460/SP; e destacou a *similaridade entre as bases de cálculo dos dois tributos*, afirmando a impossibilidade de incidência da CSLL se não há lucro.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do REsp nº 1.116.460/SP não se manifestou acerca da incidência da CSLL, o que dispensa esta Conselheira da observância do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e permite-lhe expor sua livre convicção acerca do tema. Demais disso, o Superior Tribunal de Justiça aferiu a validade da incidência do IRPJ tendo em conta o art. 43 do CTN, exigindo, assim, a caracterização de acréscimo patrimonial, de materialização, em tese, impossível, dado que na desapropriação a indenização corresponderia ao valor justo para reposição do bem expropriado. Em momento algum o Tribunal Superior abordou as repercussões contábeis da indenização recebida em confronto com o valor escritural do bem desapropriado, limitando-se a afirmar que a operação não ensejaria lucro por ser a indenização, conceitualmente, um valor justo.

O lucro, porém, é o resultado líquido das operações da pessoa jurídica em um período de apuração, determinado mediante confronto de receitas e despesas, aí incluídas aquelas de natureza não operacional, dentre as quais destaca-se a despesa não operacional

representada pelo imóvel desapropriado, e a receita não operacional, equivalente à indenização recebida em razão da desapropriação. Nestes termos, se o valor recebido em razão da desapropriação foi superior ao valor escritural do imóvel, a diferença estará integrada ao lucro do período e submetida à incidência da CSLL. E isto porque, há inúmeras causas que podem justificar o fato de o valor escritural do imóvel ser inferior àquele definido como justa indenização por sua desapropriação. De fato, o imóvel pode ter sido depreciado, reduzindo o resultado de períodos passados; pode ter sido adquirido por um valor inferior ao de mercado; pode ter sido adquirido por valor justo à época, mas sujeitando-se a posterior valorização por ação do sujeito passivo ou de terceiros depois de sua compra; e etc. Em outras palavras, ainda que a indenização seja justa, a determinação do ganho é também influenciada pelo custo escritural do bem, ou seja, pelo sacrifício experimentado para sua aquisição.

Veja-se que, na forma defendida pela recorrente, o valor da indenização, na parte que excede o custo escritural do bem, ingressa gratuitamente no patrimônio da pessoa jurídica, permitindo sua distribuição aos sócios sem prévia incidência tributária, ou mesmo sua aplicação em fatores de produção que aumentarão os custos futuros e reduzirão a incidência tributária sobre novas receitas. Neste sentido, aliás, cabe ilustrar que a legislação tributária permitia o reconhecimento contábil do valor atualizado do imóvel, mediante sua reavaliação, mas postergava o cômputo deste diferencial no lucro para o momento da realização efetiva do ganho. E a indenização por desapropriação nada mais é que esta realização efetiva, materializando o ganho em favor da pessoa jurídica que adquiriu o bem em condições mais vantajosas, ou já apropriou parte de seu custo em períodos de apuração passados.

Quanto à inexistência de prévia negociação entre as partes envolvidas, trata-se, de fato, de um diferencial em relação às operações de compra e venda, mas que somente impõe ao Poder Público, na condição de substituto do comprador, promover o pagamento justo pelo bem desapropriado, e não inibe o surgimento, no patrimônio do vendedor, de ganho ou perda, como poderia acontecer nas mencionadas operações de compra e venda. Isto porque o lucro, em tais circunstâncias, não representa a obtenção de um preço superior ao justo, mas apenas de um preço superior ao custo de aquisição. Logo, ainda que na desapropriação se verifique *a substituição compulsória de um bem por numerário em igual valor*, como alega a recorrente, o referencial para esta igualdade será o valor justo do bem, e não seu valor de aquisição, que pode ser inferior àquele e ensejar, contabilmente, lucro tributável.

A confirmar a existência de lucro, basta observar a Demonstração de Resultado transcrita na DIPJ do ano-calendário 2008 à fl. 29. Como antes dito, o lucro operacional de R\$ 286.477.347,49 é elevado a R\$ 437.074.075,11 em razão do cômputo de receita não operacional de R\$ 177.433.176,46 e de despesa não operacional de R\$ 26.836.448,84, nesta computado o valor escritural do bem baixado. Ao final do ano-calendário, o lucro líquido é destinado a reservas (R\$ 339.409.799,76) e dividendos (R\$ 113.808.679,75), conforme também consignado na mesma DIPJ (fl. 82).

Pertinente também acrescentar a argumentação desenvolvida pela Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich no acórdão nº 1801-00.259, acerca da amplitude do campo de incidência da CSLL, de toda aplicável ao presente caso, embora ali se tratasse da incidência da contribuição sobre resultados de cooperativas:

De início, cumpre esclarecer à recorrente que as contribuições sociais são tributos de natureza diversa dos impostos e não é pelo fato que a norma tributária esclarece que se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de

renda às contribuições sociais sobre o lucro líquido que as imunidades ou isenções também serão compartilhadas.

É cediço que o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe, claro e expressamente, que as isenções tributárias se interpretam literalmente, além da obrigatoriedade de estarem expressamente previstas em lei.

Também é matéria recorrente a discussão sobre as contribuições sociais e a sua regulação por intermédio do artigo 195 da Constituição Federal, que, salientamos, trouxe às contribuições essa ‘marca’ do princípio da solidariedade, pelo qual todos devem financiar a seguridade social, com as exceções, impropriamente denominadas ‘isenções’, quando tratamos na verdade de ‘imunidades’, estão inseridas, sabiamente, pelo poder constituinte, no próprio dispositivo, em seu parágrafo sétimo. Vale a pena transcrever:

Art. 195. A seguridade social será financiada por **toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, **mediante** recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das **seguintes contribuições sociais**:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 7º - **São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades **em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social** mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º **As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica**, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. **É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II** deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ao me debruçar sobre tão importante tema, observo, ainda, que a Carta Magna cuidou das contribuições sociais com tal zelo que até aos produtores rurais,

pescadores artesanais, ainda que não empreguem terceiros e se trate de economia familiar, o legislador não os poupou da obrigação tributária de contribuir para a seguridade social. É o que está escrito no parágrafo 8º. Nem a eles foi reconhecida imunidade.

E, lendo os demais parágrafos a seguir, vemos que as contribuições sociais discriminadas no inciso I (e aí estão as calculadas sobre as folhas, os trabalhadores individuais, as receitas ou faturamento, ou sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida. É o que dispõe o parágrafo 9º. E eu creio que o legislador deixou aqui uma porta para diferenciar as pessoas jurídicas em geral das demais, tais como as cooperativas. Mas não há concessão de imunidade, ainda.

Cuidou ainda o Poder Constituinte de prever, no caso das contribuições sociais, as hipóteses de não-cumulatividade e substituição tributária, a serem reguladas por lei (§§ 12 e 13), e, limitar valores para a concessão de remissão ou anistia (§ 11).

Também não pude deixar de lembrar a interpretação realizada pela Suprema Corte ao impingir aos aposentados e pensionistas a continuidade da obrigação em recolher a contribuição previdenciária, em vista de sobrepesar os princípios constitucionais, sobretudo o princípio já mencionado da solidariedade. Mesmo essa classe social está obrigada a contribuir, pois faz parte de 'toda a sociedade', por mais paradoxo que possa parecer. Não foram contemplados nem com imunidade, nem com lei que os isentasse.

Por conseguinte, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689/88, entendo, preservou, acuradamente, o espírito do Poder Constituinte ao dispor sobre as contribuições sociais, sujeitando toda a sociedade, respeitando-se apenas a quem aquele Poder concedeu a imunidade.

[...]

No aspecto tributário, lucro líquido é definido pelo art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

Conceito de Lucro Líquido

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

E lucro operacional como (art. 277 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

LUCRO OPERACIONAL

Seção I - Disposições Gerais

Art.277. Será classificado como lucro operacional **o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

[...]

A própria Lei nº 7.689/88 já cuidava de não excepcionar qualquer pessoa jurídica, ou definir a base de cálculo sobre esta ou aquela operação, ou mesmo sobre o 'lucro', preferindo referir-se a 'resultado do exercício':

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

E, retornando à discussão sobre imunidade e isenção, já visto que das imunidades tratou a própria Carta Magna (situando os fatos geradores praticados pelas entidades beneficentes de assistência social fora do campo de incidência tributária), no que respeita às isenções é matéria afeta, privativamente, à lei (que pode retirar os fatos geradores do campo de incidência tributária).

[...]

Finalizando, vale reprimir, se toda a sociedade – incluindo aposentados, produtores rurais, pescadores artesanais, entidades sem fins lucrativos que não as definidas no parágrafo sétimo do artigo 195 da CFB – foram constitucionalmente elevados à condição de contribuintes das contribuições sociais, cuja base de cálculo instituída por lei, no presente caso, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, não vejo como embutir na norma cogente a classificação de resultados da pessoa jurídica, diferenciando valores onde a norma tributária não o faz; nem o fez até o presente momento, diga-se por oportuno, o Supremo Tribunal Federal.

Data venia máxima quanto aos julgados citados pela recorrente, reprimido, que não comungam do raciocínio ora esposado, mas registro nesse decisório que não se pode invocar tratamento isonômico tributário entre contribuintes por causa destas decisões.

Considerando que Lei nº 7.689/88 estipulou como base de cálculo da CSLL o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, e demonstrado que nele é computada a diferença entre a receita não operacional decorrente da indenização paga em razão de desapropriação e a despesa não operacional de baixa de bem desapropriado, nada há que afaste as exigências aqui formuladas a partir do ganho de capital assim apurado.

Com referência aos julgados administrativos e judiciais mencionados pela recorrente em sentido contrário, não se tratando de matéria sumulada nem decidida pelos Tribunais Superiores no rito dos arts. 543-B ou 543-C do Código de Processo Civil, nada impõe que tal entendimento seja reproduzido no presente julgado.

Frente ao exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL sobre o ganho de capital apurado em razão de desapropriação.

Passando às exigências decorrentes das parcelas classificadas como lucros cessantes, a recorrente afirma a impossibilidade de tributação de valores recebidos a título de indenização; observa que a indenização foi composta por (i) principal, (ii) juros compensatórios, (iii) juros de mora e (iv) honorários advocatícios; invoca o decidido no Recurso Especial nº 1.116.460/SP; e assevera que os juros compensatórios recebidos não poderiam ser segregados da indenização porque representam mera reposição patrimonial. Observa que a acusação fiscal tem por referência, apenas, a menção, na decisão de embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, de que os juros compensatórios eram destinados a cobrir lucros cessantes, no caso de ocupação antecipada pelo Poder Público. E defende que todos os valores devidos pelo Estado de São Paulo devem ser tratados como indenização para recomposição do patrimônio da Recorrente, reduzido em função da desapropriação do terreno situado no município de Cubatão, dado que os juros

compensatórios, mesmo associados a lucros cessantes, têm como finalidade indenizar a Recorrente pela perda do seu terreno, não se sujeitando a qualquer ônus tributário.

Não há reparos, porém, ao entendimento assim exposto na decisão recorrida:

O caráter indenizatório da verba, por si mesmo, não é suficiente para afastar a tributação. A identificação de que verba indenizatória estaria sujeita ou não ao imposto de renda é questão tormentosa, conforme alerta Leandro Paulsen, in Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 13ª ed., Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, pg. 776:

Indenizações: Está bastante sedimentada na jurisprudência no sentido de que as indenizações não ensejam a incidência do imposto de renda, pois não implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio. A análise da natureza de cada verba, contudo, é que apresenta maior complexidade, implicando divergências. Isso porque nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas.

*Todavia, o autor da obra citada, destacou o seguinte trecho do artigo “A Incidência do Imposto de Renda sobre Indenizações”, de Eduardo Gomes Philippsen, publicado na Revista da AJUFERGS nº 2, Porto Alegre: 2006, pg. 137, em que é feita a diferenciação dos diversos tipos de indenizações, identificando a hipótese em que se caracteriza acréscimo patrimonial: 4) A palavra indenização, da forma como é utilizada ordinariamente no mundo jurídico, designa realidades distintas. A identificação das distintas espécies de indenização é fundamental para que se possa ter a devida compreensão dos diferentes efeitos jurídicos por elas produzidos. 5) A indenização por dano patrimonial do tipo emergente recompõe o patrimônio lesado; esta espécie pode ser denominada de indenização-reposição do patrimônio; já a indenização por dano patrimonial do tipo lucro cessante recompõe não o patrimônio, mas o seu acréscimo que certamente ocorreria no futuro; trata-se de indenização-reposição dos lucros; por fim, a indenização por dano moral nada recompõe, pois paga o dano de natureza extrapatrimonial com bem de natureza diversa; chamamos essa espécie de indenização-compensação. 6) **É correto afirmar que a indenização pelo dano patrimonial, do tipo emergente (indenização-reposição do patrimônio), não caracteriza acréscimo patrimonial; não é correto, contudo, estender a mesma conclusão às demais espécies de indenização – indenização reposição do lucro (lucros cessantes) e indenização-compensação (dano moral ou extrapatrimonial).***

Poder-se-ia dizer que, não tendo o E. STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.116.460/SP feito distinção entre as diversas rubricas recebidas a título de indenização, para fins de exclusão da incidência tributária, não caberia a administração tributária fazê-lo.

Entretanto, no mesmo sentido da citada doutrina, já se posicionou o próprio STJ, conforme ementa do julgamento do AgRg no REsp nº 638.389/SP, colacionada pela autoridade fiscal em seu relatório, que, por elucidativa, reproduzo-a novamente a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. FÉRIAS VENCIDAS E NÃO-GOZADAS E FÉRIAS PROPORCIONAIS. ADICIONAL DE 1/3 SOBRE FÉRIAS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR). EXISTÊNCIA DE NORMA DE ISENÇÃO (ART. 6º, V, DA LEI 7.713/88. APLICAÇÃO DA SÚMULA 125/STJ.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos in natura, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

3. **O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).**

4. **A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação,** a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99.

5. O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto no art. 7º, XVII, da Constituição, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda.

6. Todavia, o pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção. A lei isenta de imposto de renda "a indenização (...) por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho" (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 e art. 6º, V, da Lei 7.713/88). Nesse sentido dispõe a Súmula 125/STJ: O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.

7. Agravo regimental improvido.

Essa linha de entendimento foi seguida também nos julgados REsp 748.868/RS, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 18/02/2008; EREsp 742.773/SP, 1ª Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 04/09/2006; REsp 782.646/PR, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 05/12/2005; AgRg no Ag 672.779/SP, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 26/09/2005; REsp 671.853/SE, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21/11/2005; REsp 706.817/RJ, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005.

Desta maneira, somente a verba indenizatória que cumpre o papel de recompor uma perda patrimonial não está sujeita à tributação do imposto de renda, ao passo que aquela que proporciona algo a mais do que a mera reposição do patrimônio danificado ou perdido, configura acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, fato gerador do imposto.

Assim, é seguro afirmar-se que o montante recebido a título de indenização correspondente à área desapropriada de 14.853.237 m², composto de principal, juros moratórios, juros de depósito judicial e atualização monetária, de acordo com a tese fixada pelo E. STJ no julgamento do REsp 1.116.460/SP, não encerra ganho

de capital, pois não configura acréscimo patrimonial, mas mera reposição do bem expropriado.

[...]

A fiscalizada também havia pedido, na ação indenizatória, o pagamento de juros compensatórios, o que também foi acolhido pela Justiça, tendo o Colendo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo esclarecido, em sede de embargos declaratórios, sua natureza de lucros cessantes, conforme se depreende da leitura da decisão de fls. 712, também transcrito pela autoridade fiscal em seu relatório de fls. 723:

Também, o aresto examinou a questão referente aos **juros compensatórios**, fazendo menção a r. sentença. E não há a menor dúvida de que os referidos juros são cumuláveis com os moratórios, uma vez que são distintos os fundamentos. Estes são devidos pelo atraso no pagamento da indenização. Aqueles, resultantes de criação pretoriana, destinase a cobrir **lucros cessantes**, nos caso de ocupação antecipada pelo Poder Público. (realçou-se)

[...]

Em que pese a impugnante ter apontado lições doutrinárias e jurisprudenciais em sentido diverso, o fato é que, para o caso concreto, o Poder Judiciário assentou o entendimento de que os juros compensatórios têm natureza de lucros cessantes, o que implica dizer que se sujeitam ao desconto do imposto de renda na fonte, por ocasião de seu pagamento, que poderá ser deduzido do imposto devido no encerramento do período de apuração, por força do disposto no art. 60 da Lei nº 8.981/1995, regulamentado pelo já transcrito art. 680 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR).

Repise-se, ainda, no entendimento de que a natureza indenizatória de uma verba não garante sua imediata exclusão do campo de incidência do imposto de renda. No caso em apreço, o legislador explicitamente previu a indenização por lucros cessantes, como fato gerador do imposto de renda. De fato, há acréscimo patrimonial, pois não se trata de mera recomposição patrimonial, mas de compensar o ganho que deixou de ser auferido, motivo pelo qual esta hipótese de incidência tributária encontra guarida no conceito de renda previsto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, com o respaldo das citadas doutrina e jurisprudência.

Devem ser mantidos, portanto, os lançamentos do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as parcelas recebidas a título de lucros cessantes em 2008 e 2009, respectivamente, de R\$ 10.591.738,20 e R\$ 11.154.161,85, já deduzidos os honorários de advocacia.

Ressalte-se que a caracterização dos juros compensatórios como indenização por lucros cessantes não decorre apenas da menção assim contida na decisão de embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, acima transcrita. A autoridade fiscal também destacou o pedido da interessada nesse sentido, assim reproduzido no Termo de Verificação Fiscal:

5 - Ora, Exa., a criação do Parque da Serra do Mar, por si só, já frustrou o uso da propriedade da Autora, estando caracterizado o apossamento administrativo havido, bem como a consequente obrigação de indenizar, conforme pacífico entendimento dos nossos Tribunais.

6 - Realmente, tanto o aludido texto legal, quanto o referido Ofício do IBDF, são inequívocos ao vedarem qualquer forma de exploração dos recursos naturais dentro da propriedade da Autora...

...

11. De se ressaltar também, que a propriedade da Autora, além de contar com todas as melhorias públicas, tem em grande parte de sua área, matas de alto valor, face à abundância de árvores de madeiras nobres, que além de seu alto potencial econômico, tem também enorme valor ecológico, as quais também devem ser indenizadas, conforme mansa e pacífica jurisprudência de nossos tribunais.

...

Assim, espera a Autora seja a presente ação julgada procedente, com a condenação do Réu ao pagamento do justo valor das terras apossadas, matas e demais benfeitorias existentes, bem como de indenização pela desvalorização de eventual área remanescente, verbas essas acrescidas de juros compensatórios, contados a partir do apossamento, custas, correção monetária e juros moratórios...

A recorrente insiste, com suporte em doutrina, que o pagamento de juros compensatórios possui natureza jurídica de justa indenização pelo prejuízo sofrido em decorrência de ato estatal causador de restrição ao seu direito de propriedade. Contudo, embora decorra da desapropriação do imóvel, esta parcela da indenização não se presta a repor especificamente o bem expropriado, mas sim lucros que poderiam ter sido auferidos mediante sua exploração. A doutrina, de fato, reconhece que o proprietário do bem tem direito a este tipo de indenização, porém a incidência do imposto de renda, na forma do que decidido no REsp nº 1.116.460/SP, é afastada apenas porque não se verificaria acréscimo patrimonial frente a uma indenização que deve ser justa e equivalente ao valor do bem expropriado. Outras parcelas acrescidas à indenização em razão de prejuízos decorrentes da impossibilidade de uso do bem excedem a reposição do valor do bem expropriado e podem ser interpretadas como tributáveis, como inclusive já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, na decisão citada pela autoridade julgadora de 1ª instância. Assim, o caráter indenizatório dos juros compensatórios é insuficiente para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL, pois o acréscimo patrimonial resta claro, na medida em que não há, por meio desta parcela, reposição do valor do bem expropriado.

A interessada ainda destaca decisões judiciais que firmam a distinção entre juros compensatórios e lucros cessantes, porém, no presente caso, a condenação no pagamento de juros compensatórios se fez em razão de lucros cessantes, como expresso na decisão judicial antes reproduzida, e no pedido da contribuinte, que os vinculou ao potencial econômico da área expropriada e ao período a partir do qual se verificou o apossamento. Assim, ainda que os juros compensatórios possam ser fixados sob outra motivação, importa no presente caso que eles foram destinados à cobertura de lucros cessantes, desde a ocupação antecipada do imóvel pelo Poder Público, imóvel este com alto potencial econômico, cujo uso restou inviabilizado e demandou a correspondente indenização.

No mais, como já exposto neste voto, a existência de base tributável por ocasião do recebimento de uma indenização é determinada em razão do correspondente custo contábil a ser baixado. Se a indenização superar este custo contábil, o resultado do exercício será afetado positivamente e este acréscimo se sujeitará à incidência tributária, com exceção do IRPJ sobre o ganho de capital eventualmente apurado no confronto do custo contábil com a indenização destinada à reposição do valor do bem expropriado, por força das disposições regimentais deste Conselho. Relativamente aos lucros cessantes, o lucro equivale à indenização recebida, líquida dos honorários advocatícios, porque nenhum outro custo contábil existe para ser com ela confrontado.

Frise-se, por fim, que a decisão do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do REsp Nº 1.116.460/SP afasta a incidência do imposto de renda sob a premissa de que a

propriedade do bem expropriado *é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado*. Logo, a matéria decidida em sede de recurso repetitivo não alcança outras parcelas pagas em razão de desapropriação e que não se destinem à *reposição do valor do bem expropriado*.

Considerando, portanto: 1) que os juros compensatórios incluídos na condenação em referência se destinaram à indenização de lucros cessantes; 2) que o Superior Tribunal de Justiça não decidiu a matéria em sede de repetitivo; 3) que há decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis à incidência tributária sobre indenização decorrente de lucros cessantes; e 4) que esta receita, líquida dos honorários advocatícios, ingressa no patrimônio da pessoa jurídica sem qualquer custo específico para ser com ela confrontado; conclui-se que não merecem acolhida os questionamentos da recorrente contra as exigências de IRPJ e CSLL sobre os valores calculados pela autoridade fiscal.

A recorrente prossegue observando que, *considerando que não representam riqueza nova (i.e., ingresso de novas receitas), tais valores também não estão sujeitos à incidência de PIS e COFINS*. De toda sorte, caso classificados como juros, tais valores representaram receitas financeiras, sujeitas a alíquota zero, o mesmo se verificando caso sejam considerados resultados de venda de fertilizantes, também beneficiados com alíquota zero para cálculo daquelas contribuições.

Neste ponto, a defesa da contribuinte evidencia a impossibilidade de manutenção das exigências frente à sua motivação insuficiente. A autoridade lançadora limitou-se a transcrever a ementa de solução de consulta para afirmar que a contribuinte *deveria ter apurado PIS e COFINS sobre esses rendimentos*, complementando que *a base de cálculo de ambas as contribuições é o valor bruto dos lucros cessantes*. Por sua vez, a ementa da Solução de Consulta SRRF/10ª RF nº 65/2013 não traz detalhamento suficiente para se identificar, ali, sob qual fundamento seriam tributáveis os lucros cessantes:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: AÇÃO INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS. DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. A integralidade dos valores recebidos judicialmente a título de danos emergentes e de lucros cessantes deverá integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. DISPOSITIVOS LEGAIS: CF, de 1988, art. 150, §6º; Lei nº 5.172 (CTN), de 1966, arts. 97, incisos II e VI, e 111; Lei nº 10.406, de 2002, art. 402; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput, §§ 1º a 3º, inciso V, "b"; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §13, e art. 15, inciso II.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: AÇÃO INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS. DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. A integralidade dos valores recebidos judicialmente a título de danos emergentes e de lucros cessantes deverá integrar a base de cálculo da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: CF, de 1988, art. 150, §6º; Lei nº 5.172 (CTN), de 1966, arts. 97, incisos II e VI, e 111; Lei nº 10.406, de 2002, art. 402; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput, §§ 1º a 3º, inciso V, "b", §13.

A ementa limita-se a indicar que a integralidade da indenização por lucros cessantes deve integrar a base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS devidas pela consulente. Para além disso, descreve os dispositivos legais que fundamentariam tal conclusão, a partir dos quais, como se vê abaixo, é possível concluir que o questionamento ali formulado

se prendia à incidência das contribuições sobre a integralidade, ou não, dos lucros cessantes, e não à definição da natureza das receitas para afirmá-las tributáveis:

Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

[...]

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Lei nº 10.406/2002 - Código Civil

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

V - referentes a:

[...]

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

[...]

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Produção de efeito)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

V - referentes a:

[...]

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Veja-se que, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Contribuição ao PIS e a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Assim, em princípio, o fato de a indenização por lucros cessantes representar uma receita seria suficiente para afirmar sua sujeição às contribuições em referência. Todavia, as demais disposições daquelas leis, assim como de vários outros diplomas legais que afetaram a incidência nos períodos autuados, determinaram alíquotas específicas, até mesmo reduzindo-as a zero, conforme a natureza da receita, além de excluir parte delas da base imponible.

É certo que seria possível refutar as alegações da recorrente, à semelhança do que feito na decisão de 1ª instância, afastando a classificação dos juros compensatórios como receita financeira, dado que distinto dos juros moratórios fixados na mesma decisão judicial, bem como retirando-lhe a natureza de receita operacional, vez que o recebimento de indenização não constituiria o objeto social da pessoa jurídica. Porém, afirmar que os lucros cessantes caracterizariam *outros rendimentos auferidos pela pessoa jurídica*, em razão do capítulo no qual está localizado um dos artigos citados como fundamento da exigência de IRPJ (art. 680 do RIR/99), significaria integrar a acusação fiscal com motivação nela não contida.

É possível cogitar, também, que a incidência se verificaria em razão da impossibilidade de se atribuir uma natureza específica à receita de indenização por lucros cessantes, dada a hipótese de incidência genérica fixada no art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Ainda, tendo em conta que os lucros cessantes, embora pleiteados judicialmente em razão da ocupação antecipada, pelo Poder Público, de imóvel com *alto potencial econômico*, cuja exploração integraria o objeto social da pessoa jurídica, poder-se-ia infirmar essa exploração em razão da inexistência das benfeitorias e instalações necessárias para tanto, e assim limitar os lucros cessantes à possibilidade de a pessoa jurídica ter auferido rendimentos de locação ou de arrendamento de seu uso, ainda assim sujeitos à incidência das contribuições em debate.

Tais argumentos, porém, deveriam ter sido expostos na acusação fiscal e não podem, sob pena de cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, ser integrados no momento do julgamento administrativo, para manutenção das exigências. Inexistindo um referencial acusatório que permita, ao menos, inferir qual a razão vislumbrada pela autoridade lançadora para concluir pela incidência tributária da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre lucros cessantes, não há como refutar as alegações da recorrente e manter as exigências.

Acrescente-se que a descrição dos fatos nos Autos de Infração limita-se a classificar os valores apurados como "omissão de receitas", e está associada aos seguintes dispositivos legais:

- COFINS:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2008 e 30/04/2008:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.

Art. 1º da Lei nº 10833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04

Art. 3º da lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/01/2009:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.

Art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08

Art. 1º da Lei nº 10833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 9º da Medida Provisória nº 451/08

Art. 3º da lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 9º da Medida Provisória nº 451/08 e pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09

- **Contribuição ao PIS:**

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2008 e 30/04/2008:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 2º, da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04

Art. 3º da lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06 e pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/01/2009:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 2º, da Lei nº 10.637/02

Art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 449/08

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/08

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/08

Art. 3º da lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo

art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/08 e pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09

Como se vê, além das referências às regras gerais de incidência não-cumulativa expressas nos arts. 1º a 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a fundamentação legal dos autos de infração somente traz, em acréscimo, a citação da Leis Complementares 7/70 e 70/91, que instituíram a Contribuição ao PIS e a COFINS, bem como do art. 24 da Lei nº 9.249/95, que disciplina as exigências frente à constatação de omissão de receitas. Veja-se:

Lei Complementar nº 7/70:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

§ 2º - A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art. 11 desta Lei.

[...]

Lei Complementar nº 70/91:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Lei nº 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre lucros cessantes.

Em resumo, com referência às incidências sobre ganho de capital e lucros cessantes, conclui-se que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo a exoneração da exigência de IRPJ calculada sobre ganho de capital, bem como DADO

PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir, apenas, as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS calculadas sobre lucros cessantes.

Exclusões do Lucro Líquido na Apuração do Lucro Real

Analisando a escrituração contábil das receitas e despesas decorrentes da decisão judicial na ação de desapropriação, a autoridade lançadora identificou, nos anos-calendário 2008 e 2009, contas com saldos de valor idêntico, mas com sinal trocado, que não produziram *efeito algum no resultado do balanço*. Excluídos estes registros, os valores a serem recebidos pela contribuinte foram apropriados nas seguintes contas, cujo saldo inicial era zero no início do ano-calendário 2008:

- 12.201.998 (Outras Contas):
 - Saldo final devedor em 31/12/2008: R\$ 130.295.222,84
 - Saldo final devedor em 31/12/2009: R\$ 67.481.851,59
- 22.301.998 (Outros Impostos):
 - Saldo final devedor em 01/01/2008: R\$ 1.142.457,99
 - Saldo final em 31/12/2009: R\$ 0,00
- 22.401.998 (Outras Obrigações):
 - Saldo final devedor em 01/01/2008: R\$ 10.592.664,77
 - Saldo final em 31/12/2009: 0,00
- 11.499.017 (Outros Investimentos):
 - Saldo final devedor em 01/01/2008: R\$ 17.753.793,20
 - Saldo final em 31/12/2009: 0,00
- 71.051.003 (Receita na Baixa de Investimentos):
 - Saldo levado a resultado em 01/12/2008: R\$ 177.838.066,00
 - Saldo levado a resultado em 31/12/2009: (R\$ 72.959.981,51)
- 11.499.014 (Rateios a Apropriar)
 - Débitos de "Serra do Mar" em 30/04/2008: R\$ 15.543.073,89 (contrapartida em Receita na Baixa de Investimentos)
- 11.403.002 (Outros Adiantamentos)
 - Créditos de "Serra do Mar" em 30/04/2009: R\$ 200.124,39 (contrapartida em Receita na Baixa de Investimento)
- 71.050.002 (Receita na Baixa de Investimentos)
 - Saldo "D" levado a resultado em 01/12/2008: R\$ 26.792.335,51
 - Saldo "D" levado a resultado em 31/12/2008: (R\$ 10.713.471,90)

Considerando que a *Receita na Baixa de Investimento* foi de R\$ 177.838.066,00, e o *Custo na Baixa de Investimentos* de R\$ 26.792.335,51, o lucro contábil foi acrescido do valor líquido de R\$ 151.045.730,49, de modo que ao interpretar que este valor não seria tributável, a contribuinte deveria ter limitado a exclusão àquele montante líquido. Porém, a contribuinte promoveu exclusão de R\$ 153.934.358,84, que considerando a adição referente a *provisão no valor de R\$ 200.000,00 relativamente a PRV. REF. PAGAMENTO PARCELA 2008 - SOS SERRA DO MAR*, evidenciaria a exclusão líquida de R\$ 153.734.358,84 e, por consequência, exclusão a maior de R\$ 2.688.628,95 (R\$ 153.734.358,84 - R\$ 151.045.730,49).

A recorrente esclarece a adição de R\$ 200.000,00 se refere a *uma doação efetuada para a Fundação SOS Mata Atlântica e não está relacionada à desapropriação de seu imóvel*, e como a adição foi reconhecida pela Fiscalização, deixa de tecer maiores considerações sobre o tema. Considerando que ao computar esta parcela nos cálculos a autoridade lançadora apurou exclusão a maior inferior àquela que seria apurada desconsiderando-se a adição de R\$ 200.000,00 (R\$ 153.934.358,84 - R\$ 151.042.730,49 = R\$ 2.888.628,95), estes aspecto, de fato, não interessa ao presente litígio.

Quanto à diferença, que assim seria de R\$ 2.888.628,95, a interessada diz que a Fiscalização não compreendeu a contabilização promovida, nem a exclusão registrada no LALUR. Diz que excluiu duas parcelas do lucro tributável: a primeira correspondente a R\$ 18.053.927,20 equivalente à primeira parcela de sua indenização, atualizada até o momento do pagamento, e reconhecida na conta contábil nº 71.051.003; e a segunda no valor de R\$ 135.880.431,64, equivalente às parcelas ainda a receber (R\$ 159.784.138,80) diminuída pelos honorários devidos nas ações indenizatória e rescisória, além das correspondentes retenções (R\$ 23.903.707,16 + R\$ 1.597.841,39 - R\$ 1.661.755,04 = R\$ 23.903.707,16), registrados na conta contábil nº 71.051.003. Aduz que:

200. Essencialmente, o que a Recorrente fez foi provisionar o montante relativo a honorários advocatícios (R\$ 23.903.707,16) e reconhecer por competência a receita não-tributável de R\$ 159.784.138,80. Assim, o primeiro montante deve ser acrescido ao lucro tributável da empresa e o segundo, excluído. Considerando-se ambos os valores, tem-se a exclusão de R\$ 135.880.431,64 - exatamente a exclusão registrada pela empresa em seu LALUR.

Confrontando a acusação e a defesa, observa-se que elas coincidem quanto à receita contabilizada (R\$ 177.838.066,00 apontado pela Fiscalização contra R\$ 18.053.927,20 somado a R\$ 159.784.138,80, indicados pela contribuinte) e quanto à exclusão promovida (R\$ 153.934.358,80 apurado pela Fiscalização contra R\$ 18.053.927,20 somado a R\$ 135.880.431,64, informados pela contribuinte). A divergência localiza-se, precisamente, nos valores referentes a honorários advocatícios: a autoridade fiscal identificou o cômputo em resultado do valor de R\$ 26.792.335,51 (conta nº 71.050.002) e a contribuinte diz ter provisionado o valor líquido de R\$ 23.903.707,16, considerando este valor para reduzir a receita de R\$ 159.784.138,80 e determinar a adição de R\$ 135.880.431,64.

Examinando os elementos acostados à impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância observou que:

Alega a impugnante que o valor de R\$ 18.053.927,20, corresponde à primeira parcela do precatório, pago em abril de 2008, em valor acrescido pelos juros do depósito judicial e pela atualização monetária. Já os R\$ 135.880.431,64 remanescentes corresponderiam ao saldo da indenização a receber em dezembro de

2008, já deduzidos os valores dos honorários advocatícios, conforme tabela a seguir reproduzida da peça impugnatória:

Parcela	Total a receber	Honorários advocatícios - Ação de indenização (15%)	Honorários advocatícios - Ação rescisória (1%)	Retenções sobre honorários (6,15%)	Valor líquido por parcela
2009			PAGO		
2009	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2010	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2011	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2012	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2013	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2014	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2015	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2016	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
2017	17.753.793,20	(2.663.068,98)	(177.537,93)	184.639,45	15.097.825,74
Totalizador	159.784.138,80	(23.967.620,82)	(1.597.841,39)	1.661.755,04	135.880.431,64

A impugnante alega que a exclusão de R\$ 135.880.431,64 decorreria do provisionamento de R\$ 23.903.707,16, destinados ao pagamento de honorários advocatícios (soma das duas colunas de honorários e das retenções), e do reconhecimento, por competência, da receita não tributável de R\$ 159.784.138,80. Assim, o montante da provisão teria sido adicionado ao lucro tributável, enquanto a receita, excluída, obtendo-se um saldo de R\$ 135.880.431,64.

O documento juntado pela impugnante para embasar sua alegação é um extrato do razão analítico da conta 71.051.003 (fls. 955), que não é suficiente para demonstrar o ventilado provisionamento, nem permite relacioná-lo aos valores deduzidos por ela:

COPEBRAS LTDA				Página: 1	
RAZÃO ANALÍTICO POR CONTA (R\$) DE				JANEIRO DE 2008 A DEZEMBRO DE 2008	
DIA	TIPO	DOC NR	SUBCTA/PROJ HISTORICO	DEBITO	CREDITO
CONTA...: 71051 RECEITAS NAO OPERAC.				003	RECEITA BX. INVESTIMEN
ABRIL / 2008					
30	MPJ	0240601480000M	J000047335 BXA INVESTIMENTO SERRA MAR 1/10 - ABR/08		18053927.20
TOTAL DEBITO		TOTAL CREDITO		SALDO DO MES	SALDO ANTERIOR
0.00		18053927.20		-18053927.20	0.00
				SALDO ATUAL	-18053927.20
JUNHO / 2008					
30	MPJ	0252622930000M	J000047588 OUTROS INVESTIMENTOS-PROC. SERRA DO MAR		139200000.00
TOTAL DEBITO		TOTAL CREDITO		SALDO DO MES	SALDO ANTERIOR
0.00		139200000.00		-139200000.00	-18053927.20
				SALDO ATUAL	-157253927.20
DEZEMBRO / 2008					
31	MPJ	0357961280000M	J000048507 RECEITA NA BXA. INVEST.PROC.SERRA DO MAR		135880431.64
31	MPJ	0357961360000M	J000048507 EST. J47588 REC.NA BXA. INVEST.PROC SERRA	139200000.00	
31	MPJ	1540392090000M	CCB0812077 AJUSTE RECEITA PROC. SERRA DO MAR		23903707.16
31	MPJ	2961422050000M	J000046586 AJS. SPED COPEBRAS - 2008	177838066.00	
TOTAL DEBITO		TOTAL CREDITO		SALDO DO MES	SALDO ANTERIOR
317038066.00		159784138.80		157253927.20	-157253927.20
				SALDO ATUAL	0.00

Por outro lado, somados os valores creditados e identificados pela impugnante na referida conta com as letras "a", "b" e "c", têm-se o exato montante do valor indenizatório que consta do documento de fls. 523, intitulado "Resumo da Contabilização do Processo – 2008", apresentado pela contribuinte ainda no curso da ação fiscal, em que informava que reconheceu uma receita vinculada à conta "71.051.003 – Receita na Baixa de Investimentos", no montante de **R\$ 177.838.066,00** e, ainda, um custo vinculado à conta "71.05.0002 – Custo na Baixa de Investimentos" de **R\$ 26.792.335,51**:

Resumo da Contabilização do Processo - 2008

Os Valores contabilizados foram com base no ganho do processo 220/85 com base no precatório dividido em 10 parcelas iguais no valor de R\$ 17.753.793,20, com recebimento da 1ª parcela em Abr/2008

11.403.002 - Outros Adiantamentos	200.124,39	11.499.014 - Rateios a Apropriar (Parcela 1/10 recebida)	15.342.949,50 200.124,39 15.543.073,89	11.499.017 - Outros Investimentos	17.753.793,20 17.753.793,20
13.151.001 - Outros Investimentos	142.030.345,60	21.403.001 - IRRF a Recolher	43.329,43	21.403.002 - CSLL/PIS/COFINS a Recolher	134.321,22
21.601.005 - Outras a Contas a Pagar	2.655.967,46	22.401.006 - Outras Obrigações	21.247.739,70	71.05.0002 - Custo na Baixa de Investimentos	26.792.335,51
71.051.003 - Receita na Baixa de Investimentos	177.838.066,00		21.247.739,70		

① Valor a receber precatórios 10 parcelas
② honorários adv. e l.c.o.s.

Depreende-se que, do custo lançado à conta 71.05.0002, **R\$ 24.081.357,81** referem-se a rubricas relacionadas aos honorários advocatícios (soma das contas 21.601.005, 21.403.001, 22.401.006 e 21.403.002, identificados com o número 2).

Por sua vez, a diferença de **R\$ 2.710.977,70** em relação ao custo total do bem de **R\$ 26.792.335,51** corresponde, aproximadamente, ao valor do custo de aquisição do bem acrescido valor de reavaliação, que perfaz **R\$ 2.894.531,07**.

Dessa maneira, o reflexo contábil dessa operação, no valor de **R\$ 151.045.730,49**, foi obtido corretamente pelo autuante, a partir de informações prestadas pela própria contribuinte durante a ação fiscal, ocasião em que ela expressamente reconheceu uma receita de **R\$ 177.838.066,00** e um custo a ela vinculado de **R\$ 26.792.335,51**.

Poder-se-ia aceitar a explicação da contribuinte se fossem apontadas adições que equilibrassem as exclusões ao lucro líquido, de maneira a se obter, ao final, um reflexo fiscal correspondente a uma exclusão de **R\$ 151.045.730,49**.

Não sendo este o caso, deve ser mantida a autuação decorrente da exclusão indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor de **R\$ 2.688.628,35**.

O documento de fls. 955, apresentado por ocasião da impugnação, presta-se a evidenciar que na conta nº 71.051.003 foi reconhecida a receita líquida de R\$ 18.053.927,20 e a receita bruta de R\$ 159.784.138,80 (R\$ 135.880.431,64 + 23.903.707,16). Todavia, a autoridade fiscal demonstrou o cômputo, na conta nº 71.050.002, de honorários no montante de R\$ 26.792.335,51, de modo que a alegação da contribuinte de que teria provisionado apenas o valor líquido de R\$ 23.903.707,16, desconsiderando os honorários devidos sobre a primeira parcela do precatório recebida, não se presta a infirmar o que consta de sua contabilidade e foi reafirmado no curso do procedimento fiscal, por meio do documento de fl. 523. Referido documento evidencia que as obrigações decorrentes dos honorários advocatícios foram apropriados como *Custo na Baixa de Investimentos* (conta nº 71.05.0002), pelo valor de R\$ 26.792.335,51, e uma vez confrontados com a *Receita na Baixa de Investimentos*, reconhecida pela Fiscalização e pela contribuinte no valor total de R\$ 177.838.066,00, resultaria em aumento do resultado do exercício de, apenas, R\$ 151.045.730,49. Considerando que as informações da contribuinte corroboram a acusação fiscal de que a exclusão correspondeu a R\$ 153.934.358,84 (R\$ 18.053.927,20 somado a R\$ 135.880.431,64), subsiste a conclusão de houve exclusão a maior, devendo ser mantida a base tributável de R\$ 2.688.628,95.

Esclareça-se, por fim, que embora a autoridade julgadora de 1ª instância mencione que a diferença apurada pela Fiscalização se aproximaria do *valor do custo de aquisição do bem acrescido valor de reavaliação, que perfaz R\$ 2.894.531,07*, consta dos autos que a baixa do imobilizado não foi levada a resultado no ano-calendário 2008, mas sim no ano de 1981, quando provisionada a sua perda. É o que consta na resposta a intimação juntada à fl. 502:

Informamos que com relação ao terreno da SERRA DO MAR, tal item não se contra nesta relação, em razão deste ter sido segregado na contabilidade da empresa e a perda de seu valor ter sido integralmente provisionada no ano de 1981, conforme ofício IBDF 2169/81, com contrapartida lançada em resultado.

Em 2008, com a finalização do processo judicial, o qual será melhor comentado nos esclarecimentos do item 3 abaixo, a empresa contabilizou a baixa definitiva dos registros deste terreno no valor de aproximadamente R\$ 1,5MM e a respectiva reavaliação no valor de R\$ 1,33MM, conforme demonstrado no razão em anexo (doc. 05): lançamento de crédito em conta de investimentos imobiliários, com contrapartida de débito em provisão para perda.

Observe-se, ainda, que a baixa efetiva do bem poderia ser excluída do lucro tributável caso adicionada a despesa correspondente no momento da provisão de perda. Todavia, não se vê na parte B do LALUR às fls. 609/660, qualquer controle resultante da adição anterior desta provisão, hábil a autorizar sua exclusão no período fiscalizado. Subsiste, portanto, a conclusão de que a contribuinte, ao contabilizar a operação questionada, apropriou contabilmente custos de R\$ 26.792.335,51, que confrontados com a receita contabilizada de R\$ 177.838.066,00, autorizariam exclusão de, apenas, R\$ 151.045.730,49, superior à exclusão promovida de R\$ 153.934.358,84.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à falta de exclusão de R\$ 2.688.628,95, no ano-calendário 2008.

A autoridade fiscal também analisou os registros contábeis e fiscais promovidos pela contribuinte no ano-calendário 2009, decorrentes da baixa de parte da indenização inicialmente escriturada na conta nº 13.151.001 - Outros Investimentos. Segundo esclarecimentos da contribuinte, em razão da ação rescisória antes mencionada, o risco de

redução do valor indenizável proveniente dessa ação passou a ser provável, motivo pelo qual foi reconhecida uma provisão para realização desse ativo diretamente contra o resultado do exercício de 2009, no montante de R\$ 74.566 (equivalente a 42% do valor indenizável). A provisão para honorários advocatícios também foi reduzida no montante de R\$ 11.555, sendo contabilizado o efeito líquido de R\$ 63.411 na rubrica "Outras receitas (despesas) operacionais, líquidas". A provisão para honorários advocatícios também foi devidamente atualizada.

O fiscal autuante relata que a contribuinte reduziu o resultado do ano-calendário 2009 mediante o cômputo da parcela de R\$ 62.015.470,03 na linha 60 da Ficha 07A da DIPJ (Outras Despesas Não Operacionais não relacionadas nas linhas anteriores). A origem contábil deste registro na DIPJ seria a despesa de R\$ 72.959.981,51 e a receita de R\$ 10.713.471,90 contabilizadas nas *contas de Receita de Baixa de Investimentos (71.051.003) e Custo na Baixa de Investimentos (71.050.002), respectivamente*. Considerando que tais parcelas reduziram o lucro contábil em R\$ 62.246.509,61 (R\$ 72.959.981,51 - R\$ 10.713.471,90), a autoridade fiscal buscou a adição correspondente, identificando apenas uma adição de R\$ 63.410.868,10 a título de *Reversão de Receitas Tributáveis* e uma exclusão de R\$ 1.605.949,43 a título de *Receitas não Tributáveis*, as quais, no valor líquido de R\$ 61.804.918,17, neutralizariam apenas parte daquela redução do lucro contábil, a evidenciar a falta de adição da parcela de R\$ 441.591,44.

A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou esta parte da exigência argumentando que:

A impugnante alega que o valor discutido seria uma despesa efetiva incorrida em 2009, obtida pela diferença entre o total de honorários devidos em relação à segunda parcela da indenização, correspondente a R\$ 3.097.558,90, e o valor anteriormente provisionado de R\$ 2.655.967,46.

Os documentos indicam que a impugnante tem razão neste ponto.

Identifica-se no documento "Resumo da Contabilização do Processo – 2008", a conta "21.601.005 – Outras a Contas a Pagar", com um saldo credor de R\$ 2.655.967,46, vinculada a "honorários advocatícios", cuja contrapartida compôs o custo da baixa do imóvel no referido ano.

Por sua vez, os documentos referentes ao pagamento da segunda parcela da indenização, ocorrido em 2009, compostos por guia de levantamento de depósito judicial, TED e memorando do escritório de advocacia contendo demonstração dos honorários e descontos (fls. 527/530 e 956/958), indicam que a contribuinte recebeu um valor corrigido de R\$ 19.359.743,13, bem como incorreu em despesas com honorários de advogado também corrigidos no montante de R\$ 3.097.558,90.

Assim, o valor de R\$ 441.591,44 corresponde à correção dos honorários advocatícios devidos em 2009, em razão do recebimento da segunda parcela da indenização, fazendo com que a contribuinte reconhecesse neste ano, a diferença entre a despesa efetivamente incorrida de R\$ 3.097.558,90, contra uma obrigação anteriormente registrada de R\$ 2.655.967,46.

A recorrente alega, em suma, que o resultado líquido das operações vinculadas à desapropriação no ano-calendário 2009, passível de anulação na apuração do lucro real em conformidade com sua interpretação da legislação tributária, seria, de fato, R\$ 61.804.918,17, porque dos valores apropriados no período, R\$ 441.591,44 representariam despesa efetiva. Infere-se, do alegado, que do conjunto de despesa de R\$ 72.959.981,51 e de

receita de R\$ 10.713.471,90, contabilizado naquele período, deveria ser destacada a despesa de R\$ 441.591,44, para determinação da adição do período.

A autoridade julgadora de 1ª instância confirmou a correlação dos valores alegados com os documentos juntados aos autos, e reconheceu que a parcela de R\$ 441.591,44 representaria acréscimo de honorários devidos por ocasião do recebimento da segunda parcela do precatório. Contudo, a classificação desta parcela como despesa efetiva contraria a interpretação da contribuinte acerca da legislação tributária, bem como os procedimentos que vinha adotando frente às parcelas do precatório recebidas. De fato, como visto no item precedente, os efeitos contábeis dos honorários advocatícios, assim como das receitas decorrentes da desapropriação, foram anulados na apuração do lucro real, mediante exclusão do valor líquido, positivo no ano-calendário 2008. Não há razão, portanto, para admitir a redução do lucro contábil pelo complemento de honorários advocatícios contabilizados em 2009. A adição, como apontado pela autoridade lançadora, deveria ter representado R\$ 62.246.509,61, assim também contemplando a despesa referida.

Recorde-se, ainda, que ao divergir da interpretação adotada pela contribuinte, e promover a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores recebidos a título de ganho de capital e lucros cessantes nos anos-calendário 2008 e 2009, a autoridade lançadora firmou como base imponible os valores líquidos dos correspondentes honorários advocatícios. Logo, admitir que a despesa em referência não fosse adicionada ao lucro real representaria duplo benefício em favor da contribuinte.

Por tais motivos, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso de ofício, para restabelecer a base tributável pelo IRPJ de R\$ 441.591,44.

Falta de Adição da Reserva de Reavaliação do Bem Desapropriado

Recordando que o custo do bem desapropriado também incluía reavaliação contabilizada na conta nº 13.105.005, no valor de R\$ 1.345.958,52, a autoridade lançadora observou que como o imóvel se tratava de terra nua, a realização da reserva somente seria possível com a alienação do bem. Contudo, nada foi apropriado a este título nos anos-calendário 2008 e 2009. Invocando o disposto nos arts. 434 e 435 do RIR/99, a autoridade fiscal concluiu que deveria ser adicionado ao lucro tributável daqueles períodos parcelas de R\$ 134.595,85.

A recorrente destacou que os cálculos da exigência tiveram em conta *valores registrados em conta de ativo (conta contábil 13.105.005) - e não com base em conta de reserva de reavaliação, como seria o procedimento comum em tal situação*. Asseverou não mais dispor dos registros da destinação daqueles valores, mas afirmou já ter realizado a reserva de reavaliação há muitos anos. Observou ter demonstrado em impugnação que seu registro não mais se verifica nos balanços patrimoniais mais antigos localizados. Aliás, a própria Fiscalização reconheceu que não localizou a baixa da reserva em 2008 ou 2009, e que seu registro inexistia no Patrimônio Líquido.

De fato, a autoridade lançadora reporta-se, apenas, ao acréscimo, em conta de Ativo, da reavaliação correspondente ao bem desapropriado. A incidência tributária, porém, tem por referência a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação. Caso esta avaliação seja promovida nos termos do art. 8º da Lei nº

6.404, de 1976, e mantida em conta de reserva de reavaliação, a legislação consolidada no art. 434 do RIR/99 permitia que ela não fosse computada no lucro tributável até que verificada uma das hipóteses do art. 435 do RIR/99, das quais deve-se excluir aquela indicada em seu inciso I (reserva decorrente da reavaliação de bens imóveis utilizada *para aumento do capital social, no montante capitalizado*) se verificadas as circunstâncias previstas no art. 436 do RIR/99 ou no art. 4º da Lei nº 9.959/2000.

A autoridade lançadora, porém, nada disse acerca da manutenção, no patrimônio líquido, da reserva de reavaliação correspondente, ou de sua eventual utilização anterior para aumento de capital social.

A autoridade julgadora de 1ª instância argumentou que em razão do disposto no art. 436 do RIR/99 e do art. 4º da Lei nº 9.959/2000, *o foco da questão foi deslocado da realização da reserva para a realização do bem, motivo pelo qual o fato de o auditor-fiscal ter identificado o valor reavaliado a partir de conta do ativo, ao invés da conta de reserva e, ainda, o fato de a reserva de reavaliação eventualmente ter sido baixada contabilmente muito tempo antes de 2008, não impede o cômputo da contrapartida do aumento do valor do bem no resultado ou nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião de sua realização.*

É certo que o art. 436 do RIR/99 dispensava o cômputo da reavaliação no resultado tributável se a incorporação da reserva ao capital observasse o que ali disposto e, posteriormente, o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 vedou a realização da reserva apenas em razão de sua incorporação ao capital social. Contudo, não há qualquer evidência de que a reserva de reavaliação tenha sido incorporada ao capital social. Tal cogitação, portanto, não exclui a possibilidade de a contribuinte ter realizado a reserva de reavaliação por motivos outros que não sua incorporação ao capital social, ou mesmo mediante incorporação ao capital social antes da edição da Lei nº 9.959/2000, mas sem o atendimento aos requisitos do art. 436 do RIR/99, hipóteses que determinariam o seu cômputo na base tributável do período correspondente.

Some-se a essa omissão a informação, prestada pela contribuinte, no curso do procedimento fiscal, de que teria promovido a baixa do imobilizado no ano de 1981, quando provisionada a sua perda (fl. 502):

Informamos que com relação ao terreno da SERRA DO MAR, tal item não se contra nesta relação, em razão deste ter sido segregado na contabilidade da empresa e a perda de seu valor ter sido integralmente provisionada no ano de 1981, conforme ofício IBDF 2169/81, com contrapartida lançada em resultado.

Em 2008, com a finalização do processo judicial, o qual será melhor comentado nos esclarecimentos do item 3 abaixo, a empresa contabilizou a baixa definitiva dos registros deste terreno no valor de aproximadamente R\$ 1,5MM e a respectiva reavaliação no valor de R\$ 1,33MM, conforme demonstrado no razão em anexo (doc. 05): lançamento de crédito em conta de investimentos imobiliários, com contrapartida de débito em provisão para perda.

Considerando que não foi mantido o controle desta provisão na parte B do LALUR para sua exclusão futura, como já observado neste voto, é possível cogitar que o cômputo da provisão de perda no resultado do ano de 1981 não só tenha afetado o resultado tributável daquele período, como também tenha sido acompanhada da realização da reserva de reavaliação correspondente.

De toda sorte, a investigação destas ocorrências é desnecessária neste momento, porque cumpria à autoridade lançadora averiguar o destino da *contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação*, para demonstrar que ela foi mantida em reserva patrimonial, com conseqüente diferimento da tributação até os períodos autuados. A autoridade fiscal deveria, ao menos, ter intimado a contribuinte a demonstrar qual a contrapartida usada para registro da reavaliação e, em caso de seu cômputo no Patrimônio Líquido, qual o destino dado à reserva correspondente. Em tais condições, se não demonstrada a anterior tributação da *contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente*, seria possível exigir a adição da realização correspondente ao lucro tributável dos períodos autuados. Contudo, ausente qualquer questionamento naquele sentido, subsiste até mesmo a possibilidade de a contribuinte ter oferecido à tributação a *contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente* no momento da reavaliação.

Frente a tais circunstâncias, é irrelevante a discussão acerca do momento da realização do bem. Na medida em que a autoridade lançadora não demonstrou o diferimento da tributação da *contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente*, não há suporte fático para a incidência afirmada nos anos calendário 2008 e 2009.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à realização da reserva de reavaliação do bem desapropriado.

Compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL

Em razão das infrações apuradas no ano-calendário 2009, a autoridade lançadora reduziu o prejuízo fiscal (de R\$ 84.114.512,01 para R\$ 67.080.720,55), bem como a base negativa (R\$ 84.925.559,57 para R\$ 67.891.768,11), originalmente apurados pela contribuinte. Como tais valores foram compensados no ano-calendário 2011, foram glosadas as parcelas correspondentes na apuração do IRPJ e da CSLL (R\$ 17.063.790,96). Afastada parte da acusação fiscal pela decisão de 1ª instância, a glosa da compensação de prejuízos foi reduzida a R\$ 11.288.757,70 e a glosa da compensação de bases negativas a R\$ 16.622.199,50.

A recorrente apenas observou *todas as razões descritas nos tópicos anteriores são suficientes para que a autuação seja inteiramente cancelada, o que irá recompor integralmente os prejuízos fiscais/base negativa apurados pela Recorrente no ano-calendário de 2009, restando, portanto, cancelada, também esta parte da autuação.*

Considerando, porém, que parte das exigências foram mantidas, inclusive com reversão de uma das parcelas exoneradas na decisão de 1ª instância, a apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa no ano-calendário são assim recompostas:

IRPJ/2009	Lançamento	Impugnação	Rec. Voluntário
Lucros Cessantes	11.154.161,85	11.154.161,85	11.154.161,85
Reavaliação	134.595,85	134.595,85	-
Excl. Indevida	411.591,96	-	411.591,96
Ganho Desaprop.	5.333.441,80	-	-
Total	17.033.791,46	11.288.757,70	11.565.753,81
Prej. Original	- 84.114.512,01	- 84.114.512,01	- 84.114.512,01
Prej. Reduzido	- 67.080.720,55	- 72.825.754,31	- 72.548.758,20

CSLL/2009	Lançamento	Impugnação	Rec. Voluntário
Lucros Cessantes	11.154.161,85	11.154.161,85	11.154.161,85
Reavaliação	134.595,85	134.595,85	-
Excl. Indevida	411.591,96	-	411.591,96
Ganho Desaprop.	5.333.441,80	5.333.441,80	5.333.441,80
Total	17.033.791,46	16.622.199,50	16.899.195,61
BCN Original	- 84.925.559,57	- 84.925.559,57	- 84.925.559,57
BCN Reduzida	- 67.891.768,11	- 68.303.360,07	- 68.026.363,96

Como se vê, apesar de desconstituída a infração referente à reavaliação do bem desapropriado, o restabelecimento da infração referente à exclusão indevida de R\$ 411.591,96 resulta em prejuízo fiscal e base de cálculo negativa inferiores àqueles apurados pela autoridade julgadora de 1ª instância, de modo que a glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas no ano-calendário 2011 deve ser parcialmente restabelecida, até alcançar as bases tributáveis de R\$ 11.565.753,81 (IRPJ) e R\$ 16.899.195,61 (CSLL).

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter, no ano-calendário 2011, a glosa de compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$ 11.565.753,81 e a glosa de compensação de base negativa no valor de R\$ 16.899.195,61.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A aplicação de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício se impõe consoante as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousa discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se

compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (*A interpretação sistemática do direito*, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e

contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgamento.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

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

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Colhe-se do respectivo voto condutor:

[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.'"

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de:

- INDEFERIR os pedidos de sobrestamento do presente processo e de cancelamento sumário do lançamento em razão da ação rescisória proposta pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência de IRPJ sobre o ganho de capital apurado em desapropriação;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL sobre o ganho de capital apurado em razão de desapropriação;
- DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para manter as exigências de IRPJ e CSLL calculadas sobre lucros cessantes, mas excluir as correspondentes exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à falta de exclusão de R\$ 2.688.628,95, no ano-calendário 2008;
- DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à falta de adição de R\$ 441.591,44, no ano-calendário 2009;
- DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à realização da reserva de reavaliação do bem desapropriado;
- DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às glosas de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa no ano-calendário 2011; e
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora