



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.721599/2020-41
ACÓRDÃO	1102-001.575 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

COMPANHIA PARANAENSE DE CONSTRUCAO S/A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

CESSÃO DE PREJUÍZO FISCAL COM DESÁGIO. TRIBUTAÇÃO DO VALOR DA DIFERENÇA.

Comprovado o pagamento do prejuízo fiscal adquirido de terceiro com deságio, o ganho patrimonial se dá pela diferença, devendo este valor ser submetido à tributação.

PREJUÍZOS FISCAIS. BASES NEGATIVAS DE CSLL. AQUISIÇÃO COM DESÁGIO. GANHO. REALIZAÇÃO. RISCOS. ADERÊNCIA ÀS NORMAS. MITIGAÇÃO. ATIVO CONTINGENTE. CLASSIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabe classificar prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, adquiridos com deságio, como ativos contingentes, já que o risco de suas realizações com ganho é inversamente proporcional à observância às normas de regência, à jurisprudência consolidada, às soluções de consulta emanadas do ente fiscal e às demais orientações e ferramentas disponibilizadas ao contribuinte pelo Fisco para apuração e controle.

PROGRAMAS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. EXTINÇÃO DE PASSIVOS. HOMOLOGAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. PRÁTICA DO ATO OU CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO.

Considera-se ocorrido o fato gerador desde a prática do ato ou da celebração do negócio jurídico, mormente em face do uso de ativos de natureza fiscal adquiridos com deságio na extinção de passivo tributário sob condição resolutória de ulterior homologação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SEGUE A SORTE DA EXIGÊNCIA PRINCIPAL.

Dado o suporte fático comum, aplica-se ao lançamento reflexo (CSLL) o que decidido no lançamento principal (IRPJ).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário – vencida a Conselheira Cristiane Pires McNaughton (Relatora), que dava provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Felon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte para a cobrança de IRPJ no importe de R\$ 16.196.230,83, acrescidos de juros e multa de 75% e de CSLL no valor de R\$ 5.839.283,10, acrescidos de juros e multa de 75%, totalizando o valor de R\$ 41.389.305,80, com base na acusação de “omissão de receitas não operacionais caracterizada pela insuficiência de contabilização, conforme relatório fiscal em anexo”.

Conforme relata a DRJ:

No referido Relatório Fiscal, acostado a fls. 157 a 170, o autor do feito principia informando que a ação fiscal decorreu de diligências realizadas para “verificar o tratamento tributário dado às cessões de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa autorizados pelo PRT/PERT de 2017 e sua adequação ao entendimento firmado na legislação tributária”, apresentando o entendimento do Fisco federal sobre o tema:

A Receita Federal do Brasil entende que o ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada dos parcelamentos instituídos pela MP nº 766 e Lei nº 13.496, de 2017, nos termos do Artigo 2º, Parágrafo 2º, é tributável pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Divide a análise da questão em três partes: na primeira, aborda o tratamento tributário do prejuízo recebido; na segunda, a forma da transferência do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa e a sua onerosidade ou não; por fim, a classificação contábil e a contabilização do prejuízo recebido.

No que tange à primeira parte, transcreve a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 77, de 2016, que trata da tributação do ganho patrimonial decorrente da aquisição de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL; o artigo 43 da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, CTN, que define o fato gerador do imposto de renda; o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que estende à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ; os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, que autorizam a compensação de prejuízo acumulados em exercícios anteriores.

Em seguida, relata que a contribuinte aderiu ao parcelamento instituído pela Medida Provisória (MP) nº 766/2017, denominado Programa de Regularização Tributária (PRT). Conta que, após perder a validade, a referida MP foi substituída pela MP nº 783/2017, que foi convertida na Lei nº 13.496, de 2017, criando o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Reproduz trechos do artigo 2º da Lei, acrescentando que o dispositivo possibilitou a utilização de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas, tanto próprias quanto de empresas controladora e controlada para liquidação de multas e juros incluídos no PERT. Informa que:

No caso sob análise, a empresa coligada, J MALUCELLI ENERGIA S.A., CNPJ 04.407.406/0001-44, transferiu prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para que a contribuinte pudesse utilizá-los na quitação antecipada dos parcelamentos formalizados com base na MP 766/2017 e Lei nº 13.496, de 2017.

A utilização desses prejuízos fiscais e/ou bases de cálculo negativas da CSLL entre empresas controladas e controladora não tem relação com a compensação de prejuízos fiscais acumulados próprios e de bases de cálculo negativas da CSLL com o Imposto sobre a Renda e a CSLL, respectivamente, apurados em determinado exercício, nem pode ter o mesmo tratamento tributário, já que não se trata de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa originalmente próprios.

Na realidade, a transferência desses créditos fiscais configura uma cessão de direitos, equivalente a uma operação de compra e venda ou de doação, a depender da onerosidade ou não, e deve sofrer incidência do IRPJ e da CSLL pela empresa cessionária apenas quando resultar em ganho patrimonial para esta.

No que tange à forma de transferência do prejuízo fiscal e sua eventual onerosidade, informa o autor do feito que foram transferidos para a interessada R\$ 243.829.935,68 por J MALUCELLI ENERGIA SA, cuja ECF do período de apuração de 2017 registra dois lançamentos: R\$ 91.272.723,03 com histórico “Cessão de Prejuízo Fiscal para a J Malucelli Construtora SA – PRT” e R\$ 152.557.212,65 com histórico “Cessão de Prejuízo Fiscal para a J Malucelli Construtora SA – PERT”, esclarecendo que, à época dos fatos, a contribuinte adotava a razão social J Malucelli Construtora de Obras SA. Reporta então as medidas realizadas para verificar a natureza da cessão de prejuízos, se onerosa, onerosa com deságio ou não onerosa:

a Contribuinte J MALUCELLI ENERGIA S.A. (CEDENTE), de CNPJ 04.407.406/0001-44, foi intimada, conforme Termo de Intimação 001, a apresentar cópia do instrumento de Cessão dos créditos tributários informados no M410 do LALUR para o período de apuração 2017, além de memorial da contabilização da transação.

Em sua resposta, a diligenciada declarou que não foi formalizado instrumento de cessão, doação, aquisição, haja vista que a transferência do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa se deram de acordo com o previsto na MP N° 766 e na Lei 13.496/2017, Artigo 2°, Parágrafo 2° (PERT).

Em seguida, foi lavrado o Termo de Intimação N° 002, no qual foram solicitados esclarecimentos acerca da onerosidade ou não da transação dos créditos fiscais, requisitando documentação comprobatória do pagamento, caso oneroso, bem como esclarecimentos adicionais sobre sua contabilização.

Em resposta, a diligenciada apresentou uma Ata de Reunião de Diretoria, datada do ano de 2017, mas sem qualquer reconhecimento de firma, registro em cartório ou mesmo protocolo de registro na Junta Comercial do Paraná, conforme determina a legislação brasileira (arts. 1075 e 1079 do Código Civil), na qual a empresa, em reunião de diretores, teria autorizado a venda dos créditos fiscais com deságio não inferior a 50%, bem como não superior a 75% do valor nominal dos créditos, ficando o pagamento condicionado à homologação pela Receita Federal.

Intimada, por meio do Termo 003, a apresentar os comprovantes de registro da Ata na junta comercial do Estado do Paraná, a J MALUCELLI ENERGIA S.A. respondeu apenas que não registrou o documento por falta de obrigatoriedade legal e por ser um documento interno da empresa.

Considera a fiscalização improcedente tal justificativa, visto que a Lei nº 6.404/76 não distingue as formalidades para as Atas de Assembleia e a referida Ata de Reunião de Diretoria, órgão que, conforme o estatuto da empresa, não tem competência para a celebração de contratos de valor superior a três milhões de reais, o que está reservado ao Conselho de Administração. Acrescenta que a cessão, por obrigar duas partes, demandaria a anuência do cessionário,

concluindo que o documento não constitui instrumento válido para terceiros para suportar o negócio em análise e ainda que:

Se por um lado não temos nenhuma comprovação da onerosidade da transferência do prejuízo, pois a Ata desconsiderada fala em pagamento após a homologação dos débitos quitados pela Receita Federal e não há nenhum pagamento realizado pela contribuinte, não podemos dizer o mesmo sobre a efetiva transferência do mesmo para a contribuinte, visto que, além dos créditos terem sido de fato baixados na parte B do LALUR da ECF do Cedente, a Cessionária também os utilizou para quitar tributos no âmbito do PRT e PERT de 2017.

A respeito da contabilização do prejuízo recebido, conta a autoridade fiscal que a interessada declarou não a ter realizado, por entender que o negócio estava condicionado a evento futuro, a homologação pela RFB. Relata que a interessada foi então intimada a apresentar: a base legal que autorizava a não contabilização; o detalhamento dos débitos incluídos no PRT de 2017 e a forma de quitação (pagamento, prejuízo fiscal vindo da coligada, etc.); o contrato de cessão registrado em cartório, descrevendo a resposta da empresa:

Em relação a base legal para a não contabilização do prejuízo recebido, a contribuinte informa que considerou a cessão como um ativo contingente seguindo as regras do CPC 25. E que sua contabilização só deveria ocorrer quando da homologação da compensação pela Receita Federal. Reproduzimos abaixo suas palavras:

“Primeiramente é de se destacar que, a contabilização da cessão encartada deve seguir as regras contábeis para a espécie - CPC 25, pelo fato de se tratar de um contingente.

Contingente - O termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.

Deste modo, tanto o conceito contábil de ativo quando o de passivo contingente são atrelados a eventos futuros incertos não totalmente sob o controle do contribuinte.

Neste sentido:

Definições Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Desta forma, passivo contingente é uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Já o ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Como visto, a contabilização da cessão depende de evento futuro, ou seja, homologação pela própria RFB, momento este oportuno para a contabilização.

Isto quer dizer, que a contabilização da cessão somente e tão somente deve ocorrer quando a realização for praticamente certa.

Ativo contingente - Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

Passivo contingente - Os passivos contingentes não são reconhecidos porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação.

Portanto, somente deve ocorrer a contabilização quando se tiver certeza da realização do ganho.”

Para o segundo item do termo apresentou relatório de consolidação do PRT, com detalhamento dos débitos incluídos no parcelamento utilizando o valor de R\$ 91.272.723,03 cedido pela J MALUCELLI ENERGIA S.A.

Por fim informou que não foi formalizado contrato de cessão de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa, apresentando a Ata de Reunião de Diretoria da empresa coligada, que autoriza a cessão dos créditos, já mencionada anteriormente.

Após reproduzir os itens do CPC 00 que tratam das definições de ativo e de receita e do reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis e das receitas, bem como partes do CPC 25 sobre ativo contingente, informa que, intimada, a contribuinte informou a utilização integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa recebidos, apresentando os relatórios consolidados do PERT e do PRT. Demonstra, como segue, os montantes utilizados, conforme percentuais previstos nos incisos I e IV do parágrafo 4 o , artigo 2o da MP 766/17 e Lei nº 13.496/17:

PRT			PERT		
Valor recebido (R\$)	% legal	Valor utilizado (R\$)	Valor recebido (R\$)	% legal	Valor utilizado (R\$)
91.272.723,03	Prej Fiscal 25%	22.818.180,75	152.557.212,65	Prej Fiscal 25%	38.139.303,16
	BC Neg - 9%	8.214.545,07		BC Neg - 9%	13.730.149,14
Total utilizado PRT			R\$ 31.032.725,82		
Total utilizado PERT			R\$ 51.869.452,30		
Ganho Patrimonial total obtido:			R\$ 82.902.178,12		

Destaca a autoridade fiscal o recebimento dos créditos cedidos, com a baixa na parte B do Lalur da ECF da cedente; a inexistência de contrato de cessão lavrado e registrado em cartório; a ausência de registro na contabilidade da cessionária de pagamentos à cedente e a falta de contabilização do prejuízo fiscal recebido.

Considera totalmente mensuráveis e sob controle das empresas, tanto o valor recebido quanto o que será utilizado para quitar débitos:

O primeiro definido pela cedente, pois utiliza sua contabilidade para o cálculo do seu lucro ou prejuízo fiscal, tendo assim todas as condições de apuração, e o segundo pelo limite de 25% do valor recebido de prejuízo fiscal e 9% para a base de cálculo negativa, imposto pela Lei 13.496/2017.

Sustenta que mesmo que a beneficiária só pague à cedente pelo prejuízo que recebeu após a homologação pela Receita Federal, o benefício é imediato, por ter havido a efetiva quitação do débito (extinção dos débitos incluídos no parcelamento sob condição resolutória de sua ulterior homologação) e a consequente diminuição de passivo, acrescentando que:

não é exagero afirmar que a quitação dos débitos incluídos no parcelamento é praticamente certa, em virtude da contribuinte e sua coligada terem pleno controle dos valores utilizados na compensação, e também da previsão legal do § 8º, art. 2º da lei 13.496/2017.

Se temos que o crédito foi realmente transferido, totalmente mensurável e sob controle da empresa, trazendo como consequência a entrada de benefícios econômicos praticamente certa, NÃO há como considerarmos o ATIVO recebido como CONTINGENTE.

E como houve a efetiva redução do passivo com a extinção dos débitos incluídos no parcelamento, no montante de R\$ 82.902.178,12, sob condição resolutória, verifica-se claramente o acréscimo patrimonial para a cessionária na operação de transferência dos créditos fiscais.

Aduz que tal ganho deve sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL, por inexistir norma tributária que isente tal rendimento destes tributos ou preveja sua exclusão das bases de cálculo, diferentemente do que ocorrera com o PIS e a Cofins, para os quais, embora haja previsão de incidência, o artigo 153 da Lei nº 13.097, de 2015, reduziu suas alíquotas a zero, concluindo que:

Dessa forma, o montante de R\$ 82.902.178,12 utilizado na quitação antecipada dos parcelamentos instituídos pela MP 766 e Lei 13.496/17, deve ser classificado como receita não operacional, conforme já detalhadamente explicado neste relatório, e deveria ter sido adicionado ao Lucro Líquido, no cômputo do Lucro Real da contribuinte para o ano calendário 2017.

Intimada dos lançamentos, a contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 176 /202), onde, conforme relatório da DRJ, aduz:

De início, sustenta a tempestividade da impugnação:

(...) Afirma que as homologações dos parcelamentos especiais a que aderira ocorreram em 17.12.2019, para o PRT, e 30.08.2019, para o PERT.

Argumenta tratar-se de negócio jurídico sujeito a condição suspensiva, a posterior homologação pela RFB da adesão aos programas PRT e PERT, sem produção de efeitos até o implemento da condição, a teor dos artigos 115, 116, II, e 117, I, do Código Tributário Nacional.

Assevera que, implementada a condição, reconheceu contábil e fiscalmente os efeitos da cessão onerosa, oferecendo-a à tributação no ano-calendário de 2019.

Transcreve o artigo 310 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, para dizer que é obrigação da cedente a baixa imediata dos créditos em sua contabilidade, a fim de ajustar os saldos efetivamente disponíveis para compensação em 31.12.2017, ponderando que, na eventualidade da não homologação de sua utilização pela cessionária, novo ajuste seria feito para “o reconhecimento dos créditos ‘devolvidos’”.

Alega inexistir exigência legal, nem mesmo em atos infralegais, de formalização entre as partes envolvidas de contrato de cessão ou de venda de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa.

Considera documento hábil, capaz e suficiente a Ata de Reunião apresentada, defendendo que:

a Medida Provisória 766/2017, nem a Lei 13.496/2017, em nenhum momento, estabeleceram forma específica para a realização da cessão de direitos de que se trata. Por conseguinte, não há por que se negar validade ao ato de cessão que surtiu todos os efeitos necessários, isto é, a obediência aos procedimentos previstos legalmente para utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

Contesta a exigência de registro da citada Ata de Reunião da Diretoria:

O fundamento seria a obrigatoriedade de registro da Ata na forma dos artigos 1.075 e 1.079 do Código Civil, que regula as sociedades por quotas, o que não se aplica ao caso concreto, uma vez que nenhuma das sociedades, seja a cedente ou a cessionária, são sociedades empresárias limitadas.

E a Lei das SA estabelece a obrigatoriedade de arquivamento e publicação de Atas societárias em apenas 3 hipóteses, são elas: o par. 5º, do art. 134; par. 1º, do art. 135 e par. 1º, do art. 142, (...)

Refuta o entendimento da fiscalização de que o ato de cessão seria de competência do Conselho de Administração, expondo os seguintes argumentos:

não se trata de celebração de qualquer ato ou contrato junto a terceiros, que importem em dispêndios pela companhia e muito menos se tratou de importância dentro do limite de alçada do Conselho de Administração, que, como visto, está fixado entre 3 milhões e 10 milhões de reais.

Ao contrário, foi um ato de total interesse do Grupo Econômico a que pertencem as empresas envolvidas e que poderia ser praticado pelos Diretores que detêm os poderes de representação ativa e passiva da cedente, referendados pela Assembleia Geral e não pelo Conselho de Administração.

No caso não se trata de contratos com terceiros, mas da hipótese de cessão de prejuízos fiscais/bases negativas, no interesse da companhia e em favor de empresa submetida a controle comum.

O organograma anexo demonstra que ambas as Companhias têm o mesmo controlador/holding – J. Malucelli Administração e Participação S.A.

Além disso, há acordo de acionistas da J. Malucelli Energia Participações S.A. – J. Malucelli Administração e Participação S.A e J. Malucelli Construtora S.A (atual COPA) –, que é a controladora direta da J. Malucelli Energia S.A., firmado em 22.04.2013, conforme anexo.

Ademais, as contas do ano-calendário de 2017, da J. Malucelli Energia, onde constou expressamente o movimento de cessão – conforme reconhecido pela Fiscalização -, foram devidamente aprovadas pela sua Assembleia Geral Ordinária – doc. em anexo.

Depois, a representação ativa e passiva da companhia cedente compete à Diretoria, então, quando muito, o que se admite por amor ao argumento, a operação continua hígida e, quando muito, poderia ser objeto de responsabilização dos Diretores, o que não é cogitável porque, nos termos do par 3º, do art. 134, da Lei de Sociedades por Ações, a aprovação de contas sem ressalvas, exonera a responsabilidade dos diretores.

A respeito do pagamento do preço, afirma ter ocorrido em 2019, aduzindo que ele não é pressuposto de validade do ato jurídico, mas apenas acarretaria o correspondente direito de cobrança.

Confirma a falta de contabilização do prejuízo em 2017, justificada pelo entendimento da companhia de que o negócio jurídico se enquadrava nos conceitos de ativo e passivo contingentes, a que se referem o CPC 25.

Aduz que as IN que disciplinam os programas especiais, 1.687/2017 e 1.711/2017, reconhecem, expressamente, a submissão dos créditos indicados pela pessoa jurídica a um procedimento de homologação da Receita Federal, com possibilidade de não serem aceitos, ponderando que:

Tudo a confirmar que o oferecimento dos prejuízos fiscais/bases negativas, por si só, não significava a sua aceitação “quase certa”, havendo, ao contrário, um considerável grau de incerteza, ainda mais em se considerando tratar-se de créditos de terceiros.

Pergunta qual seria o procedimento no caso de não homologação da cessão de prejuízos, tendo em vista que a companhia já teria as contas aprovadas e

publicadas nos anos anteriores e pago os impostos sobre a suposta receita operacional, para repisar os argumentos de que se trata de um ativo contingente.

Aponta a contradição no raciocínio da autoridade fiscal, que, em um item, sustenta a falta de pagamento de preço, enquanto, em outro, reconhece que há um preço a ser pago, ao exigir o seu registro contábil.

Considera que a “cláusula resolutória” prevista nas IN 1.687/2017 e 1.711/2017 deve ser assim interpretada:

O seu objetivo se justifica como uma forma de garantir aos contribuintes o direito de certidão positiva com efeitos de negativa, porque estavam eles no curso de um parcelamento especial, à mercê da homologação da Receita Federal de forma legalmente utilizada como parte do pagamento do débito reconhecido.

O efeito de tal regra equivale à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previsto para os casos de parcelamentos em geral, considerando o tempo autorizado à Receita Federal para a homologação da utilização dos créditos utilizados como forma de pagamento. Justamente para não prejudicar o contribuinte diante do possível transcurso de tempo previsto.

Aliás, considere-se, ainda, que o início da contagem de tal prazo somente se daria a partir da prestação de informações pelo contribuinte, o que, em ambos os casos, levou mais de um ano para acontecer.

Logo, a previsão da extinção do crédito tributário parcelado, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, por si só, não acarreta um benefício imediato à Contribuinte, frente à pendência de sua confirmação pela Receita Federal, expressamente reconhecida. Assim, mais uma vez mostra-se equivocada a conclusão fiscal ao afirmar que houve a “efetiva” quitação do débito. Se fosse “efetiva” quitação, não estaria sujeita à ulterior homologação.

Concorda com a conclusão de que o valor é tributável pela legislação do IRPJ, mas se insurge contra a tributação no ano-calendário de 2017, nos seguintes moldes:

O cerne desta exigência fiscal, como já destacado, está no entendimento fiscal de que o “ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada dos parcelamentos instituídos pela MP nº 766 e Lei nº 13.496, de 2017, nos termos do Artigo 2º, Parágrafo 2º, é tributável pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.”

Não se discorda de tal conclusão, em termos abstratos e hipotéticos. No entanto, o que não se admite é a pretensão fazendária de trazer tal ganho patrimonial – e no montante pretendido – à tributação no ano-calendário de 2017, ignorando negócio jurídico firmado entre as partes e ao qual foi dado o devido cumprimento ao seu devido tempo, no curso do ano-calendário de 2019, quando houve a homologação das adesões ao PRT e ao PERT. Tudo a demonstrar a prematuridade da ação fiscal.

Com fulcro nos artigos 43, 110, 116 e 117 do CTN, além dos artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e 121, 122 e 125 do Código Civil, argumenta que somente o efetivo acréscimo patrimonial será tributável pelo IRPJ e pela CSLL, e no momento em que se consolidar a sua hipótese de incidência, colacionando entendimentos doutrinários e julgados do CARF e do Conselho de Contribuintes. Por tais razões, sustenta que:

O fato é que em 2017 o patrimônio da Impugnante não tinha sido acrescido por novas rendas ou rendimentos, haja vista a não materialização de sua disponibilidade econômica ou jurídica, em virtude da cláusula suspensiva do negócio jurídico celebrado.

Em tópico “Da Onerosidade – Reflexo na Base de Cálculo Autuada”, assevera que a transferência dos créditos foi, de fato e de direito, onerosa. Argumenta que, em razão da existência de cláusula de condição suspensiva para concretizar o negócio jurídico, após a homologação da Receita Federal, em 30.08.2019, efetuou o pagamento pelos créditos recebidos em 31.12.2019, efetivado mediante compensação com mútuos existentes entre as duas empresas coligadas, correspondendo a 50% dos créditos recebidos, comprovada com os lançamentos contábeis das fichas do Razão, ressalvando que a ECF do ano-calendário de 2019 ainda não havia sido entregue. Descreve as informações contidas nas contas do Razão:

a. Na conta Créditos Fiscais JM Energia, os lançamentos que demonstram o reconhecimento dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa recebidos; os pagamentos por eles realizados, mediante amortização em mútuos com J. Malucelli Energia, na proporção de 50% do montante dos créditos aproveitados; e o ganho daí decorrente.

b. Na conta Outras Receitas, o ganho patrimonial apropriado em função da diferença entre o total dos créditos utilizados no PRT e PERT e os valores por eles pagos.

c. Nas contas Conta Corrente – JM Energia e Conta Corrente – MLC Infra (em função de cessão de direitos existente entre essas duas empresas), o pagamento pelos créditos recebidos, mediante amortização no saldo de mútuo (conta corrente) em aberto entre cedente e cessionária.

Diz que os reflexos contábeis e fiscais foram reconhecidos em Relatório de Auditoria Independente, que analisou as demonstrações financeiras da empresa, já aprovadas pela assembleia geral ordinária da companhia.

Reproduz a nota explicativa 24 do mencionado relatório: (...)

Observa que o “passivo reconhecido junto à JM Energia S/A foi quitado por meio de créditos da COPA com a mesma devidamente registrados no ativo” e conclui que, se se pudesse falar de ganho patrimonial, o valor corresponde a R\$ 41.451.089,97.

Aduz que a situação se amolda à ocorrência de postergação do IRPJ e da CSLL, entendendo que deveria ter havido o lançamento apenas da multa e dos juros, conforme parâmetros fixados no Parecer Normativo Cosit nº 02/96, o que constitui vício material insanável. Apresenta jurisprudência administrativa.

Ao final, requer:

a improcedência dos lançamentos na forma em que levados a efeito, especialmente para os fins de reconhecer que, em função da cláusula suspensiva presente no negócio jurídico de cessão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, eventual ganho patrimonial somente se materializou no ano-calendário de 2019, e por montante inferior ao autuado, pelo seu pagamento efetivamente havido, caracterizando-se, no mínimo, a hipótese de postergação no pagamento do IRPJ e CSLL então lançados.

Recebida a Impugnação, o julgamento foi convertido em diligência, por meio da Resolução nº 106-000.045 (fls. 277/279), com a determinação de retorno dos autos à origem nos seguintes termos:

Uma vez que a análise dos argumentos da defesa [apresentados no tópico “Da Onerosidade – Reflexo na Base de Cálculo Autuada”] demanda o cotejo dos registros contábeis constantes do Livro Razão relativos à amortização dos prejuízos cedidos (fls. 236 e 237) com documentos que fundamentem tais registros; proponho o encaminhamento do processo à unidade de origem, para que se diligencie junto à contribuinte para a devida comprovação das alegações apresentadas.

Solicita-se ainda que seja produzido relatório circunstanciado com o resultado da diligência, do qual deverá ser cientificada a impugnante, com devolução do prazo para aditar suas razões de defesa, se assim entender.

Em cumprimento, foram juntados aos autos os documentos de fls. 281 a 469 e, a fls. 470 a 477, Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, que chegou às seguintes conclusões:

CONCLUSÃO

Diante de tudo o exposto acima, conclui-se que a contribuinte:

1 - comprovou a contabilização da obrigação dos valores recebidos e utilizados na quitação dos parcelamentos, no ano de 2019, após a homologação destes pela Receita Federal;

2 - comprovou o oferecimento à tributação, no ano de 2019, como Receitas não Operacionais, do valor de R\$ 41.451.089,07, referente ao ganho de 50% obtido com os valores recebidos da JM Energia;

3 - comprovou a baixa do montante de R\$ 41.451.089,07, referente a outra metade dos valores recebidos, da conta de Passivo Não Circulante "2.2.1.04.010 - Créditos Fiscais JM Energia", da seguinte forma:

3.1 - Um lançamento contábil no valor de R\$ 24.674.190,49, reduzindo o saldo devedor de conta de mútuo do Ativo Circulante "1.1.6.01.001 - Conta Corrente - JM Energia", reduzindo claramente uma obrigação da contribuinte;

3.2 - outro lançamento, no valor R\$ 16.776.898,57, em uma nova conta de Passivo Não Circulante "2.2.1.02.024 - Conta Corrente MLC Infra", transferindo a obrigação de uma conta para outra.

Apesar da contabilidade da COPA não demonstrar explicitamente a extinção da obrigação referente à cessão de crédito, entendemos que, a baixa da obrigação da conta de controle "2.2.1.04.010 - Créditos Fiscais JM Energia", em conjunto com a Ata de criação da MLC Infra e os lançamentos efetuados nas ECDs das outras empresas envolvidas apresentados, demonstram a quitação da obrigação de pagamento de 50% do valor recebido e utilizado na quitação dos parcelamentos:

4- comprovou, por amostragem, a efetividade dos valores lançados nas contas de mútuos 1.2.1.01.005 e 1.1.6.01.001, nos anos 2017 a 2019, que suportaram os valores na cisão efetuada e a quitação dos valores devidos.

Intimada do resultado da diligência, a interessada manifestou-se às fls. 484 a 486 reiterando as razões de sua impugnação e requerendo o cancelamento dos créditos tributários.

Ato contínuo, a 4ª Turma da DRJ06 preferiu o Acórdão n. 106-019.309 no qual julgou a impugnação parcialmente procedente tendo em vista o resultado da diligência e a comprovação da aquisição do crédito com um deságio de 50%. A seguir colacionamos a ementa do referido julgado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017

FATO GERADOR. ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS CONDICIONAIS.

Os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devido a parte exonerada do crédito tributário, a instância de piso recorreu de ofício:

Tendo em vista o crédito tributário exonerado, submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário às fls. 520/538 no qual reitera as razões de sua Impugnação, acrescentando que:

- i) Existia um negócio jurídico entre as partes cedente e cessionária sujeito a uma condição suspensiva, qual seja, a homologação da utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas pela Receita Federal, no âmbito do PRT e do PERT, fato que somente se consumou em 2019, reconhecendo-se, então, neste ano, todas as consequências fiscais e contábeis dele decorrentes.
- ii) Diante dessa realidade – cláusula suspensiva no negócio jurídico entre as partes -, em 2017, o patrimônio da Recorrente não tinha sido acrescido por novas rendas ou rendimentos, haja vista a não materialização de sua disponibilidade econômica ou jurídica, em virtude da cláusula suspensiva do negócio jurídico celebrado e que a D. Fiscalização e o acórdão recorrido pretendem desconsiderar.
- iii) E, neste ponto, percebe-se, data vênia, confusão na linha de raciocínio do voto vencedor de primeira instância entre as condições suspensiva do negócio jurídico da cessão dos créditos fiscais e resolutoria da extinção do débito tributário com a utilização dos créditos fiscais, a que se referem especialmente as Instruções Normativas 168/2017 e 1711/2017.
- iv) A extinção do débito tributário sob condição resolutoria não afasta os efeitos da cláusula suspensiva contratual porque tal extinção não é definitiva, dependendo de posterior homologação – no prazo de até cinco anos – pela Receita Federal. A consequência real disso é que se trata, na verdade, de uma suspensão do débito tributário, na dependência de sua homologação, a qual, ocorrendo, afasta a condição suspensiva do negócio jurídico – o que de fato aconteceu no caso concreto.
- v) O acórdão de primeira instância reconheceu a onerosidade da cessão de tais créditos fiscais e reduziu a base tributável a R\$ 41.451.089,07, para o ano-calendário de 2017 – o que é objeto de recurso de ofício. Porém, não há como negar a existência de um descompasso temporal entre o reconhecimento da onerosidade do negócio jurídico – 2019 – e os efeitos que se pretende dar a ele, antecipadamente em 2017.

- vi) É inquestionável – porque confirmado em diligência fiscal – que os pagamentos pelos créditos recebidos foram efetivados em 2019. Por outro lado, desconsideram-se, por completo, os efeitos de tais pagamentos em 2019, quais sejam: o reconhecimento espontaneamente pela Empresa, em 2019, de tal ganho patrimonial o qual foi levado à tributação, compondo seu resultado operacional de 2019. Logo, em obediência ao próprio regime de competência, reconhecendo-se o pagamento do negócio jurídico com condição suspensiva em 2019, este deve se dar para todos os seus efeitos fiscais, também em 2019, como reconhecido e tributado pela Empresa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO.

A DRJ recorre de ofício por força do quanto disposto no art. 34, do Decreto n. 70.235/72. Tendo em vista que o valor exonerado ultrapassa o piso fixado pela Portaria do Ministério da Fazenda n. 2/23, conheço do Recurso de Ofício.

2 MÉRITO.

Após diligência realizada pela unidade de origem, conclui-se que o contribuinte:

- 1 – comprovou a contabilização da obrigação dos valores recebidos e utilizados na quitação dos parcelamentos, no ano de 2019, após a homologação destes pela Receita Federal;
- 2 – comprovou o oferecimento à tributação, no ano de 2019, como Receitas não Operacionais, do valor de R\$ 41.451.089,07, referente ao ganho de 50% obtido com os valores recebidos da JM Energia;
- 3 – Comprovou a baixa do montante de R\$ 41.451.089,07, referente a outra metade dos valores recebidos, da conta de Passivo Não Circulante “2.2.1.04.010 – Créditos Fiscais JM Energia” (...)

Com isso, a DRJ deu parcial procedência à Impugnação do contribuinte para reduzir o valor tributável para R\$ 41.451.089,06, ou seja, para metade do valor autuado, tendo em vista a comprovação da aquisição do crédito com deságio de 50%.

Entendo que, uma vez comprovado e certificado pela autoridade administrativa, que o ganho patrimonial decorrente da utilização de prejuízo fiscal na quitação dos parcelamentos foi de R\$ 41.451.089,06, esta deve ser a base considerado para fins de tributação, portanto acertada a decisão *a quo* neste quesito.

Posto isso, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

3 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Ao compulsar os autos, verifico que o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em 16/11/2021 (fl. 517) e protocolou seu Recurso Voluntário em 16/12/2021 (fl. 519), portanto, o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Razão, pela qual, dele conheço.

4 MÉRITO.

O ponto central da discussão neste momento processual é a definição do ano-calendário de tributação do ganho patrimonial decorrente da aquisição, com deságio, de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de empresa coligada, para fins de aproveitamento nos Programas Especiais de Regularização Tributária (PRT e PERT):

- i) se no ano-calendário de 2017, quando houve a transferência de tais créditos para a Recorrente e a sua adesão ao PRT e PERT, ou
- ii) se no ano-calendário de 2019, tendo em vista que o negócio jurídico entre as partes envolvidas (cessão) estava sujeito à condição suspensiva, a qual se efetivou com a homologação definitiva das cessões havidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 30.08.2019 e 17.12.2019, e o consequente efetivo pagamento pelos créditos recebidos.

Inicialmente, aponte-se que o artigo 43 do Código Tributário Nacional dispõe que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e proventos de qualquer natureza nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Renda e proventos, por outro lado, podem ser entendidos como “acréscimos patrimoniais” conforme se depreende de interpretação conjugada dos incisos I e II do artigo 43 do CTN.

Apontar que disponibilidade jurídica ou econômica da renda é a hipótese de incidência do tributo, nesse sentido, pressupõe (I) primeiro, entender se certa circunstância importa acréscimo patrimonial e (II) segundo, se tal acréscimo está disponível sob o ponto de vista econômico ou jurídico.

Ao mesmo tempo, o caput do artigo 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 prescreve que o lucro real é determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter com base nas

leis comerciais e fiscais. Ao impor tal mandamento, a legislação federal exige que o aplicador do direito observe os critérios de leis comerciais e fiscais para a determinação dos elementos que compõem a base de cálculo do IRPJ.

A dinâmica de tal intercâmbio entre normas fiscais e contábeis é determinada pelo artigo 6º do mesmo Decreto-lei. Prevê o dispositivo que o lucro real é o lucro líquido ajustado por adições, exclusões e compensações autorizados pela legislação tributária.

Nesse contexto, quando se examina a hipótese de incidência do gravame no nível hierárquico da lei ordinária - já que o CARF não pode reconhecer a ilegalidade da legislação federal - algumas conclusões podem ser obtidas: se o lucro real é determinado de acordo com as normas comerciais e fiscais, então: (i) *prima facie*, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, o acréscimo patrimonial para fins do IR coincide com o acréscimo patrimonial reconhecido pela contabilidade, salvo se alguma norma tributária dispuser o contrário (por meio de adição, exclusão ou compensação), (ii) a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, delineada pela legislação federal, coincide com o momento de reconhecimento de receitas e despesas ditado pela contabilidade, salvo se alguma norma fiscal dispuser o contrário (mediante adição, exclusão ou compensação).

Por sua vez, importante apontar que além do *caput* do artigo 177 da Lei 6.404/76 prescrever que a renda tributável será apurada conforme *os preceitos da legislação comercial e os princípios de contabilidade geralmente aceitos*, o seu §3º prevê que as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Dito isso, observo que a contabilidade lida com o princípio da “representação neutra” ou fidedigna que está ancorada no CPC 00 R2 (CVM 675/11). Confira-se os itens 2.15 e 2.16 da referida norma contábil:

2.15 A representação neutra não é tendenciosa na seleção ou na apresentação de informações financeiras. A representação neutra não possui inclinações, não é parcial, não é enfatizada ou deixa de ser enfatizada, nem é, de outro modo, manipulada para aumentar a probabilidade de que as informações financeiras serão recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários. Informações neutras não significam informações sem nenhum propósito ou sem nenhuma influência sobre o comportamento. Ao contrário, informações financeiras relevantes são, por definição, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários. 2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados. Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas divulgações distorcidas podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros.

Do texto acima, sublinho que a representação fidedigna pressupõe a prudência. A prudência, é verdade, não pressupõe a subavaliação de ativos. Todavia, exige um exercício de cautela de fazer avaliações sobre condições de incerteza.

Contextualizado tal ponto, confira-se agora a redação do Pronunciamento Técnico CPC 25 (veiculado pela CVM 549/09), em sua definição de ativo contingente, bem como o tratamento contábil conferido a tal categoria:

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

O item 33 do mesmo CPC 25 prevê o seguinte:

33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

Outro aspecto a ser levado em conta de acordo com o CPC 25 é que cabe à administração efetivar estimativas sobre o desfecho e efeito financeiro das transações. O item 38 do CPC 25 aponta o seguinte:

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

Portanto, a rigor, um “ativo” deve ser reconhecido pela pessoa jurídica quando o ganho dele decorrente for praticamente certo. Não havendo norma fiscal que contrarie tal disposição – que determine, por exemplo, a adição no lucro real de receita que tenha como contrapartida um ativo não praticamente certo –, a disponibilidade da renda deve ser avaliada pelo critério contábil, isto é, coincidindo com o momento em que o ativo se torna praticamente certo.

Dado este cenário, passo, agora, a avaliar as especificidades do caso.

No caso concreto, a Recorrente recebeu, a título de cessão, prejuízo fiscal de pessoa jurídica de seu grupo econômico. O prejuízo, em si mesmo, seria utilizado, apenas para fins de pagamento de débitos no âmbito do Programa de Regularização Tributária PERT, instituído pela Lei n. 13.496/17, que permitia o pagamento de débitos com prejuízos fiscais, nos termos do inciso II do §1º do artigo 2º da referida lei.

Nesse contexto, embora o prejuízo fiscal tenha sido cedido em 2017, com deságio, para pagamento de débitos operados em 2017, o ganho econômico decorrente de tal bem apenas seria confirmado com a homologação do aproveitamento do prejuízo fiscal, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do §8º do artigo 2º da Lei n. 13.496/17.

É preciso considerar que a essência econômica do ativo, não estava, simplesmente, em “receber” o prejuízo fiscal do terceiro, mas sim na possibilidade de se utilizar tal grandeza para eliminar débitos. A grande questão, portanto, a meu ver, é se essa homologação por parte do Fisco seria algo praticamente certo, ou não. Ocorre que, na óptica do sujeito passivo, não havia tal certeza. Vejamos.

No documento à fl. 14 dos autos, concernente à Ata de Reunião de Diretoria, é apontado que o pagamento pelo uso do prejuízo ficaria condicionado à homologação de seu uso pela RFB. Ademais, conforme nota explicativa nas demonstrações financeiras da companhia, em 2019, também foram reconhecidos os passivos para com a cedente do prejuízo.

O fato de as partes terem concordado que o pagamento pela cessão apenas com a homologação do uso do prejuízo pelo Fisco denota um índice de que não havia a certeza suficiente de que tal aproveitamento seria homologado pelo Fisco.

Por outro lado, a fiscalização aponta que o ativo seria “praticamente certo”, à fl. 169 com a seguinte justificativa:

“Diante do exposto acima, não é exagero afirmar que a quitação dos débitos incluídos no parcelamento é praticamente certa, em virtude da contribuinte e sua coligada terem pleno controle dos valores utilizados na compensação, e também da previsão legal do § 8º, art. 2º da lei 13.496/2017. Se temos que o crédito foi realmente transferido, totalmente mensurável e sob controle da empresa, trazendo como consequência a entrada de benefícios econômicos praticamente certa, NÃO há como considerarmos o ATIVO recebido como CONTINGENTE.”

Ocorre que o “controle dos valores” não é, per se, garantia de que a homologação seria praticamente certa, porque os contribuintes, embora cientes dos dados que compõem o prejuízo, poderiam apresentar alguma insegurança de como certos elementos seriam avaliados pela autoridade administrativa. Insegurança plenamente plausível no plano concreto, dado a numerosidade de glosas existentes, na prática, quando da tentativa pelo contribuinte de aproveitamento de prejuízos fiscais de terceiros no contexto dos programas de parcelamento. Esse grau de incerteza é confirmado pela combinação de que o pagamento seria a posteriori, apenas com a homologação do uso do prejuízo pelas autoridades administrativas.

Como a contabilidade passa por um juízo dos profissionais contábeis e da administração da companhia – que melhor conhecem as condições em que um evento ocorre – entendo que se a fiscalização pretendia demonstrar que a estimativa contábil não estava adequada deveria, pelo menos, ter empreendido uma análise do prejuízo para indicar que não havia elementos plausíveis que justificassem uma incerteza.

É preciso considerar que a Lei n. 11.638/07, ao instituir o padrão IFRS no Brasil, teve por intuito outorgar certa autonomia às práticas contábeis em relação ao direito tributário e ao Fisco. Essa autonomia, porém, pode ser colocada em risco caso os juízos, estimativas e avaliações

empreendidos por profissionais contábeis e pela administração de companhia sejam frequentemente contestados pelas autoridades fazendárias.

A consequência de tal cenário seria que as demonstrações contábeis passariam a ser produzidas, não, apenas, para representar de modo fidedigno os fenômenos econômicos, financeiros e patrimoniais da entidade, conforme a melhor estimativa da administração, mas passariam a levar em conta, prioritariamente, possíveis riscos fiscais e o receio de futuras autuações, gerando potenciais distorções que comprometeriam as características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, cabe, ao Fisco, efetiva cautela ao não aceitar estimativas contábeis de pessoas jurídica que dependam de avaliações interpretativas e, acima de tudo motivar, com elementos concretos e robustos, eventuais divergências.

Não tendo se desincumbido de tal ônus, entendo que deve prevalecer a estimativa empreendida pelos administradores da companhia, de modo que: (a) o ativo apenas surge em 2019; (b) o “ganho”, no resultado, que é contrapartida do ativo, também é contabilizado em tal data.

Sendo assim, nos termos do artigo 6º e 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 c/c §3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/76, concluo que está correta a postura do contribuinte de oferecer o seu ganho patrimonial à tributação no ano de 2019.

Posto isso, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário.

5 DISPOSITIVO.

Diante de tudo quanto exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator designado.

Com as vênias de estilo à Ilustre Relatora, que, como de hábito, apresenta respeitável e fundamentado voto, o colegiado dela ousou divergir quanto ao provimento do recurso voluntário, e assim o fez com lastro nas razões que passo a resumidamente expor.

A autoridade fiscal autuou o contribuinte quanto a fato gerador ocorrido em 2017, qual seja, deságio experimentado na tomada de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa outrora levantados por sociedade a ele vinculada e não espontaneamente oferecido à tributação naquele período de apuração.

O contribuinte, por sua vez, enquanto reconheça que tal deságio deva ser levado à exação do IRPJ e da CSLL, o fez somente em 2019, ocasião em que a Receita Federal do Brasil homologara o uso dos tais créditos de natureza fiscal na liquidação de débitos da pessoa jurídica.

O autuante e o colegiado de primeira instância afastaram a aplicação da hipótese de postergação das exações, pois em 2019 o contribuinte nada a tais títulos recolhera, posto haver apurado prejuízo/base negativa.

A recorrente vem afirmando, desde o início, que aqueles créditos a ela onerosamente cedidos revestir-se-iam da natureza de ativos contingentes, cujo derradeiro reconhecimento dar-se-ia apenas quando do ato homologatório do Fisco em programa de regularização tributária, no bojo do qual fizera uso dos ativos fiscais recebidos.

Convém rememorar a definição de ativo contingente (CPC 25):

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

O “não totalmente sob controle” poderia levar à compreensão de quaisquer riscos associados aos ditos prejuízos fiscais/bases negativas cedidos pela parte relacionada justificariam o procedimento adotado pela autuada.

Ocorre que o próprio CPC 25 relativiza a questão (grifos nossos):

33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, **quando a realização do ganho é praticamente certa**, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

Há risco, em menor ou maior extensão, em todos os aspectos da vida, seja de uma pessoa natural, seja de uma entidade.

No exercício regular e legítimo das atividades da pessoa jurídica, administrar tais variáveis revela-se fundamental para sua adequada operação, manutenção e desenvolvimento, exercendo, com isso, sua função social e retribuindo os que nela investiram e acreditaram.

No caso, às partes envolvidas era dada total gerência sobre o levantamento e o controle dos créditos que foram posteriormente levados ao programa especial de regularização.

Eventual receio de irrisignação do Fisco é inversamente proporcional à obediência às normas legais e infralegais de regência da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem prejuízo de se socorrer da jurisprudência administrativa e judicial consolidada, das ações de

conformidade, das salutares soluções de consulta e de todos os demais mecanismos e fontes disponíveis aos contribuintes.

Ou seja, a *realização do ganho* deveria ser tida pela recorrente como *praticamente certa*, o que bastaria para confirmar a exigência fiscal mantida pelo colegiado **a quo**.

Ocorre que, em adição, o uso de tais prejuízos/bases negativas em 2017 trouxe uma consequência jurídica/patrimonial para a recorrente que não poderia ser de modo algum desprezada: a **imediata extinção de passivos** tributários. É o que reza o § 8º do art. 2º da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017 (grifamos):

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

[...]

§ 8º A utilização dos créditos na forma disciplinada no inciso I do caput e no inciso II do § 1º deste artigo **extingue os débitos** sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Dada a condição resolutória, o fato gerador reputa-se ocorrido desde a prática do ato ou da celebração do negócio (arts. 116, inciso II, e 117, inciso II, do Código Tributário Nacional), ou seja, em 2017.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva