



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Recurso nº : 138.599  
Matéria : IRPJ – Ano-calendário: 2000  
Recorrente : DAYTEC LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ – BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 01 de dezembro de 2004  
Acórdão nº : 103-21.799

**ATIVO FISCAL DIFERIDO** – A demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes de ser deduzido o valor da provisão para pagamento do imposto de renda e, antes, também, de ser adicionado o valor do Ativo Fiscal Diferido, concernente ao imposto de renda calculado sobre o prejuízo fiscal a compensar que a pessoa jurídica avaliou ser possível a sua recuperação em períodos de apuração futuros.

Se no preenchimento da Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, o valor do Ativo Fiscal Diferido for computado como receita, poderá o mesmo ser excluído do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Recurso Voluntário a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DAYTEC LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

Recurso nº : 138.599  
Recorrente : DAYTEC LTDA.

## RELATÓRIO

### A EXIGÊNCIA FISCAL

Em procedimento fiscal de revisão interna, foi lavrado, em 02/06/2003, o auto de infração de fls. 03/07, contra a empresa DAYTEC LTDA., com sede em Divinópolis – MG, no valor total de R\$ 1.684.649,58, sendo R\$ 776.729,95 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, R\$ 582.547,46 de multa de ofício de 75% e R\$ 325.372,17 de juros de mora calculados até 30/05/2003.

O lançamento de ofício foi efetuado, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração, fls. 05, tendo em vista a apuração de “redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício”. Demonstra que, “a empresa na DIPJ 2001, Ano Calendário 2000, excluiu como “Outras Exclusões” a importância de R\$ 3.106.919,83 e protocolizou um pedido de Restituição conforme processo nº 13675.000016/2001-11, de 26.01.2001”. E, “atendendo à solicitação da Seção de Orientação e Análise Tributária – Saort, informou que estes valores excluídos se referem à Provisão de Imposto de Renda de R\$ 2.330.454,93 sobre os Prejuízos Fiscais em 31.12.2000 de R\$ 9.203.522,25; e Provisão para Contribuição Social de R\$ 776.464,90 sobre a Base de Cálculo Negativa em 31.12.2000 de R\$ 9.558.568,12”. Enquadramento legal: “Art. 250, inciso I, do RIR/99”.

### A IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a referida exigência, a atuada apresentou, tempestivamente, a Impugnação e documentos de fls. 30/61.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

Referindo-se à Impugnação, dispõe o Relatório do julgado de primeira instância, fls. 98/101:

“Cientificado do lançamento em 16/06/2003 (AR – fl. 29), o contribuinte apresenta a impugnação em 16/07/2003.

Inicia o arrazoado, fazendo uma descrição da autuação, tendo ainda anotado que tomou ciência do auto de infração em 16/06/2003, conforme cópia de AR expedido pelos Correios (cópia fl. 59).

- Do mérito

Faz referência ao art. 146 da Carta Magna e ao art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), além da doutrina para ressaltar que, sendo a base de cálculo definida em lei, a sua extensão e amplitude na efetiva aplicação ao caso concreto não podem extravasar os limites estabelecidos no texto legal.

1 - Da legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Cita normas do CTN, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ressaltando que, por definição, lucro real não é igual ao lucro líquido do exercício, mas é apurado a partir deste.

Conclui que o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, adotou os mesmos conceitos e critérios da Lei nº 6.404, de 1976, na discriminação do lucro líquido do exercício, o qual deve ser apurado com base na escrituração comercial segundo o disposto no *caput* do art. 177 da mencionada lei.

Lucro líquido do exercício, segundo o art. 187 c/c o art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976, é a designação dada ao resultado líquido que remanesce, em cada exercício, depois de deduzidas as participações nos lucros.

Cita Bulhões Pedreira para ressaltar que a provisão do imposto de renda não integra o lucro líquido para fins de determinação do lucro real, acrescentando que este entendimento foi esposado no Parecer Normativo CST nº 102, de 1978.

Os valores registrados como provisão para imposto de renda não afetam a base de cálculo do imposto, sendo-lhe completamente estranhos. Como o legislador tomou o lucro líquido antes de afetado por tal rubrica contábil, não há que se falar em comando legal regulando o tratamento daqueles valores para fins da base de cálculo do tributo, posto que desnecessário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

A contabilização da provisão para o imposto de renda se faz por imposição dos princípios contábeis geralmente aceitos, notadamente por força do regime de competência.

**2 – Registro contábil do ativo diferido decorrente de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL**

Na apuração do resultado contábil de uma pessoa jurídica, as receitas e despesas referentes a determinado exercício são reconhecidas com observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, com destaque para o princípio da competência que, ao contrário do regime de caixa, não está relacionado com recebimentos ou pagamentos.

Da observância desse princípio fundamental decorre a necessidade de registro do ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

O Pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) sobre contabilização do IRPJ e CSLL, aprovado pela Deliberação CVM nº 273, de 1998, introduziu a figura do ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL a serem utilizados na compensação de lucros tributáveis posteriores. Em linhas gerais, a condição básica para o reconhecimento desse ativo é que, no futuro, seja provável a existência de lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos.

As Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC) nº 25, em seu item 3.1, dispõem que o montante do imposto e da contribuição diferidos deverão ser reconhecidos integralmente como receita no resultado do período, procedimento este ratificado pelas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) nº 12.

Ora, se uma pessoa jurídica registra contabilmente o ativo diferido relativo ao prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, e a boa prática contábil recomenda que esse registro seja feito diretamente no resultado do exercício, não há dúvidas de que o lançamento contábil da receita deverá ser efetivado na mesma rubrica em que a sociedade normalmente lançaria a despesa correspondente, ou seja, na conta contábil de IRPJ e CSLL no resultado do exercício, que, nesse caso, poderá apresentar um saldo credor.

Embora o reconhecimento de tal ativo diferido tenha como contrapartida um lançamento credor em resultado, o mesmo possui a natureza e deve ser tratado como IRPJ e CSLL, visto que o seu registro decorre da apuração desses tributos. A sua contabilização reflete o atendimento ao princípio de competência, o que fará com que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

no exercício da efetiva compensação, a despesa relativa àqueles tributos seja totalmente relacionada ao lucro apurado no período.

Relativamente ao IRPJ, o lucro líquido tomado para o cálculo de sua base de cálculo é aquele antes da provisão para o tributo, portanto, antes do registro de qualquer ativo diferido, uma vez que a rubrica de provisão para o imposto de renda não afeta sua própria base de cálculo.

A eventual classificação da contrapartida desse ativo diferido em qualquer outra rubrica contábil do resultado não tem o condão de modificar-lhe a natureza, sendo despicienda e logicamente redundante qualquer autorização legal expressa para efetuar a sua dedução na determinação do lucro real.

Cita o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, argumentando que numa interpretação finalística do texto legal, conclui-se que a rubrica contábil de CSLL deve ser neutra na apuração de sua base de cálculo e do lucro real. No caso de apuração de saldo credor de CSLL (decorrente do registro de ativo diferido sobre base negativa apurada), este deverá ser excluído do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL.

Faz menção a entendimento exarado pela Secretaria da Receita Federal representada pela 9ª Região Fiscal em processo de consulta e a acórdão do Conselho de Contribuintes.

### 3 – Apresentação do ativo fiscal diferido na declaração de rendimentos

Relata a forma adotada pelo contribuinte para informar na declaração de rendimentos o registro do ativo diferido.

### 4 – Do cálculo do "quantum debeat"

Em observância ao princípio da eventualidade, ainda que se admitisse que fosse indevida a exclusão efetuada relativa à contrapartida do ativo fiscal diferido de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, o procedimento fiscal deveria ser o de recompor as bases de cálculo do IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário objeto da autuação, a fim de apurar o correto valor devido a título de imposto de renda e contribuição social, conforme demonstrado.

Ressalta ainda que este entendimento foi objeto de várias decisões exaradas na esfera administrativa.

### 5 – Do pedido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

Em face do exposto, requer o seguinte: a) que seja reconhecida a impugnação e declarado insubsistente o lançamento; b) em atendimento ao princípio da eventualidade, que determine a retificação do lançamento; c) protesta-se pela produção de todas as provas em Direito admitidas.

Finalmente, requer que o processo nº 10665.000895/2003-73 seja anexado ao presente processo, uma vez que decorre deste e que toda a argumentação formulada neste processo está intimamente relacionada àquele, devendo a decisão proferida no seu julgamento necessariamente afetá-lo.

Foram juntadas à impugnação cópias dos seguintes documentos (fls. 46/61): contrato social, procuração, documento de identificação, cartão do CNPJ, páginas da DIPJ/2001, AR dos Correios e folhas da Parte B do Lalur.

4.8 pelas razões expostas, requer o cancelamento do auto de infração."

#### O JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, que prolatou o Acórdão de fls. 96/107, cuja ementa estabelece:

#### "EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO - PROVISÕES

Inexistindo previsão na legislação tributária, está correto o lançamento que considerou indevida a exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real de valores identificados como provisão para imposto de renda e contribuição social sobre prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

#### COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Constatada a existência de saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores, efetua-se a compensação pleiteada na forma da legislação de regência.

#### SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO

Constatado que o contribuinte postulou a restituição/compensação do saldo negativo do imposto de renda apurado na DIPJ/2001, não há como aproveitar os valores correspondentes no lançamento de ofício ora contestado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

**DEDUÇÃO DO IMPOSTO – PAT**

A alteração do valor declarado a título de dedução no cálculo do imposto de renda de importância relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador, em decorrência do lançamento de ofício, depende de comprovação inequívoca do atendimento aos requisitos legais previstos na legislação de regência para o gozo do incentivo fiscal.

Lançamento Procedente em Parte”.

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido Acórdão de primeira instância são, em resumo, as seguintes:

**I – PRELIMINARES**

A impugnação é tempestiva e dela se toma conhecimento. Postulou o impugnante que o processo nº 10665.000895/2003-73 (relativo à CSLL) fosse anexado ao presente processo, uma vez que decorre deste.

A anexação não se faz necessária, uma vez que, diferentemente do entendimento do contribuinte, os lançamentos são distintos, regidos por legislações específicas, contendo cada um dos processos os elementos de comprovação pertinentes, não ficando configurada a hipótese de que trata o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Assim, as considerações do impugnante a respeito da Contribuição Social foram examinadas no processo próprio, conforme cópia do acórdão em anexo, tendo em vista que o autuado apresentou impugnação específica contra o lançamento daquela contribuição.

**II – MÉRITO**

O art. 247 do RIR/1999 define o lucro real como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas naquele Decreto. Por sua vez, os ajustes do lucro líquido são regulados pelos artigos 249 (adições) e 250 (exclusões).

O art. 250 do RIR/1999, base legal do lançamento, prevê a exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real somente nos casos previstos na legislação tributária, consoante as disposições do § 3º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que o fundamenta.

Até este ponto, pode-se verificar que as exclusões do lucro líquido somente podem ser operadas quando houver autorização na legislação tributária, não sendo suficiente que se recorra a princípios contábeis



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

geralmente aceitos para que seja efetivada a dedução no âmbito do imposto de renda.

Tendo o contribuinte esclarecido que os valores informados como "Outras Exclusões" referiam-se a provisões, é importante ainda destacar o contido no art. 335 do RIR/1999 a respeito do assunto:

*Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).*

Entre as provisões dedutíveis previstas no Regulamento, figuram as provisões técnicas compulsórias das companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, além da provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e ao 13º salário dos empregados.

Efetivamente, não existe previsão legal para a constituição e dedutibilidade de provisão para IRPJ e CSLL sobre prejuízos fiscais e bases negativas nem para exclusão dos valores correspondentes do lucro líquido na determinação do lucro real.

Percebe-se, portanto, que a provisão constituída não pode ser considerada despesa dedutível nem ser deduzida do lucro líquido para fins de apuração do lucro real sujeito à incidência do imposto de renda, porque, em ambas as situações, não existe previsão legal.

Ressaltou ainda, o impugnante, aspectos atinentes ao registro contábil do ativo diferido decorrente de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, acentuando que o entendimento da defesa foi acolhido pela SRF na Solução de Consulta nº 21, de 01/02/2001.

O referido ato se posicionou acerca do tratamento fiscal do denominado Ativo Fiscal Diferido numa situação específica em que o consulente, possuidor por um lado de passivo tributário e por outro de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL compensáveis, aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis).

Em razão desta adesão, estava o consulente utilizando os créditos fiscais decorrentes dos prejuízos e das bases de cálculo negativas para liquidar a parcela do débito correspondente à multa de mora, de ofício e aos juros moratórios devidos como permitido pela legislação de regência.

Assim, formulou questões acerca do reconhecimento contábil na escrituração mercantil relativamente à operação mencionada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

A Solução de Consulta cuidou de responder ao consulente questões atinentes à contabilização do denominado Ativo Fiscal Diferido na hipótese, em caráter excepcional, de se utilizar prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para quitação de multas e juros moratórios no âmbito do Refis.

Entretanto, o referido ato, além de sequer fazer menção à provisão para IRPJ e CSLL sobre prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, nos termos em que foram elaborados seus fundamentos e também na conclusão exarada, não dá guarida ao procedimento adotado pelo autuado.

O contribuinte, portanto, extrapolou os termos da Solução de Consulta, tendo em vista que em nenhum momento o ato administrativo previu a constituição desta provisão e muito menos a sua exclusão do lucro líquido.

Neste sentido, ainda que o contribuinte pretenda contabilizar o Ativo Fiscal Diferido, nos moldes definidos na Solução de Consulta citada, tal fato não garante a exclusão do lucro líquido para determinação do lucro real de provisão não prevista na legislação tributária.

Quanto ao acórdão do Conselho de Contribuintes citado pelo impugnante, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST nº 390, publicado no DOU de 4 de agosto de 1971).

Ademais, uma leitura atenta da ementa transcrita na impugnação (fl. 41) indica que a situação tratada naquele acórdão não corresponde ao assunto objeto do lançamento ora discutido.

No que se refere às considerações do impugnante a respeito da forma adotada na apresentação do Ativo Fiscal Diferido na declaração de rendimentos, o fato relevante é que a indicação da provisão para contribuição social e imposto de renda sobre os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa na rubrica "Outras Exclusões" representou uma infração às normas que regem a legislação tributária, conforme anotado pela fiscalização, legitimando o lançamento do montante indevidamente excluído.

É bom lembrar que, de acordo com a conclusão exarada na Solução de Consulta comentada, o reconhecimento contábil dos Ativos Fiscais Diferidos não deve alterar para mais ou para menos, em nenhum período, a base de cálculo dos tributos citados, no caso IRPJ e CSLL. Também merece destaque a anotação feita na solução de consulta, segundo a qual "algumas empresas podem deixar de reconhecer na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

escrituração esses efeitos; e essa postura em nada alterará a situação fiscal do contribuinte".

Desta forma, deve ser mantido o lançamento quanto aos aspectos até então examinados.

### III – CÁLCULO DO IRPJ

O defendente postulou uma revisão do cálculo do imposto, tendo apresentado um demonstrativo na impugnação (fls. 43/44).

Analisando o referido demonstrativo, nota-se que o contribuinte pretende, na demonstração do lucro real, deduzir prejuízos fiscais de períodos anteriores. Além disso, no cálculo do imposto de renda, tenciona alterar a parcela dedutível correspondente ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e deduzir o imposto de renda retido

O contribuinte fez anexar aos autos cópia da Parte B do Lalur demonstrando a existência de saldo compensável de prejuízos fiscais (fl. 61), fato confirmado pelos controles de prejuízos fiscais nos sistemas da SRF – Saplí, cujas telas foram juntadas às fls. 65/66.

Sendo assim, não há óbice a que seja reconhecida a compensação de prejuízos pleiteada pelo autuado em relação à base tributável lançada.

De acordo com as instruções de preenchimento da DIPJ/2001, o saldo negativo do imposto de renda poderia ser compensado com o imposto de renda devido a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, assegurada a alternativa de requerer a restituição, consoante disposições do Ato Declaratório SRF nº 3, de 07/01/2000.

No Despacho Saort/DRF/DIV nº 103, de 21/10/2002 (cópia – fls. 15/16), tendo como referência o processo nº 13675.000016/2001-11, consta que o contribuinte apresentou pedido de restituição, acompanhado de pedidos de compensação, dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados na DIPJ/2001. O processo supracitado é confirmado nos sistemas da SRF pelas telas de processamento de fls. 67/68.

Nestas circunstâncias, tendo o contribuinte formalizado pedido de restituição/compensação do saldo negativo do IRPJ e CSLL apurado na DIPJ/2001 em processo ainda pendente de solução, não é possível apropriar o valor correspondente no presente lançamento.

Em relação ao PAT, a parcela declarada (R\$ 735,75) já foi considerada quando da apuração do saldo negativo do imposto, objeto do pedido de restituição/compensação supracitado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

Quanto à diferença do PAT apurada em decorrência do lançamento (R\$ 13.049,06), recalculada a partir do novo imposto devido, a dedução do valor correspondente somente poderia ser admitida na hipótese de comprovação por parte do impugnante de que foram observadas estritamente as disposições contidas nos artigos 581 a 587 do RIR/1999, que consolidam a legislação sobre a matéria, fato a que não se ateu o autuado na impugnação apresentada.

Feitas estas considerações, tendo por base o demonstrativo fiscal de fl. 06, o cálculo do IRPJ deve ser efetuado conforme se segue:

<b>Exercício 2001 – valores expressos em R\$</b>	
VALOR TRIBUTÁVEL	3.106.919,83
VALOR EXCLUÍDO	0,00
VALOR MANTIDO	3.106.919,83
PREJUÍZOS COMPENSADOS	932.075,95
BASE DE CÁLCULO	2.174.843,88
ALÍQUOTA DO IMPOSTO	15%
IMPOSTO DEVIDO	326.226,58
IMPOSTO ADICIONAL (10%)	217.484,39
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	543.710,97

### O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente notificada do julgamento de primeira instância, em 03/12/2003, conforme A.R. de fls. 113. Em 31/12/2003, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, conforme petição e documentos de fls. 115/162. Anexou, para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com o artigo 38 da Lei nº 10.522, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, cópia do "Termo de Arrolamento de Bens e Direitos - Processo nº 10665.001474/2003-60" e da "Relação de Bens e Direitos para Arrolamento", conforme consta dos autos, fls. 118 e 142 a 144. A Agência da Receita Federal da jurisdição da autuada, Itaúna-MG, após anexar dados do sistema informatizado da SRF Comprot, fls. 163, que confirma a existência do processo de arrolamento de bens mencionado pela recorrente, encaminhou o presente processo a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para julgamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

A autuada repete no Recurso Voluntário as alegações apresentadas na Impugnação, as quais encontram-se resumidas no Relatório do julgamento de primeira instância, fls. 98/101, e acrescenta, em síntese:

Quanto à base de cálculo do IRPJ, argumenta que, "como a despesa com o IRPJ não afeta a determinação do lucro real, a receita decorrente do reconhecimento do ativo fiscal diferido sobre saldo de prejuízos fiscais deve, da mesma maneira, manter-se neutra, não sendo tributada no cômputo daquela base de cálculo."

Referindo-se à Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal nº 021, de 01/02/2001, afirma que na decisão de primeira instância "o julgador insiste em desconhecer a natureza intrínseca do ativo fiscal diferido em comento, prendendo-se a uma interpretação literal e estreita de dispositivos regulamentares. Confunde o tratamento a ser dispensado às provisões para IRPJ e CSLL com aquele a ser observado quanto às contrapartidas dos ativos fiscais diferidos." Que, "se o ponto de partida definido na lei antecede e desconhece as rubricas contábeis de provisão para IRPJ e CSLL, não seria o fato de ter sido apresentado um saldo credor como acrescido ao montante do lucro líquido, apenas para fins de demonstração, que o tomaria parte integrante da base de cálculo, pois a sua natureza intrínseca não mudou: trata-se de IRPJ e CSLL." Após citar o conteúdo e os fundamentos legais da referida Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal e, também, os comentários sobre a mesma, exarados na decisão de primeira instância, alega que "optando por efetuar o registro dos mencionados Ativos Fiscais Diferidos em contrapartida ao resultado do exercício, a recorrente provocou um acréscimo ao lucro líquido contábil, o qual não caracteriza hipótese de incidência dos tributos em referência. Nessa esteira, agindo de forma lícita, efetuou a exclusão dos montantes relativos aos Ativos Diferidos das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, com o único objetivo de, justamente, não alterar para mais ou para menos, em nenhum período, a base de cálculo dos tributos citados (conforme Anexo III, fls.145/146)." E, que, "as conclusões atingidas na mencionada solução de consulta dão guarida ao procedimento adotado pela recorrente, que, notadamente, em momento algum extrapolou os termos nela contidos."

Sobre a recomposição da base de cálculo do IRPJ referente ao ano-calendário objeto da autuação, afirma que, "as autoridades julgadoras consideraram o pedido da recorrente precedente, apenas em parte, acatando a possibilidade de utilização de saldos pretéritos de prejuízos fiscais para compensação contra a base tributável lançada." E, "equivocaram-se ao desconsiderar os demais valores que compõem o cálculo, pois apesar de haver protocolado pedido de restituição,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

acompanhado de pedidos de compensação, como citado no acórdão recorrido, foram os mesmos indeferidos pela DRF, o que ensejou a apresentação de Manifestação de Inconformidade junto ao órgão competente, ainda pendente de apreciação." Apresenta os documentos necessários a comprovação do atendimento à legislação que dispõe sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, ANEXO IV, fls. 147 a 149, não admitido como dedução do imposto de renda na decisão de primeira instância.

Em relação ao citado Anexo III, que juntou ao Recurso, fls. 145/146, afirma que o mesmo "possui duas colunas, uma com lançamento do imposto diferido e outra sem lançamento do imposto diferido, para demonstrar que se optasse por não fazer o registro contábil, os impostos antecipados não sofreriam quaisquer alterações, não afetando, portanto, as compensações realizadas através do Pedido de Restituição – Processo 13675.000016/2001-11, citado no Auto de Infração."

Requer ao final o cancelamento do Auto de Infração. E, também, que o processo nº 10665.00895/2003-29 seja apensado ao presente processo, "uma vez que o mesmo decorre deste e que toda a argumentação formulada no presente processo está intimamente relacionada àquele, devendo a decisão proferida no seu julgamento necessariamente afetá-lo."

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

VOTO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Houve arrolamento de bens à vista do que consta dos autos, fls. 118, 142 a 144, 163 e 166. Conheço do recurso.

Preliminarmente, quanto ao pedido da recorrente de se efetuar a anexação deste processo ao de nº 10665.00895/2003-73, concordo com o entendimento exarado na decisão de primeira instância, ou seja, a anexação não se faz necessária, uma vez que os lançamentos são distintos, regidos por legislações específicas, contendo cada um dos processos os elementos de comprovação pertinentes, não ficando configurada a hipótese de que trata o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. A recorrente apresentou recurso voluntário específico contra o lançamento da contribuição social, de que trata o citado processo, nº 10665.00895/2003-73, e as suas considerações foram analisadas, conforme cópia do Acórdão em anexo.

Quanto ao mérito, verifica-se que a matéria objeto da autuação no presente processo refere-se ao denominado "Ativo Fiscal Diferido". E corresponde ao imposto de renda calculado sobre o saldo a compensar de prejuízos fiscais existente em 31/12/2000, que a contribuinte avaliou ser possível a recuperação em períodos de apuração futuros. Efetuiu o registro contábil deste direito, mediante lançamento a débito de conta do ativo e a crédito de conta de receita – resultado do ano-calendário de 2000. E no preenchimento da correspondente Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, lucro real, excluiu do lucro líquido o valor deste "Ativo Fiscal Diferido".

A autoridade fiscal não aceitou o procedimento adotado pela contribuinte. E, com respaldo legal no artigo 250, inciso I, do RIR/99, efetuou o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

lançamento de ofício, fls. 3/7, considerando a referida exclusão como não autorizada pela legislação do imposto de renda.

Consultando a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vigente no ano-calendário da autuação – 2000, constata-se que, no encerramento das demonstrações financeiras, quando o lucro real do período de apuração é positivo, a constituição da provisão para pagamento do imposto de renda é obrigatória, inclusive a relativa a lucros cuja tributação tenha sido diferida, conforme dispõe o artigo 339 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. A base de cálculo da Provisão para o IR é o lucro real, que, de acordo com o artigo 247 do RIR/99, é definido como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. E segundo o Parecer Normativo CST nº 102/78, lucro líquido do período de apuração é o apurado antes de calculada a provisão para o imposto de renda. Quanto à demonstração do Lucro Real na DIPJ, as fichas correspondentes, bem como as instruções de preenchimento das mesmas, estão em conformidade com a legislação citada.

Se no encerramento das demonstrações financeiras, o lucro real é negativo, prejuízo fiscal, a legislação do imposto de renda não disciplina expressamente o registro do denominado "Ativo Fiscal Diferido", ou seja, do imposto de renda calculado sobre o prejuízo fiscal a compensar que a pessoa jurídica avaliou ser possível a recuperação em períodos de apuração futuros. Da mesma forma ocorre na DIPJ, uma vez que não há instruções específicas quanto ao preenchimento do citado registro.

Conforme as considerações que fundamentaram a decisão de primeira instância, face à falta de previsão legal expressa quanto ao referido registro, principalmente quanto à exclusão da base de cálculo do imposto de renda na forma efetuada pela recorrente, o lançamento de ofício foi mantido. E, do total do imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29  
Acórdão nº : 103-21.799

renda apurado, foi efetuada a compensação de prejuízos fiscais pleiteada na impugnação.

Não concordo com as citadas considerações da decisão de primeira instância. Entendo que o procedimento adotado pela recorrente tem amparo nos dispositivos legais acima mencionados. Destarte, a demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes de ser deduzido o valor da provisão para pagamento do imposto de renda e, antes, também, de ser adicionado o valor correspondente ao registro do denominado "Ativo Fiscal Diferido". Se na DIPJ não há como atender a este entendimento, correto foi o procedimento adotado pela recorrente, que buscando anular o efeito do referido registro na conta de receita, efetuou a sua exclusão da base de cálculo do imposto de renda.

Por outro lado, cumpre assinalar, com base na aludida conclusão de que a demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes da dedução do valor da provisão para pagamento do imposto de renda e da adição do valor correspondente ao registro do "Ativo Fiscal Diferido", que, em consonância com as orientações constantes do manual editado pela Receita Federal, Perguntas e Respostas – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, edição de 2001, pergunta 484, a partir de 01/01/1996, com o fim da correção monetária de balanço (Lei nº 9.249/95, art. 4º), constituir ou não provisão para pagamento do imposto de renda e, também, efetuar ou não o registro do imposto de renda calculado sobre o lucro real negativo, prejuízo fiscal a compensar – Ativo Fiscal Diferido, não acarreta qualquer influência para efeitos fiscais. Os efeitos passaram a ser puramente contábeis. A constituição da Provisão para pagamento do IR ensejará a apuração de um lucro líquido menor passível de ser distribuído ou destinado pela pessoa jurídica. Já o registro do "Ativo Fiscal Diferido" ensejará a apuração de um lucro líquido maior passível de ser distribuído ou destinado pela pessoa jurídica.

Ademais, se, ao invés do citado procedimento, a recorrente tivesse utilizado como contrapartida do lançamento contábil conta do patrimônio líquido, sem



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10665.000894/2003-29

Acórdão nº : 103-21.799

transitar pelo resultado do período de apuração, não teria ocorrido o entendimento sustentado pela autoridade fiscal para justificar o lançamento de ofício e estaria procedendo de acordo com a orientação exarada pela Receita Federal em caso equivalente – registro pela pessoa jurídica que cede “Ativo Fiscal Diferido”, consubstanciado no artigo 7º da Instrução Normativa nº 44, de 25/04/2000, *verbis*:

*Art. 7º. No caso de utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, de terceiros, a pessoa jurídica cedente, a qualquer título, deverá:*

*I – registrar, em sua escrituração contábil, o valor do direito cedido, determinado na forma do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de patrimônio líquido;*

Observe-se, que no caso de que trata a referida IN SRF 44, de 2000, o registro na escrituração contábil do “Ativo Fiscal Diferido” ocorre no momento da sua cessão.

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, 01 de dezembro de 2004.

MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA