



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

**Processo n°** 10314.723158/2014-85  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1201-001.642 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DANONE LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. ATIVO FISCAL DIFERIDO. EXCLUSÃO DA RECEITA LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA DO ATIVO. POSSIBILIDADE.

O ativo fiscal diferido decorrente do reconhecimento de crédito tributário calculado sobre Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL sujeita-se a racional de neutralidade fiscal

O IRPJ e CSLL não podem gerar impacto em suas próprias bases de cálculo ou de uma em outra. Do ponto de vista de despesa isso significa que as despesas de IRPJ e CSLL não são dedutíveis de sua própria base de cálculo ou de uma em outra e significa também que eventual baixa de ativo fiscal diferido relacionado à Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de anos anteriores, contabilizado em contrapartida em conta de despesa também será indedutível.

Do ponto de vista de receita, o lançamento decorrente do registro do ativo ser excluído para fins de cálculo dos tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(Assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

## Relatório

Trata-se de autos de infração relativos ao IRPJ E CSLL no valor total de R\$ 102.070.156,64, devido às irregularidades assim descritas nos autos de infração:

### *1. IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica*

*“001. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.*

*Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, ou seja, sem autorização prevista em lei, quando da determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

*O valor total excluído indevidamente de R\$ 208.694.018,71, compõe-se da seguinte forma:-*

*=> R\$ 55.460.175,03 refere-se a crédito fiscal de contribuição social (csll diferida, apurado pela contribuinte/sujeito passivo em decorrência de bases de cálculo negativas de csll de períodos anteriores, valor este contabilizado no ano-calendário de 2010 a crédito de conta de resultado e a débito de conta patrimonial do ativo não circulante (realizável a longo prazo).*

*=> R\$ 153.233.841,68 refere-se a crédito fiscal de imposto de renda (irpj diferido, apurado pelo contribuinte/sujeito passivo em decorrência de prejuízos fiscais de períodos anteriores, valor este contabilizado no ano-calendário de 2010 a crédito de conta de resultado e a débito de conta patrimonial do ativo não circulante (realizável a longo prazo)*

*[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2010, valor apurado de R\$ 208.694.016,71 e multa no percentual de 75%]*

*Enquadramento Legal. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010: art. 3º, da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250, do RIR/99.”*

### *2. CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

*“001. EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.*

*Valor excluído indevidamente no Lucro Líquido do período, ou seja, sem autorização prevista em lei, quando da determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

*O valor total excluído indevidamente de R\$ 208.694.016,71, compõe-se da seguinte forma:-*

*=> R\$ 55.460.175,03 refere-se a crédito fiscal de contribuição social (csll diferida , apurado pelo contribuinte/sujeito passivo em decorrência de bases de cálculo negativas da csll de períodos anteriores, valor este contabilizado no ano-calendário de 2010 a crédito de conta de resultado e a débito de conta patrimonial do ativo não circulante (realizável a longo prazo).*

*=> R\$ 153.233.841,68 refere-se a crédito fiscal de imposto de renda (irpj) diferido, apurado pelo contribuinte/sujeito passivo em decorrência de prejuízos fiscais de períodos anteriores, valor este contabilizado do ano-calendário de 2010 a crédito de conta de resultado e a débito de conta patrimonial do ativo não circulante (realizável a longo prazo)*

*[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2010, valor apurado de R\$ 208.694.016,71 e multa de ofício de 75%]*

*Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:*

*Art. 2º da Lei 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei n.º 8.034/90*

*Art. 57 da Lei n.º 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95*

*Art. 2º da Lei n.º 9.249/95*

*Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei n.º 9.430/96*

*Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.”*

A Autoridade Fiscal elaborou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 616/625, abaixo transcrito:

*(...)*

*Por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 02/09/2013, o qual teve ciência pessoal do procurador da empresa, nesta mesma data, o sujeito passivo foi comunicado e cientificado da continuidade do procedimento fiscal, e também, foi intimado a apresentar um Demonstrativo de Composição Analítica das Contas Contábeis que integravam o valor de R\$ 63.169.976,65, declarado na DIPJ do Exercício de 2011 (ano-calendário 2010),*

*na Linha 78 – Outras Exclusões, da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real.*

*Neste mesmo Termo de Intimação foi solicitado um Demonstrativo de Composição Analítica das Contas Contábeis que integravam o valor de R\$ 109.517.288,28, declarado no DIPJ 2011 do ano-calendário de 2010, na Linha 46 – Outras Despesas Financeiras, das Fichas 06A e 07A – Demonstração do Resultado.*

*Tempestivamente e cumprindo a dilação de prazo solicitada e autorizada por esta fiscalização, em 16/09/2013 o sujeito passivo apresentou resposta escrita atendendo ao solicitado na referida Intimação Fiscal.*

*Através do Termo de Intimação datado de 23/09/2013, cuja ciência deu-se em 25/09/2013, por via postal com AR-Aviso de Recebimento, o sujeito passivo foi intimado a:*

*a) Apresentar documentação suporte relativa a lançamentos contábeis selecionados pela Fiscalização, abrangendo contas contábeis integrantes das despesas financeiras declaradas na DIPJ 2011 do ano-calendário de 2010, as quais também foram selecionadas para exame da Fiscalização.*

*b) Comprovar documentalmente determinadas exclusões efetuadas sobre o lucro contábil, na apuração do lucro real que serviu de base para a tributação do IRPJ, conforme selecionado pela Fiscalização.*

*c) Demonstrar, explicar e justificar o não oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, das contas contábeis de receitas abaixo descritas, relativas à apuração e reconhecimento pela Danone, de crédito fiscal de IRPJ e CSLL diferidos, relativos a prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, relativos a períodos anteriores ao ano-calendário de 2010. As contas contábeis e os valores contabilizados a crédito do resultado são os seguintes:*

*· Conta 4490002 – Imposto de Renda Diferido => R\$ 153.233.841,68*

*· Conta 41270020 – Contribuição Social Diferida => R\$ 55.460.175,03*

*Tempestivamente, em 16/10/2013, o sujeito passivo apresentou documentos e resposta escrita às solicitações da referida Intimação Fiscal, (...)*

*Especificamente em relação ao item c) acima, o qual integrava o item 3 do Termo de Intimação Fiscal datado de 23/09/2013, o sujeito passivo respondeu que os valores das receitas decorrentes dos créditos fiscais de IRPJ CSLL diferidos, não foram oferecidos à tributação, visto que no entender da empresa, estas contas contábeis não integram o lucro contábil da Danone, pois tratam-se de contas de Provisão de Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Este posicionamento da Danone não foi aceito e não teve a*

*concordância desta Fiscalização, conforme veremos a seguir neste relatório.*

*Através do Termo de Intimação Fiscal datado de 13/11/2013, cuja ciência pela Danone deu-se em 19/11/2013, por via postal com AR-Aviso de Recebimento, o sujeito passivo foi intimado a apresentar a documentação suporte de despesas financeiras ainda pendente de comprovação naquela data; assim como, pendências de comprovação de documentação suporte de exclusões efetuadas sobre o lucro líquido contábil, na apuração do lucro real, que serviu de base para a tributação do IRPJ.*

*Em 31/01/2014, com dilação de prazo autorizada pela Fiscalização, o sujeito passivo apresentou resposta escrita, com documentos digitalizados e gravados em mídia CD, entregue com arquivos autenticados pelo sistema SVA – Validação e Autenticação da Receita Federal do Brasil.*

*Nesta mesma resposta, o sujeito passivo voltou a se manifestar sobre o seu entendimento de não tributar as receitas decorrentes do reconhecimento do crédito fiscal diferido de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL de períodos anteriores. A título de corroborar seu posicionamento, transcreveu informações, afirmando terem sido extraídas de recurso interposto por outro contribuinte e provido pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inferindo tratar-se de mesma matéria, onde nos termos escritos pelo sujeito passivo, o provimento concedido pelo CARF foi fundamentado pelo entendimento do CARF de que a receita contabilizada em contrapartida à provisão do imposto de renda diferido ativo não se sujeita à tributação, já que constitui lançamento na própria conta de imposto de renda, que não afeta o lucro líquido do exercício. Portanto, o entendimento do CARF foi de que se afetasse o lucro líquido do exercício deveria ser tributada! Conforme veremos mais adiante, este recurso provido pelo CARF, apresentado pelo próprio sujeito passivo, resultou de forma contrária e em desfavor à Danone, visto que esta contabilizou tais receitas a crédito de contas de resultado, que fizeram parte da apuração do resultado do exercício da Danone, e assim fazendo parte do lucro líquido do exercício, o qual foi transferido para a conta de Lucros Acumulados integrantes do patrimônio Líquido da empresa; os quais são passíveis de distribuição aos sócios da empresa.*

*(...)*

#### **B – DAS CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO**

*As análises e exames de auditoria, assim como a observação dos registros contábeis e fiscais do sujeito passivo, permitiram a identificação pela fiscalização de infração cometida pela contribuinte perante a legislação tributária, a qual descrevemos abaixo.*

#### **EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO, DE RECEITAS CONTABILIZADAS EM DECORRÊNCIA DO**

*RECONHECIMENTO DE CRÉDITO FISCAL DE IRPJ/CSLL DIFERIDOS, ORIGINADOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.*

*Embora a Danone tenha registrado contabilmente o crédito de contas de resultado, as receitas decorrentes do reconhecimento dos créditos fiscais do IRPJ e da CSLL diferidos, os quais originaram-se essencialmente de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, relativos a períodos anteriores, a Danone terminou por não oferecer tais receitas à tributação do IRPJ e da CSLL, na medida em que as mesmas foram desconsideradas e/ou excluídas quando da apuração do lucro real que serviu de base à tributação da empresa. A Danone procedeu desta forma, devido entender que tais receitas não devem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, conforme manifestações escritas e apresentadas pela mesma à Fiscalização.*

*A Danone escriturou às fls. 44 e 46 do LALUR do ano-calendário de 2010, conforme Anexo 1 deste Termo, a exclusão de R\$ 55.460.175,03 do Lucro Líquido, relativamente à Contribuição Social Diferida para fins de apuração do lucro real da empresa. Tal exclusão é parte integrante do valor declarado na Linha 78 – Outras Exclusões da Ficha 09 – Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2011 (AC = 2010). A receita da contribuição social diferida foi contabilizada a crédito da conta de resultado 41270020 – CSLL Diferida.*

*Quanto ao montante de R\$ 153.233.841,68 referente à receita decorrente do crédito fiscal do IRPJ diferido, relativo essencialmente aos prejuízos fiscais de períodos anteriores, embora contabilizado a crédito da conta de resultado 4490002 – Imposto de Renda Diferido; e portanto, devendo compor o lucro líquido, este valor não integrou na sua totalidade o “Lucro Líquido Antes do IRPJ” declarado na DIPJ 2011 (AC = 2010) – Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real – Linha 01, ou seja, não fez parte da base de cálculo para tributação da Danone.*

*Ressalte-se que conforme pode ser observado na DIPJ 2011 – Ficha 38 – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – Linha 05 – Lucro Líquido do Ano, com valor de R\$ 286.805.560,28, as receitas do IRPJ e da CSLL Diferida a que se refere este Termo, são partes integrantes deste valor declarado como Lucro Líquido do Ano, que somado ao Saldo de Lucro Acumulados de 2009, totalizou o novo Saldo de Lucros Acumulados de 2010, transcrito e declarado na Linha 15 desta mesma Ficha 38 da DIPJ 2011. Portanto, contabilmente, tanto o IRPJ quanto a CSLL Diferidos, influenciaram na composição do resultado do exercício que foi transferido para a conta de Lucros Acumulados, disponível para distribuição aos sócios da Danone. Vide Anexo 2 deste Termo.*

*A título de melhor esclarecer o assunto, é importante salientar que na transcrição do valor do Lucro Líquido antes do IRPJ, demonstrado e declarado na DIPJ 2011 Ficha 09 Linha 01, foi excluído e desconsiderado totalmente os R\$ 153.233.841,68 de receita de crédito fiscal do imposto de renda diferido*

*contabilmente escriturado a crédito do resultado, refletindo, portanto, na apuração do lucro real que serviu de base à tributação da Danone. Com relação à CSLL, a receita do crédito fiscal da CSLL diferida integrou o valor do Lucro Líquido antes do IRPJ, demonstrado na DIPJ 2011 Ficha 09. A Linha 01, porém, foi excluída neste mesma Ficha da DIPJ, na linha 78 – Outras Exclusões.*

*Com tal prática e entendimento, a Danone realizou EXCLUSÕES INDEVIDAS DE RECEITAS QUANDO DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, deixando de oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL, os valores das receitas de créditos fiscais diferidos e decorrentes dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, reconhecidos contabilmente a crédito do resultado do exercício, cujo lucro líquido contábil do ano-calendário de 2010 foi transferido para a conta de Lucros Acumulados, conforme Anexo 2 – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (Linha 05 da Ficha 38 da DIPJ 2011).*

*Nos Anexos 3 e 4 deste Termo, o juntamos o balancete e os razões contábeis das seguintes contas utilizadas no reconhecimento das receitas dos créditos fiscais de IRPJ/CSLL diferidos:*

- conta 4490002 – Imposto de Renda Diferido (Conta de Resultado) · conta 41270020 – Contribuição Social Diferida (Conta de Resultado)*
- conta 12401001 – Imposto de Renda Diferido (Ativo Não Circulante/Realizável a Longo Prazo)*
- conta 12401002 – Contribuição Social Diferida (Ativo Não Circulante/Realizável a Longo Prazo)*

*Ressalte-se que a Danone, além de excluir do lucro líquido do ano-calendário de 2010, as receitas relativas aos créditos fiscais de IRPJ e CSLL, simultaneamente, procedeu compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores, na apuração do ano-calendário de 2010, relativamente ao IRPJ e à CSLL a Pagar, conforme abaixo:*

- DIPJ 2011/AC = 2010 – Ficha 09 A/Linha 84 => Compensação de Prejuízo Fiscal de R\$ 36.373.938,44*
- DIPJ 2011/AC = 2010 – Ficha 17/linha 66 => Compensação BC Negativa CSLL de R\$ 36.264.044,95.*

*A fim de elucidar o assunto e visando corroborar o posicionamento desta Fiscalização, de que as Receitas de IRPJ e CSLL Diferidos devem integrar a base de tributação da Danone, mencionamos recente Acórdão do CARF n.º 1802-00.604, publicado no DOU de 26/04/2011, em que a empresa/contribuente ao apurar base negativa de CSLL, constituiu crédito tributário para dedução futura, com débito em*

*conta contábil do Ativo e crédito em conta de Resultado, e também, exclusão do valor no LALUR. O CARF DECIDIU QUE A EXCLUSÃO FOI INDEVIDA E MANTEVE A TRIBUTAÇÃO LANÇADA PELA FISCALIZAÇÃO. Vide Anexo 8 deste Termo.*

*(Matéria publicada no Livro “Imposto de Renda das Empresas” – Hiromi Higuchi – 39ª Edição de 2014)*

*De acordo com o Artigo 250 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda, somente poderá ser feita exclusão de receitas quando da apuração do lucro real, mediante existência de lei autorizativa. No caso em questão, inexistente lei que autorize a exclusão das receitas de créditos fiscais de IRPJ e CSLL Diferidos, quando da apuração do lucro real, base de tributação da empresa pelo IRPJ e pela CSLL.*

*Mesmo que tais créditos fiscais fosse contabilizados diretamente a crédito da conta do patrimônio Líquido, também seria tributável em razão do Artigo 249 do RIR/99, ainda que destinada a capital, reservas ou distribuição como dividendos.*

*A Danone em sua manifestação contrária à tributação das receitas de IRPJ e CSLL diferidos, apresentada em 16/05/2014 à Fiscalização, menciona decisões do Conselho de Contribuintes e em Soluções de Consulta, com as quais a Danone entende estar suportada e resguardada quanto à adequação de seus procedimentos adotados na contabilização do reconhecimento dos créditos fiscais do IRPJ e da CSLL diferidos, e também, quanto à exclusão de tais receitas do lucro líquido que serviu de base à tributação do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2010.*

*Ressaltamos que tais decisões são específicas para cada contribuinte envolvido nos processos citados, não sendo possível interpretá-las de maneira isolada, sem que sejam considerados todos os procedimentos adotados por tais empresas e os elementos integrantes destes processos a que se referem as decisões. Por exemplo, as transcrições de tais decisões citadas pela Danone não mencionam aspecto fundamental a ser considerados nestas análises, que diz respeito ao fato do contribuinte realizar exclusão das receitas diferidas do lucro contábil e concomitantemente realizar compensação de prejuízos fiscais e base de cálculos negativas da CSLL de períodos anteriores, relativos a valores de mesma natureza, quando da apuração do IRPJ e da CSLL a Pagar.*

*Esta Fiscalização pautou-se pela adoção da legislação tributária pertinente, onde de acordo com o Artigo 250 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda, somente poderá ser feita exclusão do lucro líquido na existência de lei autorizativa para tal.*

*Recente decisão do CARF através do Acórdão 1802-00.604 publicado no DOU de 26/04/2011, define que se o contribuinte tratar as bases de cálculo negativas da CSLL como ativo de impostos a recuperar, não pode permanecer com a totalidade de base negativa apurada, resultando num possível aproveitamento em duplicidade, pelo tributo a recuperar e pelas compensações*

*de bases negativas. O CARF decidiu que a exclusão foi indevida e manteve a tributação.*

*É importante frisar que o procedimento adotado pela Danone enquadra-se plenamente nesta situação, visto que ela reconheceu o ativo de imposto a recuperar a débito do ativo e a crédito de conta de resultado, procedeu tal exclusão de tais receitas do lucro líquido, e ainda, procedeu compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. PORTANTO, resta clara a IMPROCEDÊNCIA da prática adotada e realizada pela Danone, com a realização de EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO QUANDO DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.*

*É muito importante e relevante ressaltar que embora a Danone em sua manifestação diga que o seu lucro contábil no ano-calendário de 2010 foi de R\$ 106.300.416,71; e portanto, excluindo do lucro contábil as receitas de IRPJ e CSLL Diferidos, de fato não é o que está representado na contabilidade e nem mesmo na DIPJ 2011 (AC 2010) declarado pela empresa. Vejamos a seguir os dados e valores identificados pela Fiscalização:*

*· Lucro Contábil de R\$ 286.805.560,28 conforme Balancete encerrado em 31/12/2010 (vide Anexos 3 e 4 deste Termo, os quais também contém o razão contábil das contas de receitas (resultado) e patrimoniais (ativo) utilizadas nas contabilizações pela Danone, as quais integraram a apuração do resultado do exercício através dos saldos existentes em 31/12/2010.*

*· DIPJ 2011 Ficha 06 A – Demonstração do Resultado – Linha 73 – Lucro Líquido do Período de Apuração de R\$ 286.805.560,28 (vide Anexo 5 deste Termo)*

*· DIPJ 2011 Ficha 38 – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – Linha 05 – Lucro Líquido do Ano de R\$ 286.805.560,28 (vide Anexo 2 deste Termo).*

*Para que se possa compreender a composição do lucro contábil de R\$ 286.805.560,28 existente na escrituração contábil e declarado na DIPJ 2011 (AC = 2010), e se chegar ao lucro contábil de R\$ 106.300.416,71 mencionado na manifestação da Danone, demonstraremos a seguir:*

*· Lucro contábil alegado pela Danone R\$ 106.300.416,71*

*· (+) Receita Diferida da CSLL excluída pela Danone R\$ 55.460.175,03*

*· (-) provisão de CSLL apurada pela Danone em 2010 (R\$ 7.687.531,42)*

*· (+) Receita Diferida do IRPJ excluída pela Danone R\$ 153.233.841,68*

*· (-) Provisão do IRPJ apurado pela Danone em 2010 (R\$ 20.501.341,72)*

-----  
 · (=) *Lucro Líquido do Ano conforme Contabilidade e DIPJ R\$ 286.805.560,28*  
 =====

*A alegação da Danone em sua manifestação de que o registro contábil do ativo fiscal diferido representa prática contábil sem qualquer efeito tributário de acréscimo patrimonial, efetivamente não procede, visto que o lucro apurado em decorrência do registro destas receitas, inclusive transferido para a conta de Lucros Acumulados, tornou-se passível de imediata distribuição aos sócios da empresa, sem que tivesse sido tributado pelo IRPJ e pela CSLL.*

*Os lançamentos contábeis relativos à escrituração das receitas de IRPJ e CSLL Diferidos mencionados neste Termo e efetuados pela Danone Ltda, foram acessados e analisados pela Fiscalização através da sua ECD – Escrituração Contábil Digital transmitida e arquivada no SPED (...).*

*Em razão dos atos anteriormente descritos, esta fiscalização efetuou os lançamentos de ofício mencionados a seguir, no valor total de R\$ 102.979.156,64, com as seguintes naturezas:*

*· Lançamento de Crédito Tributário no valor de R\$ 75.051.585,77, decorrente do valor do IRPJ devido e não declarado pelo sujeito passivo.*

*· Lançamento de Crédito tributário no valor de R\$ 27.018.570,87, decorrente do valor da CSLL devida e não declarada pelo sujeito passivo.*

*· Observação:- Nos cálculos dos valores de IRPJ e CSLL devidos pela Danone e lançados nos Autos de Infração a que se referem este Termo, foram compensados dentro dos limites legais, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL, a que a Danone tinha direito, de acordo com os dados obtidos nos relatórios do sistema SAPLI da Receita Federal do Brasil, constantes do “Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais” e “Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL”, conforme Anexos 6 e 7 respectivamente, do presente Termo de verificação Fiscal.*

*(...)”*

### **Impugnação**

Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 668/712, em 26 de junho de 2014, com as seguintes razões de defesa.

Afirma que a autoridades fiscal acusa-a de ter indevidamente excluído do lucro líquido o valor de R\$ 208.694.016,71, referente aos créditos fiscais de IRPJ e CSLL diferidos, isto é, créditos decorrentes de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL

acumulados, resultando em distorção da base de cálculo desses tributos. Refere-se aos fundamentos legais do lançamento e acrescente que, como consequência da recomposição do lucro real do período, a autoridade fiscal diminui o saldo de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL para os períodos futuros, ajustando o resultado no sistema SAPLI. E continua:

*“8. Como se depreende da leitura dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, a acusação está centrada na suposta obrigação de tributar reconhecimento contábil da constituição de ativo diferido referente a créditos fiscais decorrentes, principalmente, de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.*

*9. No ano-calendário de 2010, observando as determinações contábeis que regem o tema (pronunciamento Técnico CPC 32), a IMPUGNANTE reconheceu em suas demonstrações financeiras o crédito fiscal de IRPJ e CSLL diferidos, relativos a prejuízo fiscal e base negativa de CSLL apurados em anos anteriores.*

*10. O procedimento foi realizado com base em uma avaliação da recuperabilidade do ativo, haja vista a probabilidade de auferir no futuro lucro tributável compensável com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de anos anteriores. Mais especificamente, os seguintes critérios foram examinados: o histórico da rentabilidade da empresa; a expectativa de geração de lucros futuros; e a, a existência de oportunidade de aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.*

*11. Tendo sido a conclusão pela probabilidade de utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, a Administração da IMPUGNANTE decidiu pelo registro dos valores do crédito de IRPJ e CSLL, como um ativo, com contrapartida em resultado.*

*12. O registro contábil foi feito a débito em contas de Ativo Realizável a Longo Prazo (conta 12401001 para o IRPJ e conta 12401002 para a CSLL) e a crédito em contas de resultado (conta 44900002, conta de IRPJ, e conta 41270020 para a CSLL). Conforme se percebe dos razões contábeis que constam do Termo de Verificação Fiscal, ao final do ano-calendário, em 31.12.2010, os saldos de ativos fiscais apresentavam-se nos seguintes valores:*

*IRPJ*

*D- conta 12401001*

*C- conta 44900002 =====> R\$ 152.233.841,68*

*CSLL*

*D- conta 12401002*

*C- conta 41270020 =====> R\$ 55.460.175,03*

*(...)*

13. O reconhecimento desses ativos diferidos atendeu fins meramente contábeis e deveria ser neutro em termos fiscais, já que o que se fez foi constituir um crédito fiscal do próprio IRPJ e CSLL. Conseqüentemente (e da mesma forma que a constituição da provisão de IRPJ e de CSLL não repercute no lucro líquido considerado para fins fiscais, conforme se verá adiante), os lançamentos não afetaram a base tributável do período.

14. Obedecendo às regras fiscais, a IMPUGNANTE apurou o IRPJ considerando o lucro líquido antes do IRPJ, isto é, antes do registro da provisão de IRPJ do período ou do lançamento do crédito de IRPJ diferido. Esse montante (o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ e do crédito de imposto de renda) está refletido na Linha 01 da Ficha 09A da DIPJ 2011 (doc. 04).

Ademais, considerando que a despesa com a constituição da CSLL e os créditos de ativos fiscais diferidos não podem afetar o lucro líquido para fins de tributação pelo IRPJ, adicionou o valor da provisão de CSLL do período (Linha 06 da Ficha 09 A da DIPJ) e excluiu o valor do crédito da CSLL diferida (Linha 78 da Ficha 09 A da DIPJ):

(...)

15. Quando da apuração da CSLL, tendo em vista que, nos termos da legislação fiscal, a base de cálculo a ser considerada é o lucro líquido antes da provisão de IRPJ e da própria CSLL, o resultado foi o lucro líquido do período, sem os efeitos de qualquer lançamento referente aos tributos sobre o lucro (inclusive ativos diferidos referentes a tais tributos), tal como refletido na Linha 01 da Ficha 17 da DIPJ, em consonância com a Linha 69 da Ficha 06 A da DIPJ:

(...)

16. Cabe destacar que o procedimento realizado pela IMPUGNANTE, além de obedecer às normas legais vigentes e de ser coerente com a própria lógica da apuração do IRPJ e da CSLL, encontra respaldo em Soluções de Consulta e decisões de Delegacias de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

17. Ainda, o procedimento realizado foi validado por empresa renomada de auditoria independente, que entendeu que a conduta refletia as melhores práticas contábeis e obedecia à legislação tributária, conforme se depreende do Relatório sobre as Demonstrações Financeiras (doc. 05).

18. Não obstante, quando de seu trabalho de investigação, a D. Autoridade Fiscal entendeu que a constituição dos créditos fiscais diferidos deveria ser tratada como receita passível de tributação e que, portanto, não poderia ter sido excluída do lucro líquido do período ou desconsiderada na apuração do lucro real. O seguinte trecho bem resume o pensamento da D. Autoridade Fiscal (fl. 5 do Termo de Verificação Fiscal):

(...)

19. Assim, a D. Autoridade Fiscal recompôs a escrita fiscal da IMPUGNANTE, partindo de um lucro ajustado pela adição no resultado dos valores dos créditos fiscais de IRPJ e CSLL diferidos.

20. Analisando o Termo de Verificação Fiscal, duas parecem ser as premissas que pautaram o raciocínio da D. Autoridade que culminou com a autuação:

(i) As exclusões do Lucro Real seriam apenas aquelas previstas expressamente em lei, mais especificamente no art. 250 do RIR/99, reiteradamente citado pela D. Autoridade Fiscal. Conforme justificativas do Termo, inexistia disposição normativa que autorize a exclusão das “receitas” de crédito fiscal de IRPJ e CSLL diferidos do lucro líquido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados de acordo com o lucro real (fls. 4, 6 e 7 do Termo de Verificação Fiscal):

(ii) Além de realizar a exclusão das receitas diferidas do lucro contábil, a IMPUGNANTE teria “simultaneamente” e “concomitantemente” compensado parte do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL com o Lucro Real do período. Em seu relato, a D. Autoridade Fiscal grifa os termos “simultaneamente” e “concomitantemente” para indicar que, no seu entender, a IMPUGNANTE estaria sendo duplamente beneficiada pelo procedimento realizado (fls. 6 e 7 do Termo de Verificação Fiscal).

21. Nos tópicos abaixo, a IMPUGNANTE demonstrará que as alegações da D. Autoridade Fiscal não servem para justificar a exigência tributária. Na verdade, a acusação denota desconhecimento das regras fiscais, societárias e contábeis.

Os argumentos invocados são meras alegações que não servem, de qualquer forma, para pautar a conclusão pela obrigatoriedade de tributação dos valores de crédito de IRPJ e CSLL diferidos.

22. Ao contrário, quando se analisa os fatos que são objeto deste lançamento, constata-se que o procedimento realizado pela IMPUGNANTE está absolutamente correto, atende às disposições da legislação vigente, não representa de qualquer forma uma tentativa de burlar o Fisco e está respaldado em orientação de Solução de Consulta e em decisões de Delegacias de Julgamento e do CARF. É o que se passa a comprovar.”

A Impugnante faz críticas ao procedimento de fiscalização. No que concerne à não tributação dos créditos diferidos, afirma que apresentou justificativas à intimações efetuadas, demonstrando que tais valores, “por serem lançamentos em conta de provisão de IRPJ e CSLL, não poderiam integrar o lucro para a apuração do lucro real”. Trouxe jurisprudência do CARF e Soluções de Consulta, que não receberam a devida atenção da autoridade fiscal. Em suas palavras:

“31. Por essa razão, ainda que tais decisões tratem de contribuintes diversos, a D. Autoridade Fiscal deveria tê-las

*observado. Ou, como última hipótese, dedicado ao menos algumas linhas a refutar no mérito a orientação do CARF e DRJs ali reproduzidas e explicar porque não estariam sendo seguidas no caso concreto, até mesmo em homenagem ao contraditório.*

*32. Quanto à Solução de Consulta nº 21/01, que vincula a Administração de maneira objetiva e direta, a D. Autoridade Fiscal simplesmente ignora as orientações ali veiculadas. Nada mais absurdo. A Solução de Consulta indica um posicionamento do órgão para os membros da Administração Geral, o que evidentemente, inclui os Órgãos da fiscalização.”*

A Impugnante, ainda, refere-se ao Acórdão nº 1802-00.604, do CARF, o qual teria sido proferido em caráter excepcional, pela 2ª Turma Especial da Primeira Seção do Conselho de Contribuintes, o que denota que não seria um posicionamento representativo de câmara ou quicá de primeira Seção, caracterizando-se como uma decisão isolada, cujo relatório não permite sequer ter certeza de que a situação sob análise se identificaria ao caso concreto.

Além disso, alega que a autoridade fiscal, ao fundamentar o lançamento, cita o artigo 3º, da Lei nº 9.249, de 1995 e os artigos 247 e 250, do RIR/99. E continua:

*“41. A D. Autoridade Fiscal pode até alegar que essa fundamentação se aplicação à acusação de indevida exclusão do crédito decorrente da constituição do Ativo CSLL Diferido da base de cálculo do IRPJ (...). Mas essa afirmação já não é válida para justificar a suposta exclusão” do IRPJ Diferido da base de cálculo do IRPJ, e por um motivo simples: a IMPUGNANTE não procedeu a qualquer exclusão do Lucro Líquido para fins de ajuste do Lucro Real.*

*42. O que a IMPUGNANTE fez, como detalhará adiante, foi partir do Lucro Líquido antes do IRPJ, procedimento integralmente respaldado em lei e refletido na própria DIPJ. O Lucro Líquido antes do IRPJ não está, evidentemente, afetado pelos lançamentos de IRPJ (ativo/passivo, crédito/provisão). E por essa razão, que é lógica e evidente e decorre da própria forma de apuração do IRPJ, não se pode dizer que houve exclusão.*

*43. Veja-se que o próprio relato fiscal confirma o exposto, na medida em que afirma que a IMPUGNANTE teria excluído R\$ 55.460.175,03 a título de CSLL Diferida, o que estaria refletido na Linha 78 da Ficha 09A da DIPJ. Entretanto, não faz qualquer menção sobre onde estaria refletida a exclusão do valor do IRPJ Diferido. E nem poderia fazer, já que não há esse ajuste entre as Linhas 46 e 78 da Ficha 09A da DIPJ, lançamentos de Exclusão, referente a tal valor.*

*44. Talvez tenha sido justamente por não ter encontrado fundamento legal para refutar o procedimento da IMPUGNANTE, que a D. Autoridade Fiscal deixou de fazer uma acusação específica, tratando tudo como se exclusão fosse, em acusação genérica e incongruente.”*

Além disso, a Impugnante estende seus argumentos à CSLL. Reitera que não houve qualquer “exclusão quando da apuração do lucro real” ou “exclusão indevida”.

Acrescenta que os dispositivos legais citados pela autoridade fiscal corroboram o procedimento por ela realizado, invés de justificar a exigência fiscal. Diz que se a D. Autoridade Fiscal quisesse justificar a autuação, então deveria ter citado norma que tratasse da adição e não da exclusão dos valores de créditos de IRPJ e CSLL Diferidos.

Também comenta a Impugnante, a afirmação da autoridade fiscal de que a parcela do lucro formada pelos créditos fiscais diferidos seria passível de distribuição aos acionistas, sem ter sido tributada. Alega que são as normatizações contábeis que determinam o valor que pode ser distribuído a título de dividendos. E que não há proibição para que a distribuição de lucros com base em montantes com origem em valores de IRPJ e CSLL diferidos. Disserta sobre o assunto. Faz distinção entre o lucro passível de distribuição entre os acionistas e o lucro tributável. E continua:

*“51. Veja-se que não há nada de extraordinário na existência de uma distinção entre o lucro passível de distribuição e o lucro tributável, e ela existe das duas formas: lucro passível de distribuição > lucro tributável; mas também em situação na qual o lucro passível de distribuição < lucro tributável. De fato, quando o contribuinte constitui a despesa de IRPJ e CSLL corrente, deve adicionar o valor da despesa ao lucro tributável, na medida em que tais despesas não devem afetar a base de cálculo dos tributos (inedutíveis, conforme legislação de IRPJ e CSLL), resultando no reconhecimento de um lucro disponível para a distribuição inferior ao lucro tributável.*

*52. Ainda, no caso da IMPUGNANTE, nos anos seguintes, quando da apropriação do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, houve reversão dos créditos de IRPJ e CSLL diferidos, com a conseqüente diminuição do lucro contábil e manutenção do lucro tributável. Mais uma vez, o valor do lucro distribuído é diferente do lucro tributável, dessa vez a menor.*

*53. Portanto, não tem qualquer razão a D. Autoridade Fiscal quando tenta utilizar como justificativa para tributar o IRPJ e a CSLL diferidos a (mera) possibilidade de esses virem a ser distribuídos aos sócios da IMPUGNANTE.*

*Essa alegação é irrelevante para a controvérsia, não tem qualquer amparo em lei, além de ser incoerente até mesmo com os termos do lançamento.”*

Requer ainda a nulidade do lançamento, pois embora a autoridade fiscal tenha relatado um cenário, não conseguiu apontar corretamente os dispositivos legais tidos como violados.

Aduz que o principal fundamento utilizado pela autoridade fiscal para questionar seu procedimento seria a suposta falta de previsão legal para a conduta de apurar o IRPJ e a CSLL a partir do lucro líquido, sem os efeitos do crédito diferido. Enfim, afirma ser indevida a exclusão, por falta de previsão legal. Em suas palavras:

*“62. Abaixo a IMPUGNANTE comprovará que seu procedimento tem completo respaldo na legislação, tanto para fins de IRPJ quanto para fins de CSLL.*

*Demonstrará, ainda, que o fato de o art. 250 do RIR/99 não listar expressamente o crédito diferido com hipótese de exclusão em nada afeta a legitimidade da conduta, já que a análise de tal dispositivo não pode ser feita isoladamente, dependendo do exame dos demais dispositivos que tratam da tributação sobre o lucro das pessoas jurídicas.”*

Refere-se às normas jurídicas que determinam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Diz que a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL é precedida pelo lucro líquido do período, determinado com observância dos preceitos da lei comercial, ajustados pelas disposições da lei fiscal. Acrescenta que o imposto de renda e a CSLL diferidos não se enquadram como valores que compõem o lucro líquido, apurado de acordo com a Lei n.º 6.404, de 1976, e disposições do artigo 248, do RIR/99.

Além disso, refere-se aos artigos 187, 191 e 190, da Lei n.º 6.404, de 1976. Aduz que, interpretando-se a legislação comercial em conjunto com a legislação fiscal, em especial o artigo 248, do RIR/99, tem-se que o conceito de lucro líquido, para fins fiscais, tem como ponto de partida o conceito da legislação comercial. E continua:

*“77. O art. 248 do RIR, quando tratou do lucro líquido, o elegeu como a soma do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, cada um desses elementos, considerados a partir da legislação comercial.*

*78. Considerando esses elementos, tem-se que não integrará o lucro líquido do exercício para fins de formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lançamentos referentes ao próprio IRPJ e CSLL. Tais lançamentos, registrados, geograficamente, em contas após o lucro líquido apurado, não se conformam às disposições que tratam do lucro líquido, quando examinados conjuntamente os normativos da lei comercial e fiscal.*

*79. Sendo assim, o lucro líquido do exercício, que é o ponto de partida para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a não ser que haja previsão expressa da legislação tributária no sentido de adicionar esse valor (e não de excluir), ele não integrará a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.”*

Também aduz a Impugnante que a Ficha 06A da DIPJ adota estrutura de formação do lucro líquido igual àquela preconizada pela Lei n.º 6.404, de 1976, seguindo as diretrizes da legislação fiscal.

A linha 64 da referida ficha é incumbida de informar o resultado do período de apuração, que é o resultado aritmético de todas as receitas e despesas da pessoa jurídica informadas nas linhas anteriores. E, nas linhas seguintes, 65 a 68, destinam-se às participações no resultado, para, em seguida, trazer as linhas que demonstram o lucro líquido. Em suas palavras:

*“82. No caso do IRPJ, o lucro líquido adotado como ponto de partida para a apuração é o lucro líquido antes da provisão para o imposto de renda. Esse lucro líquido está afetado pela despesa com a CSLL, a qual é indedutível para fins de apuração do lucro real (art. 1º, da Lei 9.316/96). Por isso esse valor deve ser adicionado na linha 06 da Ficha 09A.*

83. *E no caso da CSLL, conforme se depreende da estrutura da ficha 17, o lucro líquido adotado como ponto de partida para sua apuração é o lucro líquido antes de ambas as provisões para o IRPJ e para a CSLL, razão pela qual não é necessário realizar nenhum ajuste de adição ou exclusão referente a tais provisões.*

84. *Os valores dos ativos fiscais diferidos relativos ao IRPJ e à CSLL costumam ser lançados nas próprias contas de provisão para esses tributos, mas também podem ser lançados em contas posteriores ou, em alguns casos, até diretamente no patrimônio líquido, na conta de lucros ou prejuízos acumulados.*

85. *Independentemente da forma de lançamento contábil, a natureza jurídica de tais créditos é idêntica a do IRPJ e da CSLL (apenas com “sinal” invertido). Por isso as disposições da legislação societária e fiscais citadas acima, aplicáveis às provisões de IRPJ e CSLL, são, da mesma forma, aplicáveis aos créditos diferidos dos tributos.*

86. *Quanto se trata de expor o lançamento referente aos créditos de IRPJ e CSLL diferidos, o próprio programa da DIPJ admite a possibilidade de se registrar os créditos de imposto de renda e CSLL diferidos na própria linha de provisão do IRPJ e CSLL (que, conforme dito, são posteriores ao resultado do período que servirá de base tributável).*

87. *De fato, as linhas 70 e 72 da ficha 06A (destinadas à informação de valores relativos a provisões de IRPJ e CSLL) admitem a inclusão de contas de provisão com saldos credores, por meio da inclusão de valores negativos nas respectivas células, o que está correto do ponto de vista técnico, haja vista que uma provisão não significa necessariamente um valor negativo, podendo ter tanto natureza credora quanto natureza devedora.*

88. *Assim, os saldos credores constantes nas linhas 70 e 72 representam o confronto dos lançamentos a débito na conta de provisão, referentes à constituição de passivo fiscal (corrente ou diferido), e lançamento a crédito da mesma conta, referente à constituição de ativo fiscal (corrente ou diferido).*

89. *Com base no que se expôs até o momento, já é possível concluir que o IRPJ e a CSLL diferidos não compõem o resultado do exercício e, portanto, não integram o lucro líquido para fins de apuração do lucro real, conforme disposição da Lei 6.404/76, combinada com o artigo 248, do RIR/99.”*

Afirma também que por força do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pelos arts. 15 e seguintes da Lei nº 11.941, de 2009, ao qual estava sujeita no ano-calendário de 2010, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos artigos 37 e 38 da própria Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Diz que em 31 de dezembro de 2007 as normas contábeis que dispunham acerca do registro contábil de passivos e ativos relacionados a tributos sobre o lucro eram as estabelecidas pela Resolução CFC nº 998, de 2004. E, desde 01/01/2010, os procedimentos contábeis referentes a esse tema são regidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, o qual foi aprovado pelo CFC por meio da Resolução nº 1.189, de 2009.

Alega ainda a Impugnante que, de acordo com o CPC 32, ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a, entre outras hipóteses, compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados. Em suas palavras:

*“97. Mais adiante, no seu item 34 e seguintes, o CPC 32 dispõe acerca do reconhecimento de ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais acumulados.*

*De acordo com esse normativo, o registro contábil do ativo fiscal diferido representa um ajuste de natureza transitória a ser realizado na escrituração contábil da pessoa jurídica, com o objetivo de reduzir o prejuízo (contábil) apurado no ano-calendário corrente, em razão da potencial possibilidade de sua compensação contra lucros futuros.*

*98. Vejamos, nesse sentido, a redação do item 34 a respeito do tema:*

*“34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.”*

*99. Como se vê, o registro do IRPJ e da CSLL diferidos nada mais é do que um mecanismo contábil utilizado com o objetivo de contribuir para que os balanços patrimoniais das pessoas jurídicas reflitam de forma mais adequada a sua realidade econômica, na medida em que os prejuízos acumulados pelas pessoas jurídicas representam um crédito passível de aproveitamento em exercícios futuros, por meio da compensação com lucros tributáveis que vierem a ser apurados.*

*100. Dessa forma, a fim de evidenciar aos investidores a futura (embora não realizada, ou disponível) possibilidade de seu aproveitamento, as regras contábeis admitem que uma pessoa jurídica efetue o registro de um ativo fiscal diferido relativo aos tributos incidentes sobre o lucro. Tal procedimento também protege o investidor que, caso saísse da sociedade antes do efetivo aproveitamento dos prejuízos acumulados, não seria beneficiado por um ativo que o corresponde (tendo em vista que o esse seria pago pelo valor patrimonial do seu investimento).*

*101. Ora, por também estar relacionado a tributos sobre o lucro, um ativo fiscal diferido como aquele calculado sobre prejuízos fiscais acumulados deve ter como contrapartida a mesma conta de resultado destinada aos passivos com tributos sobre o lucro.*

*102. Mas mesmo que sejam lançados em contas distintas daquelas em que os passivos com IRPJ e CSLL são lançados, o fato é que os ativos fiscais diferidos relativos a esses tributos não*

*devem ser considerados no lucro real e na base de cálculo da CSLL, já que não representam elemento que compõe o lucro líquido para fins fiscais, conforme art. 248 do RIR/99, combinado com disposições da Lei 6.404/76 (conforme todos os argumentos acima expostos).*

*103. Em função do processo de internacionalização das regras contábeis brasileiras, iniciado a partir da promulgação da Lei n.º 11.638/07, a Resolução CFC n.º 1.189/09 revogou a Resolução CFC n.º 998/04, a qual regulava o tema até então, para aprovar o CPC 32.*

*104. O CPC 32 manteve as mesmas condições da Resolução CFC n.º 998/04 para o registro do ativo fiscal diferido. Alguns trechos desta Resolução, inclusive, são mais esclarecedores do que os trechos correspondentes do CPC 32. Nesse sentido, vale transcrever a definição de resultado contábil trazida por aquela Resolução a respeito da localização geográfica do imposto de renda e da CSLL diferidos. In verbis:*

*“19.2.2.1. Resultado antes dos Tributos sobre Lucros é o lucro líquido ou prejuízo de um exercício, antes da dedução ou do acréscimo das despesas ou receitas de tributos sobre lucros.”*

*105. Importa destacar que tanto a Resolução CFC n.º 998/04 quanto o CPC 32 admitem a possibilidade de se registrar impostos correntes e diferido diretamente no patrimônio líquido, quando estes se relacionarem a itens também registrados, no mesmo período ou em período diferente, diretamente no patrimônio líquido.*

*106. Sem prejuízo do acima, tendo em vista a natureza do IRPJ e da CSLL diferidos, independentemente de onde forem contabilizados, eles não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*107. Quaisquer ajustes realizados pelo contribuinte nas suas apurações fiscais para obter a neutralidade fiscal em relação a esses valores devem ser aceitos pelas autoridades fiscais, já que decorrente da aplicação pura e clara da legislação societária e fiscal vigente.”*

A Impugnante se refere também à jurisprudência administrativa, a partir de decisões de DRJs, CARF e Solução de Consulta. Diz que o Acórdão nº 103-21799, do 1º Conselho de Contribuintes (atual CARF), expõe o conceito de lucro líquido do qual parte a apuração do lucro real e afirma expressamente que o ativo fiscal diferido relativo ao imposto de renda não integra o lucro líquido para fins fiscais. E ainda, quando do preenchimento da DIPJ, caso esse ativo tenha sido computado com receita, poderá ser excluído. Reitera que o mesmo entendimento foi adotado em três oportunidades pelas Delegacias de Julgamento (Decisões 16- 44579, de 06/03/2013; 03-29.567, de 20/02/2009 e 7.030, de 10/11/2005). Por fim, diz que a própria Receita Federal já manifestou entendimento favorável por meio de Solução de Consulta publicada em 20/03/2001 (processo de Consulta nº 21/01, da SRRF-9ª Região Fiscal):

(...)

*Ementa: O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente dos prejuízos fiscais apurados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR – gerados em períodos anteriores – quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal – quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso – pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.*

(...)"

Diz que ao elaborar a apuração do IRPJ, partiu de um lucro líquido antes da provisão para o imposto de renda no valor de R\$ 154.073.060,32 (Linha 01, Ficha 09A da DIPJ). Em vista da indedutibilidade da CSLL (art. 1º, da Lei nº 9.316, de 1996) e do princípio da neutralidade fiscal, adicionou a provisão da CSLL e excluiu a CSLL diferida (Linhas 06 e 78 da Ficha 09A, da DIPJ).

Acrescenta que não devem afetar o lucro líquido, para fins de apuração da CSLL, a provisão para a própria contribuição e os valores referentes a ativos fiscais diferidos. Dessa forma, ao preencher a ficha 17 da DIPJ partiu de um lucro líquido sem o efeito de qualquer desses valores, de R\$ 106.300.416,71 (Linha 01, Ficha 17, DIPJ). E continua:

*“120. E o argumento de que as exclusões são taxativas (além de não ser aplicável ao caso, visto que, como foi reiteradamente dito acima, não se está diante de exclusão e sim de definição de conceito de lucro líquido para fins fiscais), sequer é verdadeiro, já que existem situações em que, não obstante o legislador não a tenha listado no art. 250 do RIR/99 e no art. 2º da lei 7.689/88, a exclusão é permitida e reconhecida por uma questão da própria sistemática de apuração do imposto.*

*121. A título ilustrativo, pode-se citar as exclusões de reversões de provisões não dedutíveis, as quais, não obstante não amparadas por expressa autorização legal, ainda assim são submetidas quando da apuração do lucro real. 122. Essa situação não é listada como uma hipótese de exclusão no art. 250 do RIR/99 e no art. 2º da Lei nº 7.689/88, mas a possibilidade de realizar esse ajuste na base de cálculo é justificada pelas demais regras que pautam o IRPJ e a CSLL e pelo princípio da neutralidade fiscal, trazendo coerência ao ordenamento.*

(...)

*126. Portanto, a ausência de menção no art. 250 do RIR e art. 2º da Lei nº 7.689/88, ao contrário do que sustenta a D. Autoridade Fiscal em seu trabalho, não é elemento suficiente para se decidir pela possibilidade ou não de excluir determinado elemento da base tributável.”*

Alega a Impugnante que o lançamento formalizado conduz à dupla tributação, pois, no ano-calendário de 2010 partiu do lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL para apurar referidos tributos e, dessa forma, o lucro líquido de partida não estava afetado por despesas de provisão ou constituição de créditos. No ano seguinte passou a utilizar os referidos créditos fiscais e quando da reversão dos ativos fiscais diferidos, procedeu de tal forma que o lançamento contábil não afetasse negativamente o resultado pela diminuição do lucro, para fins de determinação da base de cálculo tributável. Em suas palavras:

*“134. à medida que o saldo de prejuízos fiscais e base negativa foi sendo utilizado para compensar lucros tributáveis futuros, a IMPUGNANTE anulou os efeitos fiscais das reversões dos seus ativos fiscais diferidos correspondentes, a fim de evitar a redução da base tributável.*

*135. Tanto é assim que, conforme se verifica do LALUR do ano-calendário de 2011 (doc. 06), a IMPUGNANTE adicionou os montantes de R\$ 18.046.927,35 às suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente às reversões do IRPJ e CSLL diferidos registrados no seu ativo em função do aproveitamento dos seus prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados.*

*136. Assim, já no ano-calendário seguinte (e o mesmo procedimento foi seguido nos anos subseqüentes), a IMPUGNANTE adicionou a reversão do crédito de IRPJ e CSLL diferidos, na mesma lógica de neutralidade fiscal, de maneira que o lançamento contábil não provocasse redução indevida do lucro. Esse, aliás, é o momento correto para “tributação” desses valores.*

*137. As “adições” demonstradas no LALUR de 2011 da IMPUGNANTE na realidade se prestam exatamente a manter a neutralidade fiscal mencionada no tópico anterior.*

*138. Ora, considerando que nos anos seguintes, os valores dos créditos de IRPJ e CSLL diferidos foram efetivamente tributados, negar as “exclusões” realizadas pela IMPUGNANTE em 2010 implica a dupla tributação do imposto de renda e da CSLL diferidos, a primeira, no ano-calendário da autuação e a segunda, no ano de reversão do crédito.*

*(...)*

*140. Tivesse a D. Fiscalização se atentado ao tratamento dispensado pela IMPUGNANTE aos seus ativos fiscais diferidos nos anos subseqüentes, ela teria verificado que os valores que foram “excluídos” em 20-10 estão sendo devidamente “tributados” nos anos-calendário subseqüentes, à medida que a IMPUGNANTE aproveita seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.”*

Alega também que, quando muito, teria havido postergação de pagamento de tributos. Refere-se ao artigo 6º, §§ 4º e 5º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que trata da postergação de tributos. Também ao Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996.

Aduz que não houve aproveitamento simultâneo, concomitante ou indevido dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo diferidas. Tais créditos não foram oferecidos à tributação porque a legislação assim não determina. E seu procedimento contábil em nada obsta a utilização dos créditos acumulados para compensação, nos períodos subsequentes. A compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas é um direito garantido pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.069, de 1995. E continua:

*“155. O que se percebe é que a leitura dos fatos pela D. Autoridade Fiscal foi tendenciosa, direcionada e limitou-se à análise e à aplicação isolada do artigo 250 do RIR/99 e do art. 2º da lei nº 7.689/88. A D. Autoridade Fiscal, na ânsia de aumentar os valores de arrecadação, não se atentou para a sistemática de apuração do lucro real, regida por diversos dispositivos legais citados ao longo da presente, entre as quais: os artigos 247 e 248 do RIR/99 e os artigos 187 e*

*191, da Lei nº 6.404, de 1976.”*

Refere-se ainda aos artigos 153, da Constituição Federal, e 43, do Código Tributário Nacional. Disserta sobre os conceitos de renda e lucro. Diz que o registro do ativo diferido decorre de uma orientação contábil, sem repercussão em acréscimo patrimonial, baseada em expectativa de realização futura. Os créditos contabilizados não resultaram do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Acrescenta que a autoridade fiscal pretende tributar um resultado fiscal negativo, conceito diametralmente oposto ao de acréscimo patrimonial ou renda. Colaciona jurisprudência, fl. 707. E continua:

*“180. Veja-se que, embora a matéria discutida seja diversa, a premissa é clara no sentido de reconhecer que nem todos os lançamentos contábeis, ainda que transitem por resultado, podem ser considerados como signos de riqueza, devendo ser analisada a natureza da operação que gerou esse registro para então afirmar pela possibilidade de caracterização de renda.”*

Quase ao final, insurge-se a Impugnante contra a exigência da multa e dos juros de mora.

Argumenta que se pautou em práticas reiteradas das autoridades administrativas e em decisões proferidas no âmbito da jurisdição administrativa. Refere-se ao artigo 100 do CTN.

Invoca a Solução de Consulta nº 21, de 2001, da 9ª Região Fiscal, a qual dispõe de maneira inquestionável sobre a não tributação dos valores do crédito diferido.

Aduz que a Instrução Normativa SRF nº 44, de 2000, estabelece o procedimento para a compensação e utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa a, no âmbito REFIS e que, no seu artigo 7º, diz que em caso de utilização de créditos de terceiros, a pessoa jurídica adquirente deverá registrar o crédito em contrapartida a conta do patrimônio líquido, o que indica, da mesma forma, que os valores não transitarão por resultado e não serão objeto de tributação pelo adquirente. Menciona jurisprudência, fl. 710.

Por fim, discorda da exigência dos juros de mora com base na Taxa Selic, por ilegal. Questiona a incidência de juros sobre a multa. Transcreve jurisprudência do CARF.

Conclui sua defesa:

**Da Decisão da DRJ**

Em decisão de 15/04/2015, a 15ª Turma da DRJ/POR julgou a Impugnação procedente e exonerou integralmente o débito, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2010*

*ATIVO FISCAL DIFERIDO. EXCLUSÃO DA RECEITA LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA DO ATIVO.*

*Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL tiver como contrapartida conta de receita, esta poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, bem como lucro líquido ajustado, base de cálculo da CSLL.*

**Recurso de Ofício**

Dado o valor do crédito tributário exonerado foi apresentado Recurso de Ofício.

Não foram apresentadas razões do Recurso de Ofício pela PGFN.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, assim, merece ser apreciado.

### **Mérito**

Entendeu a Fiscalização que a empresa Danone, ora Recorrida, cometeu infração fiscal por ter procedido a indevida exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL do montante de R\$ 208.694.016,71 referente a ativo fiscal diferido de IRPJ e CSLL calculado sobre prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) de anos anteriores.

A Recorrida apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em anos anteriores que poderiam, em consonância com a legislação fiscal em vigência, serem compensados com base tributável de IRPJ e CSLL no futuro, desde que obedecido o limite de 30% da base tributável do período.

Assim, tratando-se, portanto, de um ativo a ser utilizado no futuro, a Recorrida procedeu à contabilização de tal montante em seu ativo (débito no ativo) em contrapartida à crédito em conta de resultado (receita), afetando o seu Lucro Líquido contábil.

Posteriormente, no cálculo da apuração do IRPJ e CSLL a pagar, a Recorrida efetuou a exclusão de tal receita o que, segundo a fiscalização, reduziu indevidamente o valor do IRPJ e CSLL a pagar.

Não obstante o relevante valor do auto de infração ora em análise, que passa da casa dos R\$ 100 milhões, me parece que a questão jurídica aqui posta é de perceptível singeleza. Vejamos.

O art. 43 do CTN prevê o fato gerador do Imposto de Renda da seguinte forma:

*"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."*

No caso do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), o lucro apurado constitui o fato gerado do Imposto de Renda vez que tal lucro apurado vem acrescer o patrimônio da pessoa jurídica.

Logicamente, estamos aqui a falar do Lucro Tributável, que nada mais é que o Lucro Líquido contábil apurado, devidamente ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, conforme previsto no art. 247 do RIR/99.

Dentro desta lógica, quando a pessoa jurídica apura um Prejuízo Fiscal, ela tem seu patrimônio reduzido (para fins fiscais) e, portanto, passará a perceber um acréscimo patrimonial nos períodos posteriores somente a partir do momento em que o lucro superar o seu saldo de prejuízo fiscal. Esta é a lógica da compensação de Prejuízo Fiscal de anos anteriores com o lucro tributável nos exercícios seguintes.

Contudo, existe um limite para tal compensação, que é de 30% do lucro tributável no período, conforme disposto no art. 250, III do RIR/99. Assim, não obstante toda a discussão que já existiu acerca de eventual inconstitucionalidade deste limite de 30%, o fato é que tal limite deve ser observado.

Desta forma, o contribuinte que apurou Prejuízo Fiscal em anos anteriores tem, portanto, um ativo, pois, tal saldo de Prejuízo Fiscal poderá ser utilizado para compensar parte do Imposto de Renda (e todo o racional aqui exposto vale para a CSLL também) a pagar nos períodos seguintes.

Nesse sentido, esclarece o Prof. Cláudio Wasserman (O ativo fiscal diferido no sistema financeiro nacional: análise e proposta de contabilização. 142p. (Dissertação) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004):

*" (...) nos créditos tributários decorrentes de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL, diferentemente do de diferenças temporárias, não há propriamente um valor pago por ele. Mas o prejuízo pressupõe que houve mais despesa do que receita. É nesse contexto que o ativo fiscal de prejuízo fiscal pode ser visto como a ativação do imposto a ser economizado quando esse excesso de despesas sobre as receitas for passível de utilização, mediante autorização das regras tributárias, para reduzir o lucro tributável."*

Assim, a pessoa jurídica deve registrar o crédito tributário decorrente deste Prejuízo Fiscal de anos anteriores em seu ativo. Trata-se aqui do assim chamado ativo fiscal diferido.

São diversas as regras contábeis e reguladoras (CVM e BACEN) que dispõem sobre a forma como tal ativo deve ser reconhecido e os requisitos para tanto. Isso porque, é realmente necessário ter muita cautela no momento do registro de tal ativo cujo efeito é o aumento do patrimônio da empresa. Isso porque, tal ativo somente terá alguma validade se a pessoa jurídica tiver capacidade de gerar lucro tributável no futuro.

Cabe aqui destacar lição do Prof. Iudícibus (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais Sociedades, 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003):

*" (...) de fato, quando diferimos uma despesa de Imposto de Renda, geramos um ativo, que deve atender a tal princípio, ou seja, é um ativo que deve ter condições de recuperação nos exercícios seguintes. Desta forma, cada empresa deve analisar sua situação na avaliação desse ativo. Assim, não havendo tais condições de efetiva recuperação, a empresa não deve fazer o diferimento."*

As Instituições Financeiras, por exemplo, para garantir o direito de registrar (ou manter registrado) em seu livros o ativo correspondente ao crédito tributário de prejuízo fiscal de anos anteriores, de apresentar estudo técnico a cada semestre ao Banco Central no qual deve demonstrar que terá capacidade de realizar seu crédito tributário num período máximo de até 10 anos, caso contrário, será obrigado a "baixar" este crédito tributário o que afeta seu patrimônio de forma negativa. Tais regras estão previstas na Resolução CMN n. 3.059/02.

Além da mencionada Resolução CMN n. 3.059/02, trago abaixo, uma lista exemplificativa e não taxativa das normas contábeis e regulatórias que dispõem sobre o assunto, tendo algumas delas sido mencionadas no acórdão recorrido:

- Resolução CFC 998/2004
- Deliberação CVM n. 273/98
- Deliberação CVM n. 371/2002

De qualquer forma, entendo que não obstante a ser extremamente rico o arcabouço de normas contábeis e regulatórias acerca do registro do ativo fiscal diferido, que fora brilhantemente abordado no acórdão recorrido, tenho que para a solução do litígio ora posto, basta avaliarmos as normas e impactos fiscais do ativo fiscal diferido.

Via de regra, conforme as normas acima, o crédito tributário relacionado à prejuízo fiscal de anos anteriores deve ser registrado a débito em conta do ativo e a contrapartida deve ser um crédito direto no Patrimônio Líquido.

A ora Recorrida preferiu lançar a contrapartida do ativo diretamente em conta de resultado (receita) e, posteriormente, efetuou a exclusão desta receita para fins de cálculo do IRPJ e CSLL.

Apesar de ter sido questionada pelo Fiscal tal forma de registro contábil aplicado pela Recorrida, o importante aqui é que o registro deste ativo fiscal diferido de prejuízo fiscal não pode gerar efeito tributário. Este é o ponto, pois, não cabe à Receita Federal questionar as práticas contábeis da contribuinte, mas sim avaliar os impactos tributários de tais práticas.

Se a prática contábil da Recorrida não foi a mais acertada, isso é irrelevante para fins fiscais. Isso porque, quando se trata de compensação de prejuízo fiscal pelo contribuinte, o que deve ser visto é se: i-) o limite de 30% foi respeitado; ii-) referido saldo de prejuízo fiscal realmente existe e iii-) a contrapartida da baixa do ativo fiscal utilizado em conta de despesa é indedutível tanto para fins de IRPJ quanto para CSLL.

Não consta em lugar algum dos Autos de Infração e TVF qualquer alegação ou acusação da fiscalização no sentido de que a Recorrida desobedeceu ou descumpriu qualquer uma das regras acima.

Se o ponto que se discute é simplesmente a exclusão da receita decorrente do reconhecimento do ativo fiscal diferido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resta evidente que a acusação fiscal é insubsistente, pois, tal ativo fiscal diferido deve ter efeito tributário nulo, ou seja, a receita deve ser excluída, bem como, a eventual despesa

decorrente da baixa deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de base de apuração do IRPJ e CSLL.

Neste sentido, trago interessante julgado (acórdão n. 1102-00.362) de relatoria do ilustre Conselheiro José Otávio Oppermann Thomé:

*"Assim, justamente por esta natureza sua, resta claro que não deve a escrituração desses ativos fiscais influenciar o resultado tributável do período em curso. Deste modo, se os ativos fiscais diferidos forem decorrentes de prejuízos fiscais ou de bases negativas de CSLL gerados em períodos anteriores, devem eles ser contabilmente reconhecidos preferencialmente em conta de patrimônio líquido, não influenciando na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já se forem decorrentes de prejuízos fiscais ou de base negativas de CSLL gerados no próprio período, devem eles ser contabilmente reconhecidos preferencialmente em conta de resultado do exercício, as, neste caso, seguindo a mesma lógica, esta receita pode ser excluída para fins de apuração das bases de cálculo daqueles tributos. Ou seja, em qualquer circunstância, a contrapartida gerada pela contabilização desses ativos não gera receita tributável. "*

No mesmo sentido, temos o acórdão 1301.001.471 da 1ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção de relatoria do Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior:

*A partir daí, torno a dizer que não há reparos a serem feitos no entendimento sufragado, consagrador de que a dita contrapartida credora referente à constituição desse ativo fiscal não poderia ser entendida como resultado, rendimento ou receita para fins de compor a base de cálculo de imposto de renda, uma vez que se tratava de mera representação contábil com objetivo de demonstrar aos acionistas e demais interessados a existência de um direito potencialmente realizável pela companhia em futuro próximo e, por conseguinte, uma situação contábil/patrimonial mais fidedigna com a realidade.*

*Como fez ver a decisão recorrida, o fundamento que permite excluir da tributação as contrapartidas credoras dos ativos fiscais diferidos – quer tenham sido lançadas em conta de resultado, ou de patrimônio líquido – é a manutenção da neutralidade do regime de apuração dos tributos, pois o sujeito passivo deverá adotar mecanismos de ajustes no Lalur que garantam que as bases de cálculo tributárias de qualquer período sejam as mesmas que seriam apuradas se a escrituração de tais ativos não fosse efetuada, de sorte que identificando o valor correspondente ao ativo fiscal diferido e a sua contrapartida credora que poderia ser excluída da base de cálculo, objeto deste lançamento de ofício, anotou acertadamente a decisão recorrida que consoante Balanço Patrimonial de 31/12/2007 (fls. 538), a contribuinte reconheceu*

*em seu ativo circulante e no realizável a longo prazo, a título de “Imposto de renda e contribuição social diferidos”, os valores de “2.530” e “57.067” (em milhares de reais), constando em cada uma das rubricas remissão à nota explicativa “7”.*

Compartilho integralmente do racional de neutralidade fiscal adotado nos julgados acima. Ora, o IRPJ e CSLL não podem gerar impacto em suas próprias bases de cálculo ou de uma em outra. Do ponto de vista de despesa isso significa que a despesa de IRPJ e CSLL não são dedutíveis de sua própria base de cálculo ou de uma em outra e significa também que eventual baixa de ativo fiscal diferido relacionado à Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de anos anteriores, contabilizado em contrapartida em conta de despesa também será indedutível.

Do ponto de vista de receita, o lançamento decorrente do registro do ativo deve também ser excluído para fins de cálculo dos tributos.

Aliás, a própria Receita Federal compartilha deste racional. Basta fazer a leitura do Ato Declaratório Interpretativo n. 25/03 que trata da tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito:

*"Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL."*

Aqui resta claro o racional de que a receita (repetição de indébito) somente será tributada se, no passado, a despesa foi considerada indedutível. Não por acaso, eventual repetição de indébito (valor principal) de IRPJ e CSLL não configuram fato gerador do IRPJ e CSLL.

Logicamente da mesma forma ocorre com o ativo fiscal diferido decorrente de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa que nada mais é que o reconhecimento de um ativo que poderá ser compensado no futuro com despesas de IRPJ e CSLL que não são dedutíveis do ponto de vista fiscal.

Assim, irretocável o entendimento externado pela decisão da DRJ.

### **Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso de Ofício para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

Processo nº 10314.723158/2014-85  
Acórdão n.º **1201-001.642**

**S1-C2T1**  
Fl. 16

---

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado