



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

**Processo n°** 10314.728567/2014-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.961 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** ECTX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (Atual denominação de EUCATEX TINTAS E VERNIZES LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. UTILIZAÇÃO DOS SALDOS DE PREJUÍZOS FICAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL PARA A QUITAÇÃO DE JUROS, MULTAS E ENCARGOS. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Não gera acréscimo patrimonial, não podendo ser considerada como receita tributável, a utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da contribuição social na quitação de juros, multas e encargos de débitos parcelados no âmbito da Lei nº 11.941/2009, conforme a expressa dicção do art. 4º, parágrafo único da referida lei.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.

A dedução do PIS/COFINS da base de cálculo do IRPJ/CSLL, enquanto pendente de julgamento o lançamento das referidas contribuições não é passível de apreciação no âmbito deste processo, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. GLOSA PROCEDENTE.

Apesar de cabível a baixa de provisão em face de conta de passivo, no caso de evento efetivamente consumado, caberia à Recorrente demonstrar de forma cabal os lançamentos contábeis correspondentes. Não havendo a comprovação do alegado pela Recorrente, perfeitamente cabível a manutenção da glosa efetuada pela Fiscalização.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar a glosa da exclusão decorrente dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de contribuição social utilizadas na liquidação de juros, multas e encargos legais, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Lívia De Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Sergio Abelson (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## **Relatório**

Trata o presente processo de lançamentos relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, ambos relativos ao ano-calendário de 2009, em decorrência da apuração das seguintes irregularidades:

- a) glosa da exclusão relativa a “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009” haja vista a falta de comprovação de que tais valores

teriam transitado como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2009 e;

- b) glosa da exclusão de receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009.

Para bem descrever os fatos que circundam o presente processo, nos utilizaremos em grande medida do Relatório constante da decisão recorrida, do Termo de Verificação Fiscal, da Impugnação e do Recurso Voluntário.

Relativamente à glosa de exclusão da “*Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009*”, no importe de R\$ 19.893.893,60, a contribuinte alegou à Fiscalização que teria adicionado os respectivos valores em anos anteriores e registrados na parte B do LALUR. Com a adesão do parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, a Contribuinte passou a considerar tais valores como dedutíveis, pois considerava que sua exigibilidade não estaria mais suspensa, ou seja, teria deixado de ser uma provisão. Neste ponto, a Fiscalização destaca que o sujeito passivo teria apresentado, a fim de comprovar tal alegação, as fichas das DIPJ bastantes para demonstrar a formação da reversão de R\$ 19.893.893,60, valor este que seria referente a adições efetuadas a título de atualização monetária de impostos com exigibilidade suspensa nas DIPJs de 2003 a 2006.

Ressalta a Fiscalização, a respeito da matéria sob exame, que as receitas efetivamente contabilizadas, decorrentes de reversão de provisões não dedutíveis, em períodos de apuração seguintes, podem ser excluídas na apuração do lucro real, evitando-se a dupla incidência dos tributos IRPJ e CSLL, uma vez que tais provisões deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido de exercícios anteriores. Contudo, para viabilizar tal exclusão, a pessoa jurídica deveria controlar, na Parte B do LALUR, o valor da provisão adicionado ao lucro líquido (Parte A do LALUR).

Entretanto, no presente caso, a Fiscalização concluiu que a empresa não teria escriturado a crédito de contas de resultado o montante das reversões de provisões não dedutíveis apropriado como exclusão na Ficha 09-A, Linha 40, da demonstração do lucro real (DIPJ 2010), uma vez que não consta qualquer valor na Ficha 06-A – Demonstração do Resultado – PJ EM GERAL, linha 30 – Reversão dos Saldos das provisões Operacionais na referida DIPJ, bem como na escrituração contábil digital (ECD).

Também ressalta a Fiscalização que o sujeito passivo não teria constituído contabilmente a conta de provisão de atualização monetária de impostos com exigibilidade suspensa, conforme recomendação do Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI, 2ª edição, ano de 2013, página 412, a seguir reproduzido:

*"Conforme Manual de Contabilidade Societária - FIPECAFI, 2ª Edição, ano 2013, pág. 412, item 22.1.2, "provisões são acréscimos de exigibilidade que reduzem o patrimônio líquido e cujos valores ou prazos não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos...". Por não representarem despesas incorridas, e sim expectativas de despesas, entendeu o legislador que as despesas de provisões, em regra, não podem ser deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou seja, deve ocorrer uma adição de igual valor. Nesse sentido, **as reversões das provisões constituídas, cuja contrapartida deve ser receita de reversão de provisão**, pode ser excluída do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme artigo 250, II, do RIR/99."*

Por não ter se desincumbido de provar que tais valores, considerados como exclusão a título de *"Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009"* teriam transitado como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2009, o valor de R\$ 19.893.893,60 foi objeto de glosa.

A segunda infração diz respeito à glosa de exclusão de receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009. A Fiscalização glosou R\$ 33.958.262,31 referente à parcela do valor apurado de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, utilizado para liquidar multas de mora ou de ofício e juros moratórios. Alegou a Contribuinte à Fiscalização que a exclusão dos referidos valores estaria amparada pelo disposto na Solução de Consulta nº 21, de 21 de fevereiro de 2001.

De outro lado, a Fiscalização entendeu que a liquidação de juros e multas com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, corresponderia a uma receita da fiscalizada, que deveria ter sido tributada pelo IRPJ e CSLL, no período de apuração em que ocorreu a adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009. Isso porque não haveria previsão legal para tal exclusão.

Traça um paralelo com a compensação de prejuízos autorizada pela Lei nº 9.065/95, em seus arts. 15 e 16, para concluir que tal compensação é, na realidade, um benefício fiscal. Assevera que tanto a Lei nº 9.065/95, quanto à jurisprudência do STF caracterizam o benefício fiscal em questão como uma compensação. A compensação seria justamente um confronto de direitos e deveres do mesmo gênero (no caso em tela, bases de cálculo negativas de IRPJ/CSLL de períodos anteriores com as bases de cálculo positivas de IRPJ/CSLL do período corrente). Sendo o benefício fiscal um mero encontro de direitos e deveres semelhantes, não há como considerá-lo sujeito à tributação.

Acrescenta que, por definição, o benefício fiscal previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 atua para reduzir a própria base de cálculo dos tributos sobre o lucro, razão pela qual não há qualquer sentido em considerá-lo como sujeito à incidência desses mesmos tributos.

Também discorre a Fiscalização que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL representariam uma mera expectativa de direito para a pessoa jurídica, na medida em que o contribuinte poderá utilizá-los se (e somente se) houver lucros tributáveis em períodos de apuração subsequentes. Nesse sentido, a Deliberação CVM nº 273/1998 (itens 19 e 31), a Instrução CVM nº 371/2002 (artigo 2º), a Resolução CFC nº 998/2004 (itens 19.2.3.8 e 19.2.3.23), a Deliberação CVM nº 599/2009 (itens 34 e 58) e a Resolução CFC nº 1.189/2009 (itens 34 e 58) dispuseram que as pessoas jurídicas que possuem a perspectiva de apurar lucros tributáveis em períodos de apuração futuros (e apenas tais pessoas jurídicas) devem reconhecer os ativos fiscais diferidos correspondentes aos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, com contrapartida em contas de receita. Também ressalta que os ativos fiscais diferidos, reconhecidos na forma prevista nas instruções e deliberações da CVM e resoluções do CFC, não representam um direito líquido e certo para o contribuinte. Eles dependem de um fato incerto, qual seja, auferir lucros tributáveis em períodos de apuração futuros.

Conclui que haveriam três motivos para que os ativos fiscais diferidos não sejam oferecidos à tributação quando do seu reconhecimento contábil: (1) o benefício fiscal a que eles se referem caracterizar-se-ia como uma compensação (encontro de direitos e deveres semelhantes); (2) o benefício atuaria para reduzir a própria base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (3) eles dependeriam de uma condição futura incerta para que se tornassem direitos efetivos.

De outra face, assevera a Fiscalização que no momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasceria um novo direito que deveria ser reconhecido contabilmente. Como a Lei nº 11.941/2009 não teria criado uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos, tal norma ofereceria a possibilidade de que o contribuinte venha a abrir mão de um direito originalmente incerto (dependente de lucros tributáveis futuros), em troca de um direito líquido e certo (liquidação de juros/multas no parcelamento de débitos fiscais). Em consequência, esse novo direito certo nasceria por ato do contribuinte: adesão ao parcelamento estabelecido pela Lei nº 11.941/2009 e opção pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de dívidas tributárias (multas e juros), devendo ser reconhecido contabilmente nesse momento.

A contrapartida do aumento patrimonial (reconhecimento do direito), segundo a Fiscalização, deveria ser registrada em conta de receita, impactando positivamente o resultado do período de apuração (o qual, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, caso positivo, seria tributado pelo IRPJ e pela CSLL).

Salienta a Autoridade Administrativa que o direito relacionado à utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas foi reconhecido contabilmente pelo sujeito passivo em 30/09/2009, com contrapartida a crédito de conta de resultado (conta contábil 35109001). Todavia, tais receitas foram excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem que houvesse previsão legal para tanto.

Ainda assevera a Fiscalização que a própria Lei nº 11.941/2009, que permitiu tal utilização, também previu, conforme disposto em seu § 7º do art. 10, a redução de multas e juros para quem optasse pelo parcelamento especial. Em relação às receitas decorrentes dessa "redução de multas e juros", todavia, o artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009, de forma expressa, autoriza sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Ter-se-ia, portanto, a seguinte situação: (a) a Lei nº 11.941/2009 previu dois benefícios para quem possuísse débitos tributários; (b) o legislador expressamente autorizou que as receitas decorrentes de um desses benefícios (redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento) fossem excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e das contribuições PIS/PASEP e COFINS; (c) o legislador não se manifestou a respeito das receitas decorrentes do outro benefício (liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL).

Assim, conclui que, havendo duas situações, e tendo o legislador se manifestado pelo tratamento tributário favorecido de apenas uma delas, é porque quis que a outra não tivesse o mesmo tratamento. Ou seja, se houvesse a intenção de que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas também não fossem tributadas, certamente teria sido criado dispositivo legal neste sentido.

Haja vista a alegação da Contribuinte de que seria aplicável o disposto na Solução de Consulta SRRF09 nº. 21/2001, assevera a Fiscalização que o disposto na referida norma não alcançaria o benefício fiscal veiculado nos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº

11.941/2009, haja vista tratar-se de benefício de natureza diferente daquele posto pela Lei nº 9.065/95, em seus arts. 15 e 16.

Destarte, no caso em comento, as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas deveriam ser classificadas como “outras receitas” na estrutura da Demonstração dos Resultados do Exercício estabelecida pela Lei nº. 6.404/76 e, assim, incluídas no Resultado do Exercício Antes do IR, cujo valor, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, caso positivo, é tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

No tocante à natureza jurídica da faculdade de o contribuinte compensar prejuízos, a fiscalização aponta que:

“(…) não é apenas a RFB que classifica a compensação de prejuízos fiscais como um benefício fiscal, mas sim o Supremo Tribunal Federal, a quem incumbe, em última instância, a interpretação da legislação (RE 612.737, cuja ementa foi reproduzida no presente relatório). O STF decidiu ainda que **prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum** (RE 344.944, rel. p/ acórdão min. Eros Grau, Tribunal Pleno, Die de 28/08/2009). Assim, é absolutamente descabida a afirmação do sujeito passivo de que a receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de multas e juros é neutra para fins fiscais.

O lucro tributável é aquilo que o legislador define como tal, não tendo relação absoluta com a existência de acréscimo no patrimônio da empresa. Tanto é assim que a legislação estabelece adições ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as quais podem fazer até mesmo com que uma empresa que apure prejuízo contábil tenha que pagar IRPJ. (...)

Observe-se que o STF afirma também que a ausência do benefício fiscal correspondente a compensação de prejuízos fiscais **não viola os conceitos de renda e lucro** (RE 612.737), ou seja, não há, como quer fazer crer o sujeito passivo, um direito absoluto a compensação de prejuízos fiscais com lucros tributáveis futuros. Tanto é assim que o STF expressou, ainda, que essa compensação é **um instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado** (RE 344.944)”.

Após qualificar como benefícios fiscais tanto a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL com lucros vindouros quanto à faculdade de utilizar-se de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para a liquidação de multas e juros, a fiscalização aponta que haveria *"uma diferença significativa entre ambos os benefícios fiscais: na compensação de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas da CSLL com lucros tributáveis, o benefício age na própria base de cálculo dos tributos sobre o lucro, razão pela qual não há qualquer sentido em considerá-lo tributável. Diversamente, na utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de multas e juros, o benefício age para reduzir uma dívida da pessoa jurídica, promovendo um ganho que deve ser tributado a não ser que o legislador expressamente disponha em contrário. Tal diferença se vislumbra no fato de que o primeiro benefício é caracterizado como uma compensação (encontro de direitos e deveres do mesmo gênero), enquanto o segundo não.*

E complementa:

"Saliente-se que não há direito prévio relativo aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, conforme consagrou o ministro Menezes Direito no julgamento do RE 344.944: *enquanto não houver a constatação do lucro, não existe*

*a possibilidade de compensação ... por esse motivo é que ao tempo em que se verificam as condições legais aplicáveis para a compensação é que pode existir essa compensação; daí porque não há direito a compensação antes da determinação específica do lucro.*

Assim, não é legítimo ao contribuinte alegar que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL não podem ser tributadas porque elas se originam de um direito que não seria tributável (a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais com lucros tributáveis), uma vez que o sujeito passivo sequer, efetivamente, possuía tal direito".

A fiscalização ainda aduz que seria inequívoco que o sujeito passivo teria auferido um ganho com o benefício fiscal previsto nos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, deixando de pagar juros e multas ao renunciar a um direito incerto, que se concretizaria apenas caso apurasse lucros tributáveis e somente se na data em que tais lucros fossem auferidos o benefício de compensar prejuízos de anos anteriores não tivesse sido extinto.

Contrariamente ao aventado pelo sujeito passivo, a fiscalização observa que "(1) houve a redução de uma obrigação do sujeito passivo (multas e juros) sem a redução de um direito de valor correspondente, logo, houve um acréscimo patrimonial; (2) não há norma que estabeleça a não incidência de IRPJ e CSLL sobre o acréscimo patrimonial ocorrido, logo, ele deve ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL". Destaca-se que o próprio Conselho Federal de Contabilidade apontaria que o ganho em foco seria uma receita, vez que estaria disposto que a diminuição de um passivo, que resultar em aumento do patrimônio, é uma receita.

Para finalizar seu raciocínio neste ponto da autuação, a fiscalização aponta que:

"Conforme estabelecem as Resoluções CFC nº 1.121/08 e nº 1.374/11, a receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento do ativo ou com diminuição de passivo e puder ser mensurada com confiabilidade. Portanto, a existência (ou não) de condição não influência o reconhecimento de uma receita. Para esse reconhecimento basta que a receita possa ser mensurada com confiabilidade, sendo que esse requisito está presente na situação sob análise, pois é perfeitamente mensurável a redução do passivo decorrente da liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

Irresignado com a autuação, a Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (v. e-fls. 612/640), requerendo seja declarada sua total improcedência, haja vista os argumentos expostos a seguir.

Em relação à glosa da exclusão a título de "*Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009*", apontada no LALUR 2009, aduz a Impugnante que a Fiscalização teria incorrido em "erro" de interpretação a respeito do que se entende por

"reversão de provisão". Inicia o seu raciocínio tentando demonstrar que o termo "reversão" pode assumir dois sentidos, com efeitos fiscais diversos, mas fiscalmente equivalentes.

Segundo a Recorrente, quando a causa que motivou a constituição da provisão deixa de existir, faz-se necessário reconhecer a "receita" para se efetivar a baixa do passivo/provisão. Nesse caso, como a provisão foi adicionada ao Lucro Real quando de sua constituição, a "receita" deverá ser excluída para fins fiscais, mantendo, assim, a neutralidade fiscal.

De outro lado, se a provisão transformar-se em um "débito efetivo", neste caso, uma despesa dedutível fiscalmente, a única providência a ser tomada deve ser a exclusão dos valores que estavam sendo controlados na parte B do LALUR e que correspondem às adições que foram feitas em competências pretéritas. Esse seria o caso dos autos, pois, segundo a Contribuinte, os valores que até então correspondiam à provisão teriam sido incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009.

Vale a pena reproduzir as alegações da recorrente quanto à sistemática adotada em relação à reversão das provisões objeto do lançamento:

A Impugnante, em obediência ao princípio contábil da prudência<sup>2</sup>, que exige que os registros contábeis, na medida do possível, documentem os fatores que podem levar à diminuição ou aumento das contas patrimoniais, constituía provisões sobre tributos cuja exigibilidade se encontrava suspensa.

Como a legislação fiscal não autoriza a dedutibilidade de provisões dessa natureza (art. 335 e ss., RIR/99), os valores continuamente refletidos no resultado contábil da Impugnante eram adicionados à base de cálculo do IRPJ/CSLL, na forma do artigo 249, I, do RIR/99.

Ocorre que, com a adesão da Impugnante ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/2009 (REFIS da Crise), a dívida tributária relacionada à provisão constituída foi confessada, tornando-se líquida e certa, tendo-se, desta forma, afastado a incerteza motivadora da constituição da provisão mencionada.

Para dar seguimento à reversão da provisão, a Impugnante realizou lançamento a débito contra o saldo registrado, tendo como contrapartida imediata um crédito lançado na conta do parcelamento. Em termos mais simples: a reversão foi realizada por meio da transferência de saldos entre contas do passivo.

Por este motivo, a fiscalização não teve condições – e nem poderia – de identificar as receitas lastreadas na reversão da provisão questionada. Ou seja: toda a controvérsia gira em torno de um método de contabilização diferente do esperado pela fiscalização, mas que, para fins tributários, não possui qualquer impacto, conforme passamos a demonstrar nos parágrafos seguintes.

A Impugnante esclarece que, ao adotar método diverso de contabilização da contrapartida de reversão de provisão (*receita*), teria feito com base no princípio contábil da competência, uma vez que teria entendido que o período em que as correções monetárias incidiram foram, efetivamente, no momento em que as provisões teriam sido constituídas.

Assim, a adoção do procedimento contábil em foco teria se pautado na ausência de justificativa para se promover a reversão da provisão via conta de resultado, uma vez que tal procedimento lhe obrigaria, em seguida, a registrar o passivo tributário a pagar, tendo como contrapartida uma despesa que seria lançada no período corrente, ou seja, extemporaneamente ao momento em que a correção monetária efetivamente ocorreu.

Reforça-se que, apenas por este motivo (*respeito ao princípio da competência*) é que a Impugnante teria optado por realizar a baixa da conta de provisão sem que a contrapartida se desse no resultado (*receita*).

A Impugnante aduz que, caso o método de contabilização seja entendido como incorreto, sob o ponto de vista fiscal, tal equívoco seria classificado como mero erro formal, ou seja, não seria bastante para fundar a autuação.

Em relação à glosa de exclusão do lucro líquido das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009, a Impugnante aponta que, ao aderir ao REFIS, teria efetuado a opção por liquidar parcela do saldo devedor (*multas e juros*) mediante a utilização de seu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados, conforme autorizaria o artigo 1º, §7º, da Lei nº. 11.941/2009.

Com fulcro nas exigências da técnica contábil, ao estimar a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, a Impugnante teria “ativado” (*ativo fiscal diferido*) o seu direito, que ordinariamente seria controlado de forma extra contábil, conforme previsto no parágrafo 34 do Pronunciamento Técnico CPC nº. 32. Logo, em razão do reconhecimento deste direito, até então controlado de forma extra contábil, a Impugnante teria lançado como contrapartida uma “receita” espelhada no prejuízo fiscal e base de cálculo negativa que seriam utilizados.

No tocante a este ponto, a Impugnante aduz que “*a contrapartida do ativo fiscal diferido (prejuízo fiscal e base negativa) não pode ser alcançada pela tributação, isto porque a inclusão de tais ativos na contabilidade da sociedade não implica real aumento de seu patrimônio, mas, simplesmente, a evidenciação contábil de um direito já existente (ativo fiscal concedido à medida em que é verificado resultado fiscal negativo), que só não fora registrado na contabilidade por razões estritamente técnico-contábeis*”.

Prossegue a Impugnante apontando que *“em suma, a ‘receita’ reconhecida trata-se de mera conveniência contábil, adotada em razão da inexistência de outra opção técnica possível para a documentação do evento, mas que, por suas características que lhe são únicas e diversas do que se entende por ‘receita’, verdadeiramente ‘receita’ não é”*.

A Impugnante relembra que, nas lições de Ricardo Mariz de Oliveira, o termo técnico receita seria definido como um ingresso que se incorporaria ao patrimônio da sociedade. Tal lição traria essencialmente a idéia de que receita seria um valor que adviria de fonte externa (ou seja, não haveria receita que se gerasse internamente). Logo, ingressos que não atendessem a este requisito (origem externa) não poderiam ser alcançados pela tributação, inclusive de PIS e COFINS.

Com base em tais idéias, o Impugnante assevera que *“a “receita” de ativação do prejuízo fiscal não é verdadeiramente uma receita no sentido técnico jurídico alcançável pela legislação tributária brasileira, mas apenas uma solução adotada - por falta de outras opções técnicas mais adequadas - para o registro de um “direito extra contábil” pré-existente e de utilização condicionada, sendo ordinariamente autorizado o uso na forma dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, que dizem respeito à hipótese de compensação na base de cálculo positiva do IRPJ/CSLL, e excepcionalmente em parcelamentos especiais, tal qual é o caso do REFIS instituído pela Lei nº 11.941/2009”*.

Em decorrência de a fiscalização ter asseverado existir diverso regime de tratamento ao ativo fiscal diferido decorrente da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, a Impugnante aponta que *“ao contrário do que tentou sustentar o Auditor Fiscal, a legislação fiscal vigente não reconhece a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes da ativação do prejuízo fiscal e base negativa somente no caso em que o seu uso se der em compensação de bases, mas para todo e qualquer “prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores”, conforme podemos verificar no artigo 250, III, do RIR/99”*.

Com base neste raciocínio, a Impugnante aduz que:

*“A lei, em nenhum momento, estabeleceu que a possibilidade de exclusão das receitas de reconhecimento do prejuízo fiscal e da base negativa está limitada, exclusivamente, à utilização do benefício na compensação de bases. O que de fato verificamos são apenas os seguintes pontos:*

- a) O prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores pode ser excluído da base de cálculo de apuração dos tributos;
- b) No caso da utilização do prejuízo fiscal em compensação de bases, a exclusão não será possível se houver utilização superior a 30% do lucro líquido ajustado.

*Desta forma, havendo outra lei que crie nova hipótese de utilização do prejuízo fiscal e da base negativa, a receita decorrente deverá ser excluída das bases de cálculo de qualquer tributo”*.

Ainda neste ponto, a Impugnante reforça que *“sob um novo ângulo, também podemos considerar que a autorização legal (Lei nº 11.941/2009) para a utilização do prejuízo fiscal com a finalidade de liquidação de multas de mora ou ofício, ou juros moratórios não altera a natureza jurídica do direito à utilização do prejuízo fiscal. O que muda, efetivamente, é o momento em que este direito será usufruído”*. Ademais, *“se a natureza jurídica do prejuízo fiscal e da base negativa fosse alterada conforme a utilização admitida em lei, teríamos o absurdo cenário onde dois contribuintes, numa mesma situação, sofreriam carga tributária diferente, em razão da opção de utilizar o prejuízo fiscal acumulada para*

*pagamento do Imposto de Renda ou pagamento de saldo do parcelamento da Lei nº 11.941/2009”.*

A Impugnante ainda aponta que *“sob outro prisma analítico, poderíamos ainda dizer que o direito à utilização do prejuízo fiscal e à base negativa são decorrentes do princípio contábil da continuidade, o qual estabelece que a vida da sociedade empresária não se limita a um só exercício, mas é contínua, devendo por isso também ser contínuos os registros das contas patrimoniais, donde se encaixam os lucros e prejuízos acumulados ao longo da história da empresa”.*

A Impugnante destaca que seu entendimento acerca da intributabilidade do ativo fiscal diferido, seja decorrente da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, seja na modalidade da apuração de créditos em parcelamentos especiais, encontraria respaldo na Solução de Consulta SRRF09 nº. 21, de 01/02/2001 e nos Acórdãos nº. 08-7030, proferido pela DRJ Fortaleza em 10/11/2005, nº. 03-29567, proferido pela DRJ Brasília em 20/02/2009, e nº. 16-44579, proferido pela DRJ São Paulo em 06/03/2013.

Corroborando o entendimento da Receita Federal lembrado no parágrafo anterior, a Impugnante relembra o quanto decidido pela 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no acórdão nº. 1301-001.471, que teria deixado bem claro o *“entendimento no sentido de que a receita reconhecida na contabilidade como contrapartida da ativação do prejuízo fiscal, trata-se de mera representação contábil com o objetivo de demonstrar aos acionistas e demais interessados a existência de um direito potencialmente realizável pela companhia em futuro próximo, sem qualquer repercussão sob o ponto de vista tributário”.*

Ademais, mesmo que se entenda que a utilização do prejuízo fiscal para amortização de juros e multas incluídos no parcelamento da Lei nº. 11.941/2009 seria bastante para alterar sua natureza jurídica, a autuação permaneceria insubsistente, pois *“se o prejuízo fiscal de que trata a Lei nº 11.941/2009 é instituto diferente daquele que ordinariamente é utilizado para pagamento do IRPJ, imperioso reconhecer, para dar coerência ao raciocínio e por uma questão de lógica jurídica, que estamos a falar de um benefício novo. Uma possibilidade de redução de juros e multa proporcionada pela Lei nº 11.941/2009. E se assim é, ele - o prejuízo fiscal - deve ser colocado dentro do campo de incidência do artigo 4º, § único da Lei nº 11.941/2009, cuja redação é a seguinte:*

*“Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14- A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.*

**Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei”** (grifos no original).

Aponta-se que a possibilidade de quitação das multas e juros mediante o registro de créditos fundados no saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas cumpriria os dois requisitos previstos no dispositivo legal acima lembrado (redução e multa e juros e previsão nos três primeiros artigos da lei). Ademais, nem se deveria cogitar *“de que o texto normativo não se refere a “liquidação”, mas sim a “redução”, pois a norma, da forma*

*que se encontra redigida, permite afirmar que a redução do valor dos juros e multas pode se dar por todas as formas previstas na Lei nº 11.941/2009, ou seja, por desconto ou por liquidação”.*

Por fim, aduz-se que a fiscalização não teria computado, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o lançamento reflexo de PIS e COFINS, mesmo diante da inequívoca dedutibilidade de tais despesas tributárias.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - DRJ/SPO, que em uma análise preliminar resolveu baixar os autos em diligência para esclarecer os seguintes pontos:

Destarte, entende-se imperioso o envio dos autos à Autoridade Lançadora, a fim de que sejam respondidos os seguintes questionamentos:

1) as importâncias excluídas a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis” (Linha 40 da Ficha 9A da DIPJ 2010) foram adicionadas à apuração do Lucro Real em anos-calendário anteriores, conforme indicado nas razões de defesa apresentadas pelo contribuinte (ano de 2002 – Linha 22 da Ficha 09A; ano de 2003 – Linha 21 da Ficha 09A; ano de 2004 – Linha 23 da Ficha 09A e ano de 2005 – Linha 20 da Ficha 09A) – fls. 622?

2) sendo positiva a resposta ao primeiro questionamento, solicita-se indicar se a importância excluída a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis” - Linha 40 da Ficha 9A da DIPJ 2010 (i) não foi computada como despesa na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 2009 e (ii) foi registrada contabilmente a débito da conta do passivo representativa do registro de provisão de tributos com exigibilidade suspensa e a crédito da conta do passivo relativa ao parcelamento instituído pela Lei nº. 11.941/2009, conforme indicado na impugnação – TRANSFERÊNCIA DE SALDOS ENTRE CONTAS DO PASSIVO (fls. 617)”. (g.n.)

Intimada pela Autoridade Fiscal a esclarecer os pontos levantados acima, a Contribuinte apresentou a manifestação de e-fls. 818/822, na qual:

a) esclarece quais seriam as contas contábeis que registrariam os valores excluídos nos anos-calendário de 2002 a 2005;

b) aponta que o total das adições realizadas de 2002 a 2005 seria superior ao montante excluído em 2009, pois parte dos débitos adicionados anteriormente teriam sido parcelados em 2007;

c) assevera que, em face da intenção de parcelar seus débitos tributários federais, teria empreendido a reunião, em uma única conta contábil do passivo, das dívidas em aberto e das disputas judiciais, sendo que uma parcela deste valor corresponderia às provisões anteriormente adicionadas;

d) em setembro de 2009, quando da efetiva adesão ao parcelamento “Refis da Crise”, a Impugnante teria renomeado a conta do passivo e apropriado contabilmente apenas a diferença dos tributos federais não reconhecidos anteriormente, tendo revertido fiscalmente as adições de 2002 a 2005 (montante de R\$ 19 milhões) por intermédio de exclusões na apuração do lucro real conforme DIPJ 2010.

Não satisfeita com a resposta da Contribuinte, a Fiscalização a intimou novamente, desta feita para requisitar a demonstração e a comprovação, com base em documentação comprobatória idônea, da composição dos saldos informados na parte B do

LALUR 2009, fl. 52, do valor de R\$ 39.893,66; fl. 53, o valor de R\$ 17.510.386,13 e fl. 54, o valor de R\$ 2.343.613,81, bem como o tratamento contábil desses valores, uma vez que os mesmos foram excluídos na parte A do LALUR (fls. 878).

Em resposta à intimação da Autoridade Fiscal, a Contribuinte apresentou os esclarecimentos de e-fls. 882/906, abaixo reproduzidos em apertadíssima síntese:

a) O saldo informado na parte B do LALUR de 2009 nas fls. 52, 53 e 54, no total de R\$ 19.893.893,601, teria sido composto das adições referentes às despesas de parte do PIS s/ faturamento (conta contábil nº 30.20.10.07 e 32107093.00003), parte da COFINS s/ faturamento (conta contábil nº 30.20.10.09) e das atualizações dos impostos federais (conta contábil nº 4190.040.00099);

b) Quanto ao tratamento contábil, os valores adicionados teriam sido transferidos entre contas do passivo, das contas dos impostos federais para a conta do parcelamento (nº 22305041 — Impostos federais — Refis IV LP), quando da publicação do programa de parcelamento.

Nova intimação foi feita à Contribuinte, desta feita solicitando a apresentação do “SPED CONTÁBIL do ano de 2008, a fim de comprovar os lançamentos informados na resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 07/03/2016, cuja ciência se deu em 10/03/2016” (e-fls. 907). Em 01/07/2016, a Impugnante apontou, em petição, que estaria atendendo à intimação (e-fls. 911/912). Em 07/02/2017, a fiscalização intimou a Impugnante a “*apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – original - dos anos 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008*” (e-fls. 934). Após requisitar a dilação do prazo para o cumprimento desta intimação, a Impugnante acostou aos autos os documentos solicitados (cópias do LALUR e telas do sped contábil).

Em 30/03/2017, a Fiscalização encerrou a diligência fiscal, prestando os seguintes esclarecimentos (v. e-fls. 959/964):

“Quanto ao questionamento de número 1 “um”, ao se analisar os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), constatou-se que os valores correspondentes a soma de 19.893.893,60 excluído a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009” no LALUR 2009 foram adicionados no LALUR nos anos de 2002 à 2005, totalizando uma adição de 29.758.335,07. No ano de 2007 ocorreu uma baixa de 9.864.441,47, a débito na Parte B do LALUR, valor este excluído na Parte A do LALUR, conforme consta da página 65, do Livro 05. O saldo remanescente em 2007 dos valores que foram adicionados no LALUR totalizou 19.893.893,60, conforme os valores constantes nas folhas números 64, 65 e 66 do Livro número 05 apresentado, cujas cópias foram autuadas no processo.

Acerca do questionamento de número 2 “dois” acima reproduzido, constatou-se:

1) Que o valor de 19.893.893,60 representa a soma da atualização monetária sobre parcelamento de impostos contabilizado 17.510.386,13, da diferença de alíquota da COFINS 2,0% para 3,0% 2.343.613,81 e da provisão de PIS indébito a compensar 39.893,66 e que somente o valor de 17.510.386,13 foi comprovado a débito da conta contábil de despesa 4190504000099. Importante frisar que não foi comprovada as contrapartidas dos respectivos valores a título de provisão.

2) Que o sujeito passivo não comprovou contabilmente que as contrapartidas dos lançamentos das despesas, referente ao valor de 19.893.893,60, foram efetuadas a

crédito de contas de provisão, bem como das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015 cujos saldos foram baixados, em 2008, a débito das respectivas contas e a crédito da conta 22305041, IMPOSTOS FEDERAIS, e em 2009 a conta contábil 22305041 foi renomeada para IMPOSTOS FEDERAIS REFIS IV LP. Assim, o montante lançado a título de “Exclusões”, ficha 09A, linha 40 (–) “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis, no valor de R\$ 19.893.893,60, DIPJ 2010, Ano-calendário 2009, não teve comprovada contabilmente que os valores referentes à atualização monetária sobre parcelamento de impostos contabilizado 17.510.386,13, da diferença de alíquota da COFINS 2,0% para 3,0% 2.343.613,81 e da provisão de PIS indébito a compensar 39.893,66, foram contabilizados a crédito de contas de provisão, bem como a créditos das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015, como contrapartidas das contas de despesas informadas pelo sujeito passivo e cujos saldos foram transferidos para a conta contábil 22305041.

3) Que a contrapartida do referido valor como receita de reversão de provisão no Resultado Contábil apurado em 31/12/2009, não atendeu os preceitos estabelecidos na legislação aplicável, uma vez que não ficou comprovado a constituição das respectivas provisões, bem como que as reversões dessas provisões transitaram pela apuração do resultado do exercício.

4) Que os valores referentes as receitas alcançadas pelo benefício previsto no § único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009 (a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei) não trazem relação com provisão, pois provisão não representa despesa incorrida e sim expectativa de despesa, a qual não pode ser deduzida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou seja, deve ocorrer uma adição de igual valor. Nesse sentido, as reversões das provisões constituídas, cuja contrapartida deve ser receita de reversão de provisão, pode ser excluída do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme artigo 250, II, do RIR/99”;

5) Que ao efetuar a adesão ao REFIS IV e reconhecer como dedutível as despesas com exigibilidade suspensa, as provisões deveriam ser revertidas contra o resultado do exercício e a respectiva parcela excluída da PARTE A do LALUR e baixada da PARTE B, a fim de anular o efeito fiscal. Em seguida se utilizar dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009 e efetuar as reduções permitidas a débito da conta contábil 22305041, IMPOSTOS FEDERAIS REFIS IV LP e a crédito do resultado do exercício receitas, receitas a serem excluídas da base de cálculo do IRPL e da CSLL, conforme previsto no § único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009”.

Cientificada do relatório de diligência, a Contribuinte apresentou suas manifestações acerca das conclusões da Fiscalização (v. e-fls. 972/981), e que, em apertadíssima síntese, poderíamos resumir conforme abaixo:

a) Inexistiria controvérsia acerca das adições mencionadas na impugnação (ou seja, o questionamento 1 da diligência fiscal teria sido respondido afirmativamente);

b) No tocante ao segundo quesito da diligência fiscal, o Autuante teria repetido seu equívoco interpretativo, ao asseverar que “a contrapartida do referido valor como receita de reversão de provisão no Resultado Contábil apurado em 31/12/2009, não atendeu os preceitos estabelecidos na legislação aplicável, uma vez que não ficou comprovado a constituição das respectivas provisões, bem como que as reversões dessas provisões transitarem pela apuração do resultado do exercício”. Em decorrência da manutenção deste equívoco interpretativo, a Impugnante entende que a diligência fiscal não foi atendida.

c) Este segundo questionamento da diligência poderia ser subdividido em dois tópicos: a) confirmar se o valor da exclusão glosada não foi computado como despesa no

ano-calendário autuado (2009); verificar se há prova do registro do lançamento a débito da conta contábil que controlava os tributos com exigibilidade suspensa em contrapartida e a crédito da conta do passivo relativa ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, conforme indicado na impugnação a crédito.

d) A Impugnante aduz que, por ter a intenção de parcelar seus débitos tributários na sistemática estabelecida pela Lei nº. 11.941, “foi feita a reunião, em uma única conta contábil do passivo, do montante das dívidas tributárias já parceladas e das em disputas judiciais. O total reunido na nova conta foi de R\$ 68.897.637,11, sendo uma parcela deste valor correspondente às provisões adicionadas anteriormente. Para comprovar tal alegação, a Impugnante apresenta os seguintes quadros, que teriam sido elaborados com base nos registros do SPED-Contábil (fls. 902)” (...)

e) Prossegue apontando que “em setembro de 2009, quando da efetiva adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, a Impugnante renomeou a conta do passivo e lançou a débito em conta de despesa apenas a diferença dos tributos federais não reconhecidos anteriormente. Assim, o montante de R\$ 111.416.448,21 parcelado no Refis da Crise (Lei nº 11.941/09) foi composto por:

i) transferências entre contas do passivo no total de R\$ 68.897.637,71 (fls.902), dentro dos quais estão os valores que foram adicionados, conforme reconhecido pelo próprio Agente Fiscal no Primeiro Questionamento;

ii) tributos federais reconhecidos como despesa R\$ 20.501.646,34 (fl. 905);

iii) transferências dos saldos de parcelamentos anteriores R\$ 22.017.164,16 (fl. 905)”.

Juntou à sua manifestação ao Relatório de Diligência alguns quadros que evidenciariam os movimentos contábeis que teriam sido realizados na conta dos débitos incluídos no parcelamento, conforme registros do SPED-Contábil.

Para concluir, manifestou-se no seguinte sentido:

“- o valor da exclusão realizada não foi objeto de lançamento a débito em resultado no ano-calendário de 2009. Trata-se, conforme reconhecimento na resposta ao primeiro questionamento, de valores que têm origem em despesas reconhecidas contabilmente em períodos pretéritos e que foram adicionadas ao Lucro Real;

- as contas de passivo que controlavam as despesas que foram adicionadas em períodos pretéritos foram transferidas para a conta dos débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Os documentos apresentados comprovam o lançamento a débito da conta dos débitos (adicionados ao Lucro Real no passado) e a crédito na conta do parcelamento da Lei nº 11.941/2009”.

Retornando o processo à DRJ/SPO, a impugnação foi julgada em sessão realizada no dia 04 de outubro de 2017, resultando na prolação do Acórdão nº 16-80.360 - 1ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*  
*Exercício: 2010*

*PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. RECEITA CORRESPONDENTE À PARCELA DA MULTA E JUROS MORATÓRIOS QUITADA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.*

*É tributável a receita correspondente à parcela da multa, de mora ou de ofício, e dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários próprios incluídos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, e quitada mediante utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, vez ser certa sua integração ao lucro líquido e ausente norma específica que permita sua exclusão na apuração do lucro real.*

*EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.*

*Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.*

*EXCLUSÃO FUNDADA EM REVERSÃO DE PROVISÕES DE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS POR SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DE RECEITA OU DA MERA TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DO PASSIVO. PROCEDÊNCIA DA GLOSA.*

*Quando se torna exigível um tributo anteriormente provisionado e devidamente adicionado na apuração da base de cálculo do imposto de renda, é permitido o registro de exclusão do lucro real, no valor do tributo agora exigível, quando (a) a reversão da provisão é contabilizada como receita do exercício corrente ou (b) restar comprovado que os valores anteriormente provisionados foram transferidos para conta do passivo representativa do dever de recolher o referido tributo. Não restando provadas quaisquer destas condições, torna-se descabida a exclusão.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL  
Exercício: 2010*

*LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.*

*Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. RECEITA CORRESPONDENTE À PARCELA DA MULTA E JUROS MORATÓRIOS QUITADA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.*

*Integra-se à receita tributável o incremento, ao patrimônio do contribuinte, de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições que impeçam sua imediata fruição. Assim, ao optar pelo registro do crédito previsto no artigo*

*1º, § 8º, da Lei n.º 11.941/2009, e, por via de consequência, renunciar a um direito condicional (compensar futuramente o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL), é imperioso o registro de receita tributável pela COFINS.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. RECEITA CORRESPONDENTE À PARCELA DA MULTA E JUROS MORATÓRIOS QUITADA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.*

*Integra-se à receita tributável o incremento, ao patrimônio do contribuinte, de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições que impeçam sua imediata fruição. Assim, ao optar pelo registro do crédito previsto no artigo 1º, § 8º, da Lei n.º 11.941/2009, e, por via de consequência, renunciar a um direito condicional (compensar futuramente o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL), é imperioso o registro de receita tributável pelo PIS.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não satisfeito com a decisão supra, que lhe foi cientificada em 09/10/2017 (v. e-fls. 1.035), a Contribuinte protocolou o Recurso Voluntário de e-fls. 1.038/1.080, em 07/11/2017 (v. e-fls. 1.037).

Abaixo colaciono, em breve resumo, as alegações trazidas no corpo do recurso voluntário por parte da Recorrente:

1) Preliminarmente, propugna pela nulidade parcial da decisão recorrida no que diga respeito aos débitos de PIS e COFINS, haja vista que tais lançamentos teriam se dado em outro processo, à parte da exigência relativa ao IRPJ e CSLL. O processo administrativo a que faz alusão a Contribuinte seria o de nº 10314.728567/2014-78;

2) Com relação às glosas relativas às exclusões de reversão de provisões, inicialmente, propugna a Recorrente pela nulidade da decisão recorrida, que teria adotado critério jurídico diferenciado daquele que foi utilizado pela Fiscalização no Auto de Infração;

3) As provas carreadas aos autos seriam mais do que suficientes para denotar os lançamentos contábeis que constituíram as provisões revertidas, não sendo possível à Recorrente produzir prova negativa;

4) A tributação da ativação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa seria indevida, seja porque a sistemática dos institutos assim não o permitiriam, seja porque o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009, expressamente prescreve o afastamento da tributação;

5) Também não teria sido considerado pelo Autuante, como dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos pelo presente Auto de Infração, os débitos de PIS/COFINS;

Afinal, vieram os presentes autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, a autuação centrou-se em duas infrações, a saber:

- 1) Glosa da exclusão relativa a “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009”;
- 2) Glosa da exclusão de receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009.

Tratemos, pois, de cada uma das referidas infrações de forma individualizada.

### ***1) Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis 2009***

Neste ponto, o Auditor Fiscal lastreou a autuação no fato de não ter identificado na contabilidade da Recorrente, mais especificamente nas contas de resultado, nenhum lançamento que dissesse respeito à reversão dos saldos das provisões não dedutíveis decorrentes da atualização monetária de tributos com exigibilidade suspensa e que foram confessados no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009. Vejamos alguns trechos do TVF (v. e-fls. 569), que bem ilustram as razões da exigência fiscal:

A reversão dessa provisão constituirá uma receita para efeitos tributários na demonstração do resultado do exercício.

A receita decorrente da reversão de provisões não dedutíveis, em períodos de apuração seguintes, não será tributada, para que não ocorra a dupla incidência dos tributos IRPJ e CSLL, uma vez que foi adicionada ao lucro líquido do exercício anterior, sendo, portanto, excluída na parte A do LALUR e baixado o respectivo valor na parte B.

Para esse fim, a pessoa jurídica deverá controlar o valor da provisão, que tenha sido adicionado ao lucro líquido, parte A do LALUR, na parte B do LALUR.

Do acima exposto, depreende-se que o sujeito passivo não escriturou o crédito de contas de resultado o montante das reversões de provisões não dedutíveis apropriado como exclusão na ficha 09<sup>A</sup>, linha 40, da demonstração do lucro real, DIPJ2010, uma vez que não consta qualquer valor na Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ EM GERAL, linha 30 – Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais na referida DIPJ, bem como na escrituração contábil digital (ECD).

Repise-se que o sujeito passivo não constituiu contabilmente a conta de provisão de atualização monetária de impostos com exigibilidade suspensa, conforme recomendação do manual de contabilidade abaixo reproduzido:

"Conforme Manual de Contabilidade Societária – FIECAFI, 2ª Edição, ano 2013, pág. 412, item 22.1.2, "provisões são acréscimos de exigibilidade que reduzem o patrimônio líquido e cujos valores ou prazos não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos...". Por não representarem despesas incorridas, e sim expectativas de despesas, entendeu o legislador que as despesas de provisões, em regra, não podem ser deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou seja, deve ocorrer uma adição de igual valor. Nesse sentido, **as reversões das provisões constituídas, cuja contrapartida deve ser receita de reversão de provisão**, pode ser excluída do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme artigo 250, II, do RIR/99."

Acórdão 03-29567 – 2º Turma da DRJ/BR, Sessão de 20 de Fevereiro de 2009:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

REVERSÃO. EFEITOS NO LUCRO REAL.

Não comprovado que a provisão, no momento em que constituída, foi adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real, não se pode considerar que sua reversão anula os efeitos da adição anteriormente efetuada. Por conseguinte, a exclusão desta reversão na apuração do lucro real não é permitida. **Caso se comprove a adição da provisão, mas não reste comprovada a inclusão da receita decorrente da reversão da provisão no lucro líquido, também a exclusão desta na apuração do lucro real é indevida.** (gn)

Pelo exposto, esta fiscalização entende que o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 19.893.893,60 informado como exclusão a título de "Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009" no LALUR 2009, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2009. Assim, nesse sentido, a exclusão fiscal, no valor de R\$ 19.893.893,60, será objeto de glosa, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.

A Recorrente entende que tal interpretação seria equivocada. Como se tratam de débitos ao final confessados pela adesão ao parcelamento, defende a Recorrente que a baixa da provisão deveria ser feita contra uma conta de passivo, agora considerado como definitivo. Já no LALUR, o procedimento correto a ser adotado seria a baixa dos valores controlados em sua parte B e a consequente exclusão desses mesmos valores na parte A.

Entende a Recorrente que o raciocínio exposto pela Fiscalização se adequa ao caso de baixa de provisão cujo risco inicialmente identificado quando de sua constituição é afastado em definitivo (quando o débito se mostra improcedente, por exemplo). O que não se coadunaria com o caso concreto, em que esse risco (pagamento do tributo) efetivamente se concretizou com a confissão da dívida.

Em relação à forma de contabilização da baixa dessa provisão, creio assistir razão à Recorrente.

As provisões são constituídas em função da probabilidade da ocorrência de determinado evento. Assim, a "perda" objeto da provisão pode ou não se concretizar, a depender da consumação de fato incerto.

Toda e qualquer análise a respeito da dedutibilidade de despesas provisionadas deve levar em conta, como ponto de partida, o histórico dos lançamentos

contábeis realizados. A partir daí, passa-se à aferição da dedutibilidade ou não das despesas que foram provisionadas.

Deve-se verificar, portanto, inicialmente, se a provisão foi objeto de lançamento a crédito de conta redutora de ativo (por exemplo, uma conta de provisão para determinada despesa), e a débito em conta de resultado (despesas com provisões).

Passo seguinte, seria verificar se tais lançamentos foram objeto de ajuste na apuração do Lucro Real, haja vista tratem-se, como no presente caso, de provisão não dedutível para efeito de imposto de renda e contribuição social. Assim, revela-se obrigatória a adição ao lucro líquido do valor correspondente à despesa objeto da provisão. Conseqüência da referida adição é a sua escrituração na parte B do LALUR para efeito de controle.

No caso concreto, esta primeira etapa restou superada e comprovada após a realização da diligência requerida pela DRJ/SPO, que solicitou à Autoridade Administrativa que verificasse se as importâncias excluídas a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis” (Linha 40 da Ficha 9A da DIPJ 2010) teriam sido ou não adicionadas à apuração do Lucro Real em anos-calendário anteriores, conforme indicado nas razões de defesa apresentadas pela contribuinte (ano de 2002 – Linha 22 da Ficha 09A; ano de 2003 – Linha 21 da Ficha 09A; ano de 2004 – Linha 23 da Ficha 09A e ano de 2005 – Linha 20 da Ficha 09A) – v. e-fls. 612/640.

O Relatório de diligência, às e-fls. 961, é bastante claro ao asseverar que tais valores foram adicionados na apuração do Lucro Real dos anos calendários de 2002 a 2005 (vide excerto do referido Relatório abaixo):

Quanto ao questionamento de número 1 “um”, ao se analisar os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), constatou-se que os valores correspondentes a soma de 19.893.893,60 excluído a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009” no LALUR 2009 **foram adicionados no LALUR nos anos de 2002 à 2005**, totalizando uma adição de 29.758.335,07. No ano de 2007 ocorreu uma baixa de 9.864.441,47, a débito na Parte B do LALUR, valor este excluído na Parte A do LALUR, conforme consta da página 65, do Livro 05. O saldo remanescente em 2007 dos valores que foram adicionados no LALUR totalizou 19.893.893,60, conforme os valores constantes nas folhas números 64, 65 e 66 do Livro número 05 apresentado, cujas cópias foram autuadas no processo. **(grifos nossos)**

Assim, a primeira condição estaria satisfeita, qual seja, a adição das provisões na apuração do lucro real de períodos anteriores.

O próximo passo a ser analisado diz respeito à implementação da condição que motivou a criação da provisão ou, em outras palavras, à verificação da ocorrência ou não do evento até então incerto que lhe deu origem.

Verificando-se que tal evento **não ocorreu**, caberia à Contribuinte promover à reversão da provisão, efetuando um lançamento a débito na conta redutora de ativo (conta de provisão para despesa) e outro a crédito em conta de resultado (conta de receita de reversão de provisão). Já no LALUR, caberia a exclusão da provisão na apuração do lucro real com a consequente baixa do mesmo valor na sua parte B, neutralizando, assim, o efeito contábil no resultado fiscal. Conclusão desses fatos é de que, não havendo a consumação do evento que motivou a constituição da provisão, a respectiva despesa não teria incorrido, sendo incabível, portanto, a sua dedução da base de cálculo do tributo.

De outra sorte, em se verificando que referido evento **efetivamente ocorreu**, uma das providências contábeis a ser realizada poderia ser de registro a débito na conta redutora de ativo (conta de provisão para despesa), e a crédito da conta caixa (caso de pagamento da obrigação). Neste caso, não haveria nenhum registro a ser efetuado em conta de resultado. Ato contínuo, na apuração do lucro real, bastaria fazer a exclusão da provisão (que já fora adicionada em períodos anteriores), reduzindo, portanto, a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social e, conseqüentemente, baixando referido valor da parte B do LALUR.

No caso concreto, trata-se de provisão constituída tendo por objeto valores referentes à atualização monetária de tributos federais que estavam com sua exigibilidade suspensa. Com a adesão da Contribuinte ao parcelamento instituído pela lei nº 11.941/2009, tais valores teriam sido incluídos no referido programa, passando, portanto, a serem exigíveis pela Administração Tributária. No plano contábil, aduz a Recorrente que efetuou lançamento a débito da respectiva provisão e a crédito de conta de passivo, instituída no momento de sua adesão ao parcelamento. A referida conta de passivo agregaria todos os débitos até então com exigibilidade suspensa (conta de passivo nº 22305041 – Impostos Federais – Refis IV LP).

Tal proceder é correto, não vejo nenhum óbice ao seu implemento. Essa também é a conclusão a que chegou o Acórdão nº 1103-001.143, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste CARF, em sessão realizada no dia 25 de novembro de 2014, da lavra do Ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, que transcrevo abaixo:

*As contrapartidas de passivos (ou de contas redutoras de ativo) de provisão, a bem ver, caracterizam-se como adições temporárias. Uma hora ou outra são objeto de exclusão, a neutralizar as adições anteriormente feitas. É que as provisões um dia se tornam passivo efetivo (obrigação certa e líquida), ou um dia deixam de representar obrigação estimada pela certeza de sua inexistência, i.e., a expectativa de se tornar um passivo efetivo falece, não se convolvendo em obrigação certa e líquida. A temporariedade ou precariedade é da gênese da provisão. Essa temporariedade é seu caráter. Daí as contrapartidas de constituição (ou aumento) de provisão caracterizarem adições temporárias.*

Quer dizer, um dia o passivo (ou conta redutora de ativo) de provisão será revertido – reversão *lato sensu*: convola-se em passivo efetivo (obrigação certa e líquida) ou é baixado não se concretizar a obrigação expectada.

Logo, a reversão *lato sensu* de provisão pode se dar a débito da conta de provisão em contrapartida a crédito de passivo (efetivo – obrigação certa e líquida), *sem trânsito em conta de resultado*, como se pode dar *com trânsito* em conta de resultado, mediante lançamento a débito da conta de provisão em contrapartida a crédito de receita de reversão de provisão ou a crédito de despesa de provisão (reduzindo-a). Enfim, *não causa espécie* o fato de a reversão de provisão não transitar por conta de resultado – é a reversão em senso lato.

Em senso estrito se pode dizer que reversão de provisão se dá a débito da conta de provisão em contrapartida a crédito em conta de resultado – receita de reversão de provisão ou a crédito em despesa de provisão.

Rigorosamente, o resultado tributário é o *mesmo*.

Portanto, o procedimento alegadamente adotado pela Contribuinte encontra amparo técnico para sua realização. Entretanto, não foi esse o entendimento da Fiscalização,

que fundamentou o lançamento na necessidade/obrigatoriedade de que tais valores, anteriormente provisionados, transitassem por contas de resultado. Vide excerto do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 561/587, que reproduzo abaixo:

**Pelo exposto, esta fiscalização entende que o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 19.893.893,60 informado como exclusão a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009” no LALUR 2009, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2009. Assim, nesse sentido, a exclusão fiscal, no valor de R\$19.893.893,60, será objeto de glosa, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.**

Como vimos, no caso concreto, não haveria a necessidade de fazer transitar em contas de resultado os valores anteriormente provisionados e adicionados à apuração do lucro real de períodos pretéritos.

Assim, restaria verificar se a Contribuinte realmente procedeu conforme o alegado em seu recurso ao Auto de Infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, ao analisar a impugnação, decidiu, preliminarmente, em relação a este ponto, por converter o julgamento em diligência para verificar i) se os valores excluídos haviam sido objeto de adição em anos anteriores, ii) se tais valores teriam sido ou não computados na apuração do lucro líquido em 2009 e iii) se teria sido contabilizada a baixa da respectiva provisão via lançamento a débito da referida conta, representativa do registro de provisão de tributos com exigibilidade suspensa, e a crédito da conta do passivo relativa ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009.

Tais questionamentos foram necessários, segundo a DRJ, para comprovar as alegações feitas pela Recorrente em sua peça impugnatória.

A resposta da Autoridade Administrativa foi a seguinte (v. e-fls 961/962):

Quanto ao questionamento de número 1 “um”, ao se analisar os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), constatou-se que os valores correspondentes a soma de 19.893.893,60 excluído a título de “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis 2009” no LALUR 2009 foram adicionados no LALUR nos anos de 2002 à 2005, totalizando uma adição de 29.758.335,07. No ano de 2007 ocorreu uma baixa de 9.864.441,47, a débito na Parte B do LALUR, valor este excluído na Parte A do LALUR, conforme consta da página 65, do Livro 05. O saldo remanescente em 2007 dos valores que foram adicionados no LALUR totalizou 19.893.893,60, conforme os valores constantes nas folhas números 64, 65 e 66 do Livro número 05 apresentado, cujas cópias foram autuadas no processo.

Acerca do questionamento de número 2 “dois” acima reproduzido, constatou-se:

1) Que o valor de 19.893.893,60 representa a soma da atualização monetária sobre parcelamento de impostos contabilizado 17.510.386,13, da diferença de alíquota da COFINS 2,0% para 3,0% 2.343.613,81 e da provisão de PIS indébito a compensar 39.893,66 e que somente o valor de 17.510.386,13 foi comprovado a débito da conta contábil de despesa 4190504000099. Importante frisar que não foi comprovada as contrapartidas dos respectivos valores a título de provisão.

2) Que o sujeito passivo não comprovou contabilmente que as contrapartidas dos lançamentos das despesas, referente ao valor de 19.893.893,60, foram efetuadas a crédito de constas de provisão, bem como das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015 cujos saldos foram baixados, em 2008, a débito das respectivas contas e a crédito da conta 22305041, IMPOSTOS FEDERAIS, e em

2009 a conta contábil 22305041 foi renomeada para IMPOSTOS FEDERAIS REFIS IV LP. Assim, o montante lançado a título de “Exclusões”, ficha 09A, linha 40 (–) “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis, no valor de R\$ 19.893.893,60, DIPJ 2010, Ano-calendário 2009, **não teve** comprovada contabilmente que os valores referentes à atualização monetária sobre parcelamento de impostos contabilizado 17.510.386,13, da diferença de alíquota da COFINS 2,0% para 3,0% 2.343.613,81 e da provisão de PIS indébito a compensar 39.893,66, foram contabilizados a crédito de contas de provisão, bem como a créditos das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015, como contrapartidas das contas de despesas informadas pelo sujeito passivo e cujos saldos foram transferidos para a conta contábil 22305041.

3) Que a contrapartida do referido valor como receita de reversão de provisão no Resultado Contábil apurado em 31/12/2009, não atendeu os preceitos estabelecidos na legislação aplicável, uma vez que não ficou comprovado a constituição das respectivas provisões, bem como que as reversões dessas provisões transitaram pela apuração do resultado do exercício.

(...)

5) Que ao efetuar a adesão ao REFIS IV e reconhecer como dedutível as despesas com exigibilidade suspensa, as provisões deveriam ser revertidas contra o resultado do exercício e a respectiva parcela excluída da PARTE A do LALUR e baixada da PARTE B, a fim de anular o efeito fiscal. Em seguida se utilizar dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009 e efetuar as reduções permitidas a débito da conta contábil 22305041, IMPOSTOS FEDERAIS REFIS IV LP e a crédito do resultado do exercício receitas, receitas a serem excluídas da base de cálculo do IRPL e da CSLL, conforme previsto no § único do artigo 4º da Lei nº 11.941/2009.

Com relação ao primeiro quesito, não há nenhuma dúvida de que a informação prestada pela Autoridade Fiscal foi no sentido de que os valores ora excluídos foram anteriormente adicionados, entre os anos calendário de 2002 a 2005.

Já em relação aos demais quesitos é que emerge a dúvida, pois a Fiscalização apontou à DRJ/SPO que não obteve êxito em comprovar, através das informações prestadas pela Contribuinte, que os valores excluídos na apuração do lucro real i) não teriam transitado pelo resultado do ano calendário de 2009 e ii) teriam sido objeto de transferência entre contas do passivo (débito na conta que registrava a provisão e correspondente crédito em um passivo exigível afeto ao parcelamento instituído pela lei nº 11.941/2009), conforme as alegações da defesa.

Por essa razão, ou seja, **pelo fato de não terem restado comprovadas as alegações da Contribuinte acerca do tratamento contábil que teria sido dado à referida provisão**, é que a DRJ/SPO não proveu o recurso neste ponto. Por conta desse entendimento da DRJ/SPO, a Recorrente argui em seu recurso que a decisão *a quo* teria inovado, dando outro fundamento jurídico às razões de autuação. Neste ponto não lhe assiste razão.

A DRJ/SPO baixou os autos em diligência simplesmente para confirmar as alegações da Recorrente, constantes da impugnação, haja vista que ela não teria conseguido, com as informações constantes do processo até então, se certificar de que tais argumentos eram verossímeis. Ocorre, que o resultado da diligência apontou para a Turma Julgadora de piso que tais argumentos não se sustentavam, a partir dos elementos colacionados através do respectivo

procedimento. Em função disso (do resultado da diligência), sob o ponto de vista da DRJ/SPO, os argumentos trazidos na impugnação não foram aceitos pela Turma Julgadora.

**No entendimento deste Conselheiro, nada há de alteração no critério jurídico do lançamento o fato de a DRJ/SPO ter adotado essa posição (de ausência de comprovação daquilo que foi alegado).**

Resta-nos, então, decidir se o critério adotado pela DRJ/SPO para resolver a questão é adequado ou não ao caso em apreço.

Já vimos que o tratamento que a Recorrente alega ter dado à baixa da provisão (ou sua reversão) é plenamente viável do ponto de vista técnico. Bastaria, então, comprovar que aquilo que foi dito ter sido realizado, efetivamente o foi da forma como alegado. Foi exatamente o que tentou fazer a DRJ/SPO, mas não obteve êxito. Assim, caberia à Recorrente, em seu recurso voluntário, ao dialogar com a decisão recorrida, desconstituir seus fundamentos, apontando as provas de que tudo o que foi alegado até então estaria cabalmente demonstrado no processo.

No recurso voluntário, a Contribuinte argui que a baixa da provisão teria sido realizada com lançamentos a crédito em contas de passivo, aliados aos ajustes no LALUR (partes A e B). Os ajustes no LALUR estão bem delineados (v. e-fls. 950/954).

Também é através do LALUR que identificamos a composição dos R\$19.893.893,60 excluídos na apuração do lucro real de 2009:

- 1) Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa (ICMS, IPI, PIS e COFINS) - R\$ 17.510.386,13;
- 2) Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa - COFINS 1% - R\$2.343.613,81; e
- 3) Provisão para PIS Indébito a Compensar - R\$39.893,66.

Essas, portanto, são as contas que deveriam ter sido consideradas como ponto de partida para responder aos questionamentos formulados pela DRJ/SPO. Bastaria que a Contribuinte tivesse identificado em sua contabilidade as referidas contas e demonstrado o histórico de lançamentos que culminaram com a constituição da conta nº 22305041, denominada de Impostos Federais - Refis IV LP. No entanto, no presente recurso voluntário, a Recorrente ateve-se a reproduzir o que já havia escrito na impugnação, na resposta à diligência fiscal (nas três intimações que recebeu) e na manifestação ao relatório de diligência.

A sua resposta foi sempre a mesma:

27. Na época, como a Recorrente tinha a intenção de parcelar seus débitos tributários federais, foi feita a reunião, em uma única conta contábil do passivo, do montante das dívidas tributárias já parceladas e das em disputas judiciais. O total reunido na nova conta foi de R\$ 68.897.637,11, sendo uma parcela deste valor correspondente às provisões adicionadas anteriormente.

28. Vejamos os lançamentos realizados à época, conforme registros do SPED-contábil disponibilizados durante a diligência (fls. 902/903):

Processo nº 10314.728567/2014-78  
Acórdão n.º 1401-002.961

S1-C4T1  
Fl. 1.100

LIVRO RAZÃO						
Entidade: EUCATEX QUIMICA E MINERAL LTDA						
Período da Escrituração: 01/12/2008 a 31/12/2008		CNPJ: 77.769.388/0001-14		Número de Ordem do Livro: 214		
Período Selecionado: 31 de Dezembro de 2008 a 31 de Dezembro de 2008						
Conta Selecionada: 22305041 - IMPOSTOS FEDERAIS						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
Saldo Inicial -->					0,00	
31/12/2008	TRANSF E/ CONTAS IPI	8981/1		R\$ 54.768.164,78		
31/12/2008	TRANSF E/ CONTAS PIS	8981/1		R\$ 4.248.730,32		
31/12/2008	TRANSF E/ CONTAS COFINS	8981/1		R\$ 3.862.482,19		
31/12/2008	TRANSF E/ CONTAS CPE	8981/1		R\$ 6.018.260,42	R\$ 68.897.637,71	C

Débito e crédito de cada lançamento:

LIVRO DIÁRIO							
Entidade: EUCATEX QUIMICA E MINERAL LTDA							
Período da Escrituração: 01/12/2008 a 31/12/2008		CNPJ: 77.769.388/0001-14		Número de Ordem do Livro: 214			
Período Selecionado: 01 de Dezembro de 2008 a 31 de Dezembro de 2008							
Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
31/12/2008	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS		TRANSF E/ CONTAS IPI	8981/1	R\$ 54.768.164,78	C
31/12/2008	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS		TRANSF E/ CONTAS PIS	8981/1	R\$ 4.248.730,32	C
31/12/2008	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS		TRANSF E/ CONTAS COFINS	8981/1	R\$ 3.862.482,19	C
31/12/2008	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS		TRANSF E/ CONTAS CPE	8981/1	R\$ 6.018.260,42	C
31/12/2008	22305004	IPI A RECOLHER PARCELAMENTO		TRANSF E/ CONTAS IPI	8981/1	R\$ 54.768.164,78	D
31/12/2008	22305008	PIS A RECOLHER PARCELAMENTO		TRANSF E/ CONTAS PIS	8981/1	R\$ 4.248.730,32	D
31/12/2008	22305010	COFINS A RECOLHER PARCELAMENTO		TRANSF E/ CONTAS COFINS	8981/1	R\$ 3.862.482,19	D
31/12/2008	22305015	CREBITO PREMIO EXPORTACAO		TRANSF E/ CONTAS CPE	8981/1	R\$ 6.018.260,42	D

29. Em setembro de 2009, quando da efetiva adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, a Recorrente renomeou a conta do passivo e lançou a débito em conta de despesa apenas a diferença dos tributos federais não reconhecidos anteriormente.

30. Assim, o montante de R\$ 111.416.448,21 parcelado no Refis da Crise (Lei nº 11.941/09) foi composto por:

- Transferências entre contas do passivo no total de R\$ 68.897.637,71 (fl. 902), dentro dos quais estão os valores que foram adicionados, conforme reconhecido pelo próprio Agente Fiscal no Primeiro Questionamento;
- Tributos federais reconhecidos como despesa R\$ 20.501.646,34 (fl. 905);
- Transferências dos saldos de parcelamentos anteriores R\$ 22.017.164,16 (fl. 905).

31. Vejamos os movimentos contábeis realizados na conta dos débitos incluídos no parcelamento, conforme registros do SPED-contábil disponibilizados durante a diligência (fls. 905/906):

LIVRO RAZÃO						
Entidade: EUCATEX TINTAS E VERNIZES LTDA.						
Período da Escrituração: 01/09/2009 a 30/09/2009		CNPJ: 77.769.388/0001-14		Número de Ordem do Livro: 223		
Período Selecionado: 30 de Setembro de 2009 a 30 de Setembro de 2009						
Conta Selecionada: 22305041 - IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
Saldo Inicial -->					7353448,73	C
30/09/2009	AJUSTE PROV PASSIVO TRIBUTARIO PARC LEI 11941	11826/1		R\$ 20.501.646,34		
30/09/2009	PERDAO MULTA PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 6.630.452,11			
30/09/2009	PERDAO JUROS PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 14.373.062,98			
30/09/2009	PERDAO ENCARGO LEGAL PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 10.166.361,77			
30/09/2009	PERDAO JUROS MP470	11826/1	R\$ 6.852.326,34			
30/09/2009	PERDAO MULTA MP470	11826/1	R\$ 5.135.547,46			
30/09/2009	PAG PREJUIZO FISCAL LEI 11941 E MP470	11826/1	R\$ 40.130.796,79			
30/09/2009	PERDAO ENCARGO LEGAL MP470	11826/1	R\$ 544.250,00			
30/09/2009	TRANSF PAEX P/ IMP FEDERAIS SET/09	11826/1		R\$ 2.904.247,80		
30/09/2009	TRANSF PAEX P/ IMP FEDERAIS SET/09	11826/1		R\$ 19.112.916,36		
30/09/2009	TRANSF LP P/ CP REFIS IV	12033/1	R\$ 2.487.430,08		R\$ 29.730.031,70	C

Débito e crédito de cada lançamento:

LIVRO DIÁRIO							
Entidade:		EUCATEX TINTAS E VERNIZES LTDA.		CNPJ: 77.769.388/0001-14		Número de Ordem do Livro: 223	
Período da Escrituração:		01/09/2009 a 30/09/2009		Período Selecionado:		01 de Setembro de 2009 a 30 de Setembro de 2009	
Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		AJUSTE PROV PASSIVO TRIBUTARIO PARC LEI 11941	11826/1	R\$ 20.501.648,34	C
30/09/2009	35109019	RECEITAS DIVERSAS		PERDAO MULTA PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 6.630.452,11	C
30/09/2009	35109019	RECEITAS DIVERSAS		PERDAO JUROS PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 14.373.082,98	C
30/09/2009	35109019	RECEITAS DIVERSAS		PERDAO ENCARGO LEGAL PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 10.169.361,77	C
30/09/2009	35109001	RECUPERACOES DIVERSAS		PERDAO JUROS MP470	11826/1	R\$ 6.852.328,34	C
30/09/2009	35109001	RECUPERACOES DIVERSAS		PERDAO MULTA MP470	11826/1	R\$ 5.135.547,46	C
30/09/2009	35109001	RECUPERACOES DIVERSAS		PAG PREJUIZO FISCAL LEI 11941 E MP470	11826/1	R\$ 40.130.796,79	C
30/09/2009	35109001	RECUPERACOES DIVERSAS		PERDAO ENCARGO LEGAL MP470	11826/1	R\$ 544.250,00	C
30/09/2009	41102008	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS		AJUSTE PROV PASSIVO TRIBUTARIO PARC LEI 11941	11826/1	R\$ 20.501.648,34	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO MULTA PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 6.630.452,11	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO JUROS PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 14.373.082,98	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO ENCARGO LEGAL PARCELAMENTO LEI 11941/09	11826/1	R\$ 10.169.361,77	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO JUROS MP470	11826/1	R\$ 6.852.328,34	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO MULTA MP470	11826/1	R\$ 5.135.547,46	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PAG PREJUIZO FISCAL LEI 11941 E MP470	11826/1	R\$ 40.130.796,79	D
30/09/2009	22305041	IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP		PERDAO ENCARGO LEGAL MP470	11826/1	R\$ 544.250,00	D

32. Dito isso, podemos concluir que:

a) O valor da exclusão realizada não foi objeto de lançamento a débito em resultado no ano-calendário de 2009. Trata-se, conforme reconhecimento na resposta ao primeiro questionamento, de valores que têm origem em despesas reconhecidas contabilmente em períodos pretéritos e que foram adicionadas ao Lucro Real;

b) As contas de passivo que controlavam as despesas que foram acionadas em períodos pretéritos foram transferidas para a conta dos débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Os documentos apresentados comprovam o lançamento a débito da conta dos débitos (adicionados ao Lucro Real no passado) e a crédito na conta do parcelamento da Lei nº 11.941/2009.

33. Portanto, diferentemente do que concluiu a 1ª Instância Julgadora, restou comprovado nos autos deste processo que a exclusão realizada pela Recorrente se deu em conformidade com a legislação de regência e, por isso, não pode ser anulada pela Administração Fiscal.

**34. Ademais, se, conforme o Agente Fiscal responsável pela diligência e, também, a 1ª Instância Julgadora, não teria restado comprovado que o saldo de provisões tributárias teria sido baixado contra as contas de débitos tributários, então, como teria sido feito o lançamento contábil? A contrapartida a crédito desse lançamento (débito contra as contas de provisão) teria simplesmente desaparecido da contabilidade?**

**35. Vejam, Srs. Julgadores, que independentemente das alegações feitas pelos Agentes Fiscais e, também, pela DRJ, fato é que, tecnicamente, não haveriam outros meios para a realização da baixa das contas de provisão, senão por meio da contrapartida no resultado (receita de reversão) ou por meio da migração entre contas do passivo (conversão em efetivo débito).**

**36. E em quaisquer desses casos, a realização do lançamento de uma exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL é devida, pois (a) no caso da contrapartida no resultado, a exclusão anula a tributação da receita de reversão e (b) no caso da contrapartida no passivo, a exclusão permite a apropriação da despesa dentro da competência em que ela é efetivamente incorrida.**

37. Fica claro, neste ponto, que todas as questões trazidas pelo Sr. Agente Fiscal e as complicações daí decorrentes se prestaram, simplesmente, a maquilar uma situação

onde, independentemente do caminho tomado, não seria possível a autuação da Recorrente.

Tiramos algumas conclusões dos parágrafos acima reproduzidos, constantes do recurso voluntário.

No item 27, a Recorrente aduz que, em 2008, reuniu em uma única conta do passivo o montante das dívidas tributárias já parceladas e das em disputas judiciais. Em valor, o total reunido na conta nº 22305041, intitulada de Impostos Federais, foi de R\$68.897.637,11.

No item 28, demonstra os lançamentos efetuados nessa conta, que recebeu valores de outras 04, de nºs 22305004, 22305008, 22305010 e 22305015, intituladas de IPI a Recolher Parcelamento, PIS a Recolher Parcelamento, COFINS a Recolher Parcelamento e Crédito Prêmio Exportação, respectivamente. Informa que, incluído no valor de R\$68.897.637,11, estariam os valores excluídos na apuração do lucro real de 2009, relativos às provisões adicionadas nos anos anteriores (R\$19.893.893,60).

Aqui uma primeira observação: primeiramente, as contas que compõem os valores excluídos (provisões), lembrando, intituladas de Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa (ICMS, IPI, PIS e COFINS), Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa - COFINS 1% e Provisão para PIS Indébito a Compensar não guardam nenhuma correspondência com as contas que compuseram a conta nº 22305041, intitulada de Impostos Federais.

Em segundo lugar, não restou efetivamente demonstrado que os R\$19.893.893,60 excluídos estariam englobados pelos R\$68.897.637,11, lançados na conta nº 22305041. A diligência solicitada pela DRJ/SPO, em relação a este ponto assim se manifestou:

Que o sujeito passivo não comprovou contabilmente que as contrapartidas dos lançamentos das despesas, referente ao valor de 19.893.893,60, foram efetuadas a crédito de constas de provisão, bem como das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015 cujos saldos foram baixados, em 2008, a débito das respectivas contas e a crédito da conta 22305041, IMPOSTOS FEDERAIS, e em 2009 a conta contábil 22305041 foi renomeada para IMPOSTOS FEDERAIS REFIS IV LP. Assim, o montante lançado a título de “Exclusões”, ficha 09A, linha 40 (–) “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis, no valor de R\$ 19.893.893,60, DIPJ 2010, Ano-calendário 2009, **não teve** comprovada contabilmente que os valores referentes à atualização monetária sobre parcelamento de impostos contabilizado 17.510.386,13, da diferença de alíquota da COFINS 2,0% para 3,0% 2.343.613,81 e da provisão de PIS indébito a compensar 39.893,66, foram contabilizados a crédito de contas de provisão, bem como a créditos das contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015, como contrapartidas das contas de despesas informadas pelo sujeito passivo e cujos saldos foram transferidos para a conta contábil 22305041.

Apesar da linguagem truncada, concluiu a diligência, em apertada síntese, que a Contribuinte não logrou comprovar a correspondência entre os R\$19.893.893,60 excluídos e os valores lançados nas contas 22305004, 22305008, 223050010 e 22305015, cujos saldos foram transferidos para a conta nº 22305041 - Impostos Federais.

No item 29, a Recorrente informa que, ao aderir ao parcelamento, em 2009, renomeou a conta nº 22305041, que agora passaria a ser intitulada de Impostos Federais - Refis

IV LP. Já de acordo com o item 30 acima, a referida conta, que agora manteria um saldo de R\$111.416.448,21, seria composta pelos R\$68.897.637,71 (onde estariam embutidos os valores das provisões excluídas), por R\$20.501.646,34, relativos a tributos federais efetivamente reconhecidos como despesas e R\$22.017.164,16 de parcelamentos anteriores.

Entretanto, não é o que demonstra a fotografia da conta nº 22305041, relativa ao dia 30 de setembro de 2009, que reproduzo novamente abaixo:

LIVRO RAZÃO							
Entidade:		EUCATEX TINTAS E VERNIZES LTDA.		CNPJ: 77.769.388/0001-14		Número de Ordem do Livro: 223	
Período da Escrituração:		01/09/2009 a 30/09/2009		Período Selecionado:		30 de Setembro de 2009 a 30 de Setembro de 2009	
Conta Selecionada: 22305041 - IMPOSTOS FEDERAIS - REFIS IV LP							
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
				Saldo Inicial ->	73534448,73	c	
30/09/2009	AJUSTE PROV PASSIVO TRIBUTARIO PARC LEI 11941	11828/1		R\$ 20.501.646,34			
30/09/2009	PERDAO MULTA PARCELAMENTO LEI 11941/09	11828/1	R\$ 8.830.452,11				
30/09/2009	PERDAO JUROS PARCELAMENTO LEI 11941/09	11828/1	R\$ 14.373.082,98				
30/09/2009	PERDAO ENCARGO LEGAL PARCELAMENTO LEI 11941/09	11828/1	R\$ 10.169.361,77				
30/09/2009	PERDAO JUROS MP470	11828/1	R\$ 8.852.326,34				
30/09/2009	PERDAO MULTA MP470	11828/1	R\$ 5.135.547,46				
30/09/2009	PAG PREJUIZO FISCAL LEI 11941 E MP470	11828/1	R\$ 40.130.796,79				
30/09/2009	PERDAO ENCARGO LEGAL MP470	11828/1	R\$ 544.250,00				
30/09/2009	TRANSF PAEX P/ IMP FEDERAIS SET/09	11828/1		R\$ 2.904.247,80			
30/09/2009	TRANSF PAEX P/ IMP FEDERAIS SET/09	11828/1		R\$ 19.112.916,36			
30/09/2009	TRANSF LP P/ CP REFIS IV	12033/1	R\$ 2.487.430,08		R\$ 29.730.031,70	c	

Em relação ao informado neste item 30, encontramos correspondência entre os lançamentos efetuados na conta nº 22305041, apenas no que diz respeito aos R\$20.501.646,34 (tributos reconhecidos como despesa) e os R\$22.017.164,16 (transferências de parcelamentos anteriores). Os demais lançamentos em nada se referem às parcelas que foram excluídas. A favor da Contribuinte trabalha o saldo da respectiva conta, de R\$29.730.031,70, que em tese poderia abrigar os R\$19.893.893,60 excluídos ao final do período. Entretanto, isso também não ficou demonstrado.

No item 32, a Contribuinte conclui que *o valor da exclusão realizada não foi objeto de lançamento a débito em resultado no ano-calendário de 2009*, respondendo, objetivamente, a um dos quesitos formulados pela DRJ/SPO quando da diligência solicitada.

A bem da verdade, os demonstrativos apresentados não são capazes, por si só, para se chegar a essa conclusão.

Entretanto, tem razão a Contribuinte, em ponto próprio de seu recurso, ao alegar que não poderia fazer prova negativa de tal fato, que caberia à Fiscalização, a partir dos elementos postos à sua disposição (escrituração contábil e fiscal) fazer as verificações devidas ou solicitar os esclarecimentos necessários. Como a Autoridade Fiscal não foi capaz de informar se os valores excluídos compuseram ou não a apuração do lucro líquido em 2009, a dúvida labora a favor da Recorrente neste ponto.

Também conclui a Recorrente que *as contas de passivo que controlavam as despesas que foram acionadas em períodos pretéritos foram transferidas para a conta dos débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Os documentos apresentados comprovam o lançamento a débito da conta dos débitos (adicionados ao Lucro Real no passado) e a crédito na conta do parcelamento da Lei nº 11.941/2009.*

Com a devida vênia, não consegui chegar à mesma conclusão da Recorrente a partir dos lançamentos mostrados.

Permanece em aberto uma questão que se apresenta crucial e que foi o principal fundamento utilizado na decisão recorrida para negar provimento ao recurso de

impugnação: a Contribuinte não consegue demonstrar a correlação entre os valores lançados na conta nº 22305041 (Impostos Federais), cuja origem remonta às contas nºs 22305004, 22305008, 22305010 e 22305015, intituladas de IPI a Recolher Parcelamento, PIS a Recolher Parcelamento, COFINS a Recolher Parcelamento e Crédito Prêmio Exportação, respectivamente, e os valores excluídos na apuração do lucro real em 2009, que tem origem nas contas Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa (ICMS, IPI, PIS e COFINS), Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa - COFINS 1% e Provisão para PIS Indébito a Compensar (designadas assim no LALUR).

Sem esclarecer esse ponto, cai por terra toda a argumentação da defesa. Por mais que se concorde ser possível adotar a técnica alegada para o tratamento contábil das provisões que passaram a ser exigíveis, é preciso demonstrar que tal tratamento contábil foi efetivamente realizado, da forma como o alegado. E isso não está demonstrado nos autos.

No item 34, a Recorrente faz o seguinte questionamento: *se, conforme o Agente Fiscal responsável pela diligência e, também, a 1ª Instância Julgadora, não teria restado comprovado que o saldo de provisões tributárias teria sido baixado contra as contas de débitos tributários, então, como teria sido feito o lançamento contábil? A contrapartida a crédito desse lançamento (débito contra as contas de provisão) teria simplesmente desaparecido da contabilidade? Ora, é justamente essa questão que deveria ter sido respondida, através da demonstração dos lançamentos contábeis pertinentes, pela própria Contribuinte, intimada para tanto em três oportunidades (v. e-fls. 814/815, 878/879 e 934/936) durante a diligência fiscal.*

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

## ***2) Glosa da exclusão de receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009.***

No ponto anterior decidimos com base, essencialmente, em questões probatórias. Já neste segundo ponto, a discussão gira em torno de questões eminentemente de direito.

A segunda infração diz respeito à glosa de exclusão de receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009. A Fiscalização glosou R\$ 33.958.262,31 referente à parcela do valor apurado de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, utilizado para liquidar multas de mora ou de ofício e juros moratórios.

A Fiscalização entendeu que a liquidação de juros e multas com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, corresponderia a uma receita da fiscalizada, que deveria ter sido tributada pelo IRPJ e CSLL, no período de apuração em que

ocorreu a adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009. Dentre outros motivos, porque não haveria previsão legal para tal exclusão.

A tese Fiscal escora-se no entendimento de que o benefício instituído pela Lei nº 11.941/2009, em seu art. 1º, §§ 7º e 8º, tem natureza diferente daquele instituído pela Lei nº 9.065/95, em seus arts. 15 e 16 (compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL na apuração do imposto de renda e da contribuição social).

Assevera a Fiscalização que no momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasceria um novo direito que deveria ser reconhecido contabilmente. Como a Lei nº 11.941/2009 não teria criado uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos, tal norma ofereceria a possibilidade de que o contribuinte venha a abrir mão de um direito originalmente incerto (dependente de lucros tributáveis futuros), em troca de um direito líquido e certo (liquidação de juros/multas no parcelamento de débitos fiscais). Em consequência, esse novo direito certo nasceria por ato do contribuinte: adesão ao parcelamento estabelecido pela Lei nº 11.941/2009 e opção pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de dívidas tributárias (multas e juros), devendo ser reconhecido contabilmente nesse momento.

A contrapartida do aumento patrimonial (reconhecimento do direito), segundo a Fiscalização, deveria ser registrada em conta de receita, impactando positivamente o resultado do período de apuração (o qual, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, caso positivo, seria tributado pelo IRPJ e pela CSLL).

Salienta a Autoridade Administrativa que o direito relacionado à utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas foi reconhecido contabilmente pelo sujeito passivo em 30/09/2009, com contrapartida a crédito de conta de resultado (conta contábil 35109001). Todavia, tais receitas foram excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem que houvesse previsão legal para tanto.

Segundo a Autoridade Fiscal, o benefício instituído pela Lei nº 11.941/2009, que permitiu tal utilização, também previu, conforme disposto em seu § 7º do art. 10, **a redução** de multas e juros para quem optasse pelo parcelamento especial. Em relação às receitas decorrentes dessa "**redução de multas e juros**", todavia, o artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009, de forma expressa, autoriza sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Ter-se-ia, portanto, a seguinte situação, segundo a Fiscalização: (a) a Lei nº 11.941/2009 previu dois benefícios para quem possuísse débitos tributários; (b) o legislador expressamente autorizou que as receitas decorrentes **de um desses benefícios (redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento)** fossem excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e das contribuições PIS/PASEP e COFINS; (c) o legislador não se manifestou a respeito das receitas decorrentes do outro benefício (**liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL**).

Assim, conclui que, havendo duas situações, e tendo o legislador se manifestado pelo tratamento tributário favorecido de apenas uma delas, é porque quis que a outra não tivesse o mesmo tratamento. Ou seja, se houvesse a intenção de que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL **para liquidação** de juros e multas também não fossem tributadas, certamente teria sido criado dispositivo legal neste sentido.

Haja vista a alegação da Contribuinte de que seria aplicável o disposto na Solução de Consulta SRRF09 nº 21/2001, assevera a Fiscalização que o disposto na referida norma não alcançaria o benefício fiscal veiculado nos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, haja vista tratar-se de benefício de natureza diferente daquele posto pela Lei nº 9.065/95, em seus arts. 15 e 16.

De outro lado, alega a Contribuinte em relação à essa glosa que, ao aderir ao REFIS, teria efetuado a opção por liquidar parcela do saldo devedor (*multas e juros*) mediante a utilização de seu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados, conforme autorizaria o artigo 1º, §7º, da Lei nº. 11.941/2009.

Com fulcro nas exigências da técnica contábil, ao estimar a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, a Impugnante teria “ativado” (*ativo fiscal diferido*) o seu direito, que ordinariamente seria controlado de forma extra contábil, conforme previsto no parágrafo 34 do Pronunciamento Técnico CPC nº. 32. Logo, em razão do reconhecimento deste direito, até então controlado de forma extra contábil, a Impugnante teria lançado como contrapartida uma “receita” espelhada no prejuízo fiscal e base de cálculo negativa que seriam utilizados.

No tocante a este ponto, a Contribuinte aduz que *“a contrapartida do ativo fiscal diferido (prejuízo fiscal e base negativa) não pode ser alcançada pela tributação, isto porque a inclusão de tais ativos na contabilidade da sociedade não implica real aumento de seu patrimônio, mas, simplesmente, a evidenciação contábil de um direito já existente (ativo fiscal concedido à medida em que é verificado resultado fiscal negativo), que só não fora registrado na contabilidade por razões estritamente técnico-contábeis”*.

Prossegue a Recorrente apontando que *“em suma, a ‘receita’ reconhecida trata-se de mera conveniência contábil, adotada em razão da inexistência de outra opção técnica possível para a documentação do evento, mas que, por suas características que lhe são únicas e diversas do que se entende por ‘receita’, verdadeiramente ‘receita’ não é”*.

A Impugnante relembra que, nas lições de Ricardo Mariz de Oliveira, o termo técnico receita seria definido como um ingresso que se incorporaria ao patrimônio da sociedade. Tal lição traria essencialmente a idéia de que receita seria um valor que adviria de fonte externa (ou seja, não haveria receita que se gerasse internamente). Logo, ingressos que não atendessem a este requisito (origem externa) não poderiam ser alcançados pela tributação, inclusive de PIS e COFINS.

Com base em tais idéias, o Impugnante assevera que “a “receita” de ativação do prejuízo fiscal não é verdadeiramente uma receita no sentido técnico jurídico alcançável pela legislação tributária brasileira, mas apenas uma solução adotada - por falta de outras opções técnicas mais adequadas - para o registro de um “direito extra contábil” pré-existente e de utilização condicionada, sendo ordinariamente autorizado o uso na forma dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, que dizem respeito à hipótese de compensação na base de cálculo positiva do IRPJ/CSLL, e excepcionalmente em parcelamentos especiais, tal qual é o caso do REFIS instituído pela Lei nº 11.941/2009”.

Em decorrência de a fiscalização ter asseverado existir diverso regime de tratamento ao ativo fiscal diferido decorrente da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, a Recorrente aponta que “ao contrário do que tentou sustentar o Auditor Fiscal, a legislação fiscal vigente não reconhece a possibilidade de exclusão das

receitas decorrentes da ativação do prejuízo fiscal e base negativa somente no caso em que o seu uso se der em compensação de bases, mas para todo e qualquer "prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores", conforme podemos verificar no artigo 250, III, do RIR/99".

Ainda neste ponto, a Recorrente reforça que *“sob um novo ângulo, também podemos considerar que a autorização legal (Lei nº 11.941/2009) para a utilização do prejuízo fiscal com a finalidade de liquidação de multas de mora ou ofício, ou juros moratórios não altera a natureza jurídica do direito à utilização do prejuízo fiscal. O que muda, efetivamente, é o momento em que este direito será usufruído”*. Ademais, *“se a natureza jurídica do prejuízo fiscal e da base negativa fosse alterada conforme a utilização admitida em lei, teríamos o absurdo cenário onde dois contribuintes, numa mesma situação, sofreriam carga tributária diferente, em razão da opção de utilizar o prejuízo fiscal acumulada para pagamento do Imposto de Renda ou pagamento de saldo do parcelamento da Lei nº 11.941/2009”*.

A Contribuinte ainda aponta que *“sob outro prisma analítico, poderíamos ainda dizer que o direito à utilização do prejuízo fiscal e à base negativa são decorrentes do princípio contábil da continuidade, o qual estabelece que a vida da sociedade empresária não se limita a um só exercício, mas é contínua, devendo por isso também ser contínuos os registros das contas patrimoniais, donde se encaixam os lucros e prejuízos acumulados ao longo da história da empresa”*.

Ademais, mesmo que se entenda que a utilização do prejuízo fiscal para amortização de juros e multas incluídos no parcelamento da Lei nº. 11.941/2009 seria bastante para alterar sua natureza jurídica, a autuação permaneceria insubsistente, pois *“se o prejuízo fiscal de que trata a Lei nº 11.941/2009 é instituto diferente daquele que ordinariamente é utilizado para pagamento do IRPJ, imperioso reconhecer, para dar coerência ao raciocínio e por uma questão de lógica jurídica, que estamos a falar de um benefício novo. Uma possibilidade de redução de juros e multa proporcionada pela Lei nº 11.941/2009. E se assim é, ele - o prejuízo fiscal - deve ser colocado dentro do campo de incidência do artigo 4º, § único da Lei nº 11.941/2009, cuja redação é a seguinte:*

*“Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14- A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.*

**Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei”** (grifos no original).

Neste ponto, concordo inteiramente com a Contribuinte.

Para fundamentar minha visão do assunto em tela, reproduzo excerto do voto do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, constante do Acórdão nº 1301-002.175, de 24 de janeiro de 2017:

Filio-me à tese apresentada pela recorrente, no sentido de entender que a natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS.

Assim, os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL, quando não utilizados nos períodos próprios, constituem-se em crédito contra o Fisco para serem utilizados na compensação com lucros de períodos futuros, porém, de acordo com a legislação aplicável, serão excluídos do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Da mesma forma, quando utilizados para liquidar juros e multas de débitos inseridos no REFIS da Crise, devem ser excluídos da determinação do referido lucro.

A Lei nº 11.941/09 em nada alterou a regulamentação deste crédito, apenas e tão somente ampliou as alternativas de utilização do crédito para liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS da Crise. Logo, não há fundamento legal para que os citados prejuízos e/ou bases negativas da CSLL utilizados para este fim, tenham tratamento diverso daquele previsto para compensação com lucros futuros.

Por outro lado, entendo que inexistente, no caso, acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos no presente feito. O que houve, a bem da verdade, foi uma redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), sem que tal fato represente qualquer incremento na situação patrimonial da recorrente, vez que está a ocorrer, no meu modo de ver, apenas um encontro de contas, uma compensação.

Observe-se, por oportuno, que crédito contra o fisco não resulta apenas de indébito tributário, ao contrário do sustentado na decisão recorrida. Entendo que, embora o crédito não seja originado de indébito tributário, este fato não lhe retira sua titulação de crédito, vez que constituído, declarado na DIPJ, controlado por sistema específico da Receita Federal e utilizável na compensação de IRPJ e CSLL incidentes sobre lucros vindouros e, no caso dos autos, a Lei conferiu liquidez também para utilização na liquidação de multas e juros no âmbito do REFIS.

Por outro lado, o argumento basilar adotado pela fiscalização, ratificado no acórdão recorrido, reside na alegação de falta de previsão legal a respeito da exclusão dos valores relativos à liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Logo, parte a fiscalização de uma premissa inexistente, qual seja, incremento patrimonial, pois, conforme visto, este inexistente, pois o que de fato ocorreu foi apenas uma compensação.

Portanto, o fato da Lei 11.941/09 tratar expressamente da exclusão da redução de multa e juros e ser "omissa" com relação à liquidação de saldo remanescente de multas e juros com prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, não autoriza a conclusão de que o contribuinte deveria adicionar às respectivas bases de cálculos o montante de R\$ 13.274.679,18.

Assim, não havendo qualquer razão jurídica para tratar distintamente o crédito aqui mencionado (ativo fiscal diferido), seja quando empregado na compensação com lucros vindouros, seja na hipótese de ser utilizado para liquidação de multas e juros, resta evidente que a pretensão da fiscalização de exigir IRPJ e CSLL sobre o montante de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL não encontra amparo legal e, bem por isso, deve ser reformada a decisão recorrida, neste ponto.

O voto acima citado serve como uma luva ao caso em apreço neste processo. São situações idênticas e que tiveram o mesmo tratamento por parte da Fiscalização.

Como asseverado, a Lei nº 11.941/2009, a par do disposto na Lei nº 9.065/95, instituiu novo benefício fiscal incidente sobre o mesmo tipo de crédito, qual seja, o prejuízo

fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social. A partir de sua edição, os Contribuintes em geral passaram a dispor de duas opções para o aproveitamento de tais valores. Nada obstava ao Contribuinte utilizar-se de um, de outro ou de ambos ao mesmo tempo.

Pela sua própria natureza, o benefício fiscal constante da Lei nº 9.065/95 não se sujeita à tributação quando utilizado.

Já a Lei nº 11.941/2009 estabelece, de forma expressa, em seu art. 4º, parágrafo único, que *"não será computada na apuração da base de cálculo do imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei"*.

Tal previsão é expressa e não admite a interpretação emprestada pela Fiscalização de que, ao falar em "redução do valor das multas, juros e encargo legal", não estaria abrangendo a liquidação dos mesmos valores. Ora, parece óbvio que, quando se fala em "redução", esta pode vir a ser total, o que equivaleria à "liquidação". Portanto, tal raciocínio não pode, de maneira alguma prosperar.

Também não merece reparo a assertiva constante do voto acima reproduzido, de que a quitação de multas, juros e encargos com a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas manteria inalterada a situação patrimonial da Contribuinte. Esse é outro pilar da Autuação Fiscal. Ora, o patrimônio não se altera ao debitarmos uma conta de passivo (débitos tributários) e creditarmos uma conta de ativo (ativo diferido - prejuízos e bases negativas a compensar), razão pela qual entendemos como equivocada a visão da Autoridade Fiscal em relação a esta matéria.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso neste ponto.

### **3) Lançamentos relativos ao PIS/COFINS**

A Recorrente aduz, ainda, que a Fiscalização não teria computado, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o lançamento reflexo de PIS e COFINS, mesmo diante da inequívoca dedutibilidade de tais despesas tributárias.

A decisão da DRJ/SPO foi vazada nos seguintes termos:

A alegação de que os valores constituídos a título de PIS/PASEP e COFINS deveriam ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não merece provimento, em decorrência da ausência de exigibilidade de tais exações.

De fato, quando da confecção da lavratura, não seria possível asseverar-se que os tributos constituídos seriam imediatamente exigíveis, vez que o sujeito passivo dispõe da faculdade de suspender a exigibilidade de tais exações mediante a apresentação de impugnação (ou seja, no prazo legalmente estabelecido para a apresentação e impugnação, não seria escorreito entender-se que os créditos constituídos são exigíveis).

Sobrevindo impugnação (como ocorreu no caso vertente) ou restando materializada quaisquer das demais hipóteses previstas no artigo 151 do CTN, a exigibilidade dos tributos constituídos permanece suspensa, o que impede sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real, conforme consignado no artigo 344 do Regulamento do Imposto de Renda, in verbis:

*“Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial”.*

Ademais, destaque-se que há precedente do CARF em sintonia com o entendimento acima esposado, sendo relevante transcrever-se o seguinte excerto do Acórdão nº. 1402-002.603:

*“Alega a Recorrente, apenas por meio de argumentação abstrata e genérica, que a Contribuição para o PIS e a COFINS contra ela exigidos neste mesmo lançamento de ofício deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que são valores dedutíveis.*

*Não procede tal alegação, na medida que desde a lavratura das Autuações havendo o presente contencioso administrativo a exigibilidade de tais Contribuições está suspensa, nunca ganhando exigibilidade e, assim, não revestindo-se de dedutíveis, mesmo que atinentes ao mesmo período”.*

Assim, no atual momento, não é possível reconhecer-se a dedutibilidade dos valores constituídos a título de PIS/PASEP e COFINS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A decisão da DRJ/SPO é, no mínimo, contraditória. Ao mesmo tempo que reconhece não ser possível tratar da dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS/COFINS na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, por força da suspensão da exigibilidade dos respectivos lançamentos (constantes do processo nº 10314.728567/2014-78), conclui que as supostas receitas, decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para a quitação de multas e juros no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, devem compor a base de cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS. Vejam o trecho que copiei abaixo do Acórdão recorrido (v. e-fls. 1.026):

Com base nos dispositivos legais acima transcritos, parece-me evidente que, no regime não cumulativo de apuração, todas as receitas da pessoa jurídica submetem-se à incidência do PIS/COFINS. Logo, sendo indubitoso que o crédito previsto no artigo 1º, § 8º, da Lei nº. 11.941/2009 é uma receita, vez que se materializa como um incremento, ao patrimônio do contribuinte, de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições que impeçam sua imediata fruição, penso ser evidente sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS.

Em relação à dedução do PIS/COFINS, exigido através do presente procedimento fiscal, da base de cálculo do IRPJ/CSLL, não tenho reparos à decisão recorrida. Não há como reconhecer o direito à dedução das referidas contribuições exigidas através de Auto de Infração próprio, no caso, o processo nº 10314.728567/2014-78, enquanto o mesmo estiver pendente de apreciação. Mesmo porque, não há nenhuma garantia acerca do resultado final do julgamento do recurso apresentado no âmbito do referido processo. Aliás, referido processo foi apensado a este e está pautado para julgamento na mesma sessão.

Já não se pode dizer o mesmo em relação ao decidido nesse mesmo acórdão em relação à base de cálculo do PIS/COFINS vir a computar as supostas receitas decorrentes da utilização dos saldos de prejuízos e bases negativas na quitação de multas e juros. Tal matéria está afeta exclusivamente à apreciação no âmbito do processo nº 10314.728567/2014-

78, razão pela qual o decidido no acórdão recorrido em relação a esta matéria deve ser desconsiderado, eis que inaplicável ao caso em apreço nestes autos.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso para cancelar a glosa da exclusão decorrente dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de contribuição social utilizadas na liquidação de juros, multas e encargos legais, no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Luiz Augusto de Souza Gonçalves