



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

Processo n° 10680.009278/2004-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.677 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

ATIVO FISCAL DIFERIDO. CONSTITUIÇÃO E REVERSÃO.

A constituição do ativo fiscal diferido, decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores à sua constituição, deve ter como contrapartida o patrimônio líquido e não pode ensejar efeito fiscal, de acordo com a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT n° 21, de 01 de fevereiro de 2001.

Incorreta a interpretação de que, se a empresa ofereceu à tributação do IRPJ a contrapartida do ativo fiscal diferido decorrente da base de cálculo negativa da CSLL, tem o direito de extrair do lucro real no período em que foi feita a reversão, por falta de base legal. Mormente, quando a contrapartida da constituição do ativo fiscal diferido apenas reduziu o prejuízo fiscal apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos, os membros do colegiado NEGARAM provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin que davam provimento integral ao recurso. O Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas foi vencido em menor extensão por acatar o pedido subsidiário de recomposição do prejuízo fiscal sem considerar os efeitos do crédito de CSLL que foi adicionado como receita à apuração do IRPJ nos anos-calendário de 1995 e 1996. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(Assinado Digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relator

(Assinado Digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas-Bôas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa (Redator designado), Aurora Tomazini de Carvalho (Relator) e Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de auto de infração (fls. 08/20) para a constituição de crédito tributário relativo a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

O auto de infração refere-se a fatos geradores ocorridos no anos-calendários de 1997, 1998 e 1999 e, além do principal, inclui também juros e multa no percentual de 75%.

De acordo com a fiscalização foram constatadas as seguintes infrações:

Infração 1: exclusão indevida de “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”; e

Infração 2: exclusão indevida de saldo devedor da diferença ipc/btnf 1990;

Infração 3: exclusão indevida de “Reversão crédito tributário de CSLL tributado em 1990”; e

Infração 4: exclusão indevida de “receita pela reversão de contingência passiva”.

Cada uma das infrações é descrita pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 21/31), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

Infrações 1 e 3:

O contribuinte reconheceu em seu balanço um “ativo fiscal diferido” referente a valores de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL a compensar em períodos futuros. A contrapartida deste lançamento em ativo foi uma conta de “receita”.

Os valores relativos à base negativa de CSLL foram tributados à época da constituição do ativo diferido. Por conta disso, quando da reversão do ativo, por ordem do Banco Central, excluiu da base de cálculo do IRPJ o valor referente à CSLL.

Quando da constituição do “ativo fiscal diferido” o contribuinte teve prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, mesmo incluindo a “receita” referente a este ativo na apuração dos tributos. No entanto, quando o ativo foi revertido, o contribuinte teria lucro a ser tributado se não fosse a exclusão da “despesa” de CSLL.

Entendeu a fiscalização que não poderia o contribuinte, a seu “bel prazer”, constituir/reverter um “ativo diferido” (tendo por base um pretensão direito futuro e incerto), lançando como contrapartida uma receita/despesa. Isso equivaleria a admitir que o contribuinte

possa controlar através deste mecanismo o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL de determinado período, bastando para isto constituir ativos diferidos, com base em pretensos direitos futuros.

Infração 2:

Verificou a fiscalização que a contribuinte propôs medida judicial com o fim de assegurar o direito de deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o saldo devedor de correção monetária da Lei nº 8.200/91 (IPC/BTNF-90) sem a limitação imposta pelo art. 3º da citada lei, que determinou a dedução parcelada em seis anos-calendário a partir de 1993.

Foi proferida sentença judicial dando provimento ao recurso do contribuinte e, à época da autuação, esta decisão continuava em vigor, uma vez que pendia de julgamento recurso perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Ao examinar a sentença, entendeu a fiscalização que ela autorizava a exclusão da diferença IPC-BTNF-90 única e exclusivamente no ano-calendário de 1995. Seriam, portanto, ilegítimas as exclusões efetuadas nos anos de 1997, 1998 e 1999.

Infração 4:

No ano-calendário de 1995 o sujeito passivo constituiu um ativo diferido referente ao PASEP, em virtude da possibilidade de êxito em medida judicial na qual discutia a exigibilidade do tributo.

Referido ativo teve como contrapartida uma receita. Em 1999, porém, foi revertida a contingência, o que implicou na apuração de uma despesa, a qual foi deduzida do lucro da pessoa jurídica.

De acordo com a fiscalização, o ativo diferido não é uma receita da empresa e, portanto, não poderia influenciar no resultado do exercício, à época em que este foi constituído. Ou seja, não seria receita tributável. De igual forma, não seria uma despesa efetiva e, por isso, não poderia ser deduzido quando ocorreu a reversão.

Inconformada, a empresa autuada apresentou a competente IMPUGNAÇÃO na qual alega, resumidamente, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 1997 e 1998;
- (ii) Relativamente à infração 2, alegou que: (1) a sentença judicial jamais limitou a exclusão da diferença IPC-BTNF-90 ao ano-calendário de 1995; (2) o crédito tributário não poderia ser exigido acrescido de juros e multa, uma vez que o contribuinte está acobertado por medida judicial; e (3) ainda que se entenda equivocada a conduta adotada pelo contribuinte, deve-se, ao menos, refazer os cálculos relativos à exclusão do saldo devedor da diferença de IPC-BTNF-90, computando-o no lucro real à razão de 25% em 1993 e de 15% nos anos de 1994 a 1998, conforme admitido pela Lei nº 8.200/91;
- (iii) Relativamente às infrações 1 e 3, alegou que: (1) o crédito tributário de CSLL, quando foi constituído como diferido, foi oferecido à tributação como receita para fins de IRPJ, uma vez que a despesa da CSLL, à época, era dedutível da base de cálculo deste tributo. Portanto, quando da sua reversão, deveria ser excluída da tributação; (2) o contribuinte não constituiu e reverteu o “ativo diferido” a seu “bel prazer”, mas sim atendendo determinação do BACEN; e (3) caso se entenda equivocado

o procedimento adotado pela contribuinte, requereu a recomposição do saldo de prejuízo fiscal apurado em 1995 e 1996, sem considerar o crédito de CSLL que foi adicionado como receita à apuração do IRPJ nestes anos;

- (iv) No que diz respeito à infração 4, argumentou o seguinte: em 1995, o sujeito passivo constituiu um passivo referente ao FINSOCIAL, o qual teve como contrapartida uma conta despesa, a qual foi deduzida da base de cálculo do IRPJ daquele ano, e um ativo no mesmo valor referente ao PASEP, o qual teve como contrapartida uma receita que foi tributada. Em 1999, o passivo referente ao FINSOCIAL foi revertido por conta de sentença judicial favorável, o que implicou na apuração de uma receita, que foi excluída da base do IRPJ, mas que deveria ter sido tributada. Paralelamente, reverteu o ativo referente ao PASEP, o que implicou numa despesa que foi indevidamente adicionada ao lucro. Ou seja, no ano de 1999 foi tributado novamente o ativo do PASEP, enquanto o FINSOCIAL foi deduzido em duplicidade. A reversão do ativo referente ao PASEP não implicou, portanto, em prejuízo para o Fisco, pois a tributação em duplicidade deste valor foi compensada pela dedução do FINSOCIAL. Da mesma forma que no item anterior, foi requerida a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal apurado em 1995, caso se entenda pela manutenção da autuação.

Em 04 de maio de 2005, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) decidiu julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada (fls. 368/431), de modo a reduzir a exigência referente à infração 2. Entendeu a autoridade julgadora o seguinte:

- (i) A sentença proferida na ação judicial proposta pelo contribuinte não limitou a compensação da diferença do IPC-IBTN-90 única e exclusivamente no ano-calendário 1995. Porém, foi reformada por acórdão do TRF da 1ª Região, o qual produz efeitos, a despeito de esta pendente o julgamento de Embargos de Declaração;
- (ii) A legislação, contudo, garantia a dedução destes valores da base de cálculo do IRPJ, ainda que de forma diferida, de modo que deve ser recomposta a exigência fiscal para considerar legítimas as deduções até os limites percentuais previstos na legislação;
- (iii) São exigíveis os juros e a multa, pois à época da autuação o sujeito passivo não estava acobertado por medida liminar;
- (iv) As diferenças mantidas, referentes às deduções realizadas acima do limite legal com base na sentença judicial, não podem ser questionadas na esfera administrativa, pois o contribuinte a ela renunciou quando propôs a medida judicial.

Contra esta decisão foi interposto Recurso de Ofício.

A Autuada também apresentou Recurso Voluntário (fls. 436/472), na qual repete as razões sustentadas na Impugnação, relativamente às infrações 1, 3 e 4. No que diz respeito à infração 2, reduzida por ocasião do julgamento em 1ª instância, questionou apenas a manutenção dos juros e da multa.

Em 27 de maio de 2008, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes julgou os recursos interpostos, decidindo o seguinte:

- (i) Negar provimento ao recurso de ofício, mantendo, assim, a exclusão parcial da exigência relativa ao IPC-IBTN-90;
- (ii) Acolher a preliminar de decadência para fatos geradores até 31/12/1998; e
- (iii) No mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência a parcela referente à receita de reversão de contingência passiva.

Ou seja, com referida decisão, o crédito tributário ficou assim:

- (i) Infrações 1 e 3 – exclusões CSLL: integralmente canceladas por envolverem fatos ocorridos no ano de 1998 e, portanto, alcançados pela decadência;
- (ii) Infração 2 – diferenças IPC-IBTN-90: mantida a decisão de 1ª instância, ou seja, a exigência de valores sub judice, acrescidos de juros e multa;
- (iii) Infração 4 – receita de reversão de contingência passiva: cancelada no mérito.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 543/550), no qual alegou que o lançamento, em relação aos fatos ocorridos até 31/12/1998, não estaria alcançado pela decadência (infrações 1 e 3) e que é legítima a autuação no que diz respeito à receita de reversão de contingência passiva (infração 4).

Em 21 de janeiro de 2013, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou o recurso interposto, dando-lhe parcial provimento para afastar a decadência reconhecida na instância inferior e determinar o julgamento do mérito das matérias não analisadas por conta do acolhimento da preliminar de decadência. Ou seja, manteve o cancelamento da infração 4 e, após afastar a alegação de decadência, determinou o exame do mérito das infrações 1 e 3.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Aurora Tomazini de Carvalho

Conforme indicado no relatório, a questão relativa à infração 2 foi examinada em 1ª instância e também pela antiga 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do recurso voluntário. Tendo em vista que não foi apresentado recurso pelo sujeito passivo, esta matéria encontra-se transitada em julgado no âmbito deste tribunal.

O mesmo se pode dizer da infração 4, a qual foi cancelada 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no qual foi acompanhada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Remanesce em discussão, portanto, apenas a legitimidade das infrações 1 e 3, as quais foram inicialmente canceladas por força da decadência. Estas serão, portanto, as matérias sob exame neste julgamento.

1. MÉRITO: exclusão da reversão do crédito tributário e CSLL sobre bases de cálculo negativas de anos anteriores

Conforme descrito no relatório, entendeu a fiscalização que os valores referentes a prejuízos fiscais e base negativa de CSLL a compensar em períodos futuros, registrados como “ativo fiscal diferido” nos anos-calendário de 1995 e 1996, não poderiam ser deduzidos como despesas no ano-calendário de 1998.

Tal posicionamento se fundamenta no seguinte: não poderia o contribuinte, a seu “bel prazer”, constituir/reverter um “ativo diferido” (tendo por base um pretense direito futuro e incerto), lançando como contrapartida uma receita/despesa. Isso equivaleria a admitir que o contribuinte possa controlar através deste mecanismo o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL de determinado período, bastando para isto constituir ativos diferidos, com base em pretensos direitos futuros.

Em resumo, defende a fiscalização que o sujeito passivo não poderia ter constituído o referido “ativo fiscal diferido” e depois revertê-lo quando entendesse conveniente.

De acordo com o Pronunciamento CPC nº 35 (assim como o IBRACON NPC nº 25), ativo fiscal diferido é “o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a: (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.”

Podem, portanto, ser contabilizados como “ativo fiscal diferido” os valores relativos a prejuízos fiscais (e bases negativas) compensáveis no futuro.

O reconhecimento contábil do valor correspondente à redução futura do encargo do IRPJ e da CSLL, está disciplinada na Norma internacional de Contabilidade nº 12, que assim dispõe:

48 – A economia fiscal em potencial, resultante da compensação futura de um prejuízo fiscal, pode ser incluída na apuração do resultado do período do prejuízo, se houver segurança, acima de qualquer dúvida razoável, de que os lucros tributáveis futuros serão suficientes para permitir o benefício do prejuízo realizado.

Ou seja, segundo referida norma, o registro, no Ativo, do IRPJ e da CSLL sobre prejuízos fiscais e base negativa compensáveis somente é aceitável se fundado em perspectivas relativamente seguras de que o prejuízo será absorvido por lucros tributáveis futuros.

No presente caso, essa circunstância sequer foi questionada. Limita-se a fiscalização a afirmar que o ativo fiscal diferido não poderia sequer ter sido constituído, muito menos revertido. Pelo exposto, no entanto, resta claro que o tal posicionamento não se coaduna com as normas vigentes.

Tanto isso é verdade que a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu a possibilidade de constituição do referido ativo, relativamente a prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, conforme se verifica na ementa abaixo colacionada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Dispositivos Legais: Regulamento para a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), artigo 344, parágrafo 2º; IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000, artigo 7º, inciso "I"; IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente das bases de cálculo negativa da Contribuição social sobre o Lucro Líquido - CSLL - geradas em períodos anteriores - quando reconhecidas contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo da referida contribuição e nem na do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal - quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso - pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Dispositivos Legais: Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, artigo 1º e parágrafo único; IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000, artigo 7º, inciso "I"; IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993. (SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF09 nº 21, de 01 de fevereiro de 2001)

Verifica-se, por outro lado, que a Recorrente comprovou, na sua impugnação, que a reversão do "Ativo Fiscal Diferido" aqui impugnado ocorreu por determinação do Banco Central do Brasil (fls. 645/646).

Ora, toda a acusação fiscal baseia-se no suposto fato de a Recorrente ter constituído um ativo com a finalidade de revertê-lo quando melhor lhe aprouvesse, de modo a reduzir tributos devidos. Tal afirmação, porém, não encontra amparo nas provas apresentadas nos autos.

Por fim, no que diz respeito ao tratamento fiscal deste ativo, para fins de tributação, é necessário verificar se a despesa relativa ao IRPJ e à CSLL são ou não dedutíveis da base de cálculo do tributo.

Atualmente, estes tributos, quando escrituradas por um lado a débito contábil de despesa e por outro em conta do passivo que represente as dívidas a serem pagas, não são dedutíveis na formação das respectivas base de cálculo. O IRPJ não é dedutível da base de cálculo da CSLL, dada a absoluta falta de previsão legal; e também não é dedutível de sua própria base de cálculo; conforme dispõe o art. 344, § 2º, do RIR/99.

A CSLL, por seu turno, desde 1º de janeiro de 1997 não é dedutível de sua própria base de cálculo e nem da base de cálculo do IRPJ, conforme determina a Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º e parágrafo único; que também transcrevo a seguir:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo Único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de

apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Estamos diante, portanto, de tributos que, nos dias atuais, não são dedutíveis na determinação das respectivas bases de cálculo e nem da base de cálculo um do outro. Ora, se as despesas que decorrem do reconhecimento desses passivos não são dedutíveis; também as receitas que resultam do reconhecimento dos ativos devem ser afastadas da tributação. É o que defende a própria Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta já mencionada. Vejamos o trecho em que tal ideia é exposta:

13. Todavia, na hipótese da apuração de prejuízo fiscal compensável ou de base de cálculo negativa da CSLL no encerramento de período atual ou curso, determina o item 031 do Pronunciamento, acima transcrito, que o valor dos ativos diferidos que deles decorrem deve ser integralmente reconhecido tendo como contrapartida conta de receita. Essa receita comporá o resultado do próprio período, aumentando, conseqüentemente e na mesma intensidade, o resultado líquido contábil; mas, como se demonstrará a seguir, ditas receitas podem ser excluídas do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo dos tributos ora tratados.

14. O IRPJ e a CSLL, quando escrituradas por um lado a débito contábil de despesa e por outro em conta do passivo que represente as dívidas a serem paga, não são dedutíveis na formação das respectivas base de cálculo. O IRPJ não é dedutível da base de cálculo da CSLL, dada a absoluta falta de previsão legal; e também não é dedutível de sua própria base de cálculo; conforme dispõe o Regulamento para a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), artigo 344, parágrafo 2o; que a seguir transcrevo: [...]

15. A CSLL, por seu turno, desde 01 de janeiro de 1997 não é dedutível de sua própria base de cálculo e nem da base de cálculo do IRPJ; conforme determina a Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, artigo 1o e parágrafo único; que também transcrevo a seguir: [...]

16. Estamos diante, portanto, de tributos que não são dedutíveis na determinação das respectivas bases de cálculo e nem da base de cálculo um do outro. Colocando de forma diferente, mas que resultará no mesmo efeito; é possível afirmar que não é dedutível a despesa originada em contrapartida do registro contábil do passivo correspondente aos citados tributos. Ora, se as despesas que decorrem do reconhecimento desses passivos não são dedutíveis; também as receitas que resultam do reconhecimento dos ativos podem ser afastadas da tributação. Qualquer outra conclusão, parece-me, seria perversa.

Como se percebe, prevaleceu o entendimento de que a receita reconhecida como contrapartida do ativo fiscal diferido, atualmente, não pode ser oferecida à tributação porque a despesa correspondente não poderá ser deduzida.

Ocorre que, à época em que a Recorrente constituiu o “Ativo Fiscal Diferido” referente à CSLL (anos-calendário 1995 e 1996), este tributo era dedutível da base de cálculo do IRPJ. Significa dizer: quando esta despesa fosse reconhecida, no futuro, o valor apurado seria excluído do lucro tributável. Como consequência disso, o ativo, quando constituído, deveria ser considerado como receita e oferecido à tributação.

No presente caso, é exatamente isso o que ocorreu. De fato, é incontroverso que a Recorrente considerou como receitas tributáveis os valores relativos à CSLL contabilizados no “Ativo Fiscal Diferido”.

Na decisão recorrida, inclusive, consta expressamente que não se poderia falar em tributação indevida desta “receita”, uma vez que não existia disposição expressa na legislação que autorizasse sua exclusão (fl. 396).

Ora, tratando-se de valor anteriormente incluído na base de cálculo do tributo, nos estritos termos da lei, a conclusão é uma só: quando da sua reversão, deveria, como de fato foi, ter sido deduzido da base de cálculo do IRPJ. Correto, portanto, o procedimento do sujeito passivo.

Diante disso, voto por dar provimento ao recurso, de modo a cancelar as exigências relativas aos itens 1 e 3 do auto de infração.

2. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para as exigências relativas aos itens 1 e 3 do auto de infração.

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Em que pese o voto da Ilustre Relatora Aurora Tomazini de Carvalho, peço *venia* para divergir quanto à sua proposta de dar provimento ao Recurso Voluntário no que tange às infrações 1 e 3, objeto deste Acórdão.

Observo, inicialmente, que utilizarei em minhas citações a numeração eletrônica gerada pelo e-processo.

Conforme tratado na Impugnação, nas Razões do Recurso Voluntário e no Relatório deste Acórdão, a Recorrente apresentou as seguintes alegações em relação às infrações 1 e 3; únicas infrações objeto deste aresto:

(1) o crédito tributário de CSLL, quando foi constituído como diferido, foi oferecido à tributação como receita para fins de IRPJ, uma vez que a despesa da CSLL, à época, era dedutível da base de cálculo deste tributo. Portanto, quando da sua reversão, deveria ser excluída da tributação;

(2) o contribuinte não constituiu e reverteu o “ativo diferido” a seu “bel prazer”, mas sim atendendo determinação do BACEN; e

(3) caso se entenda equivocado o procedimento adotado pela contribuinte, requereu a recomposição do saldo de prejuízo fiscal apurado em 1995 e 1996, sem considerar o crédito de CSLL que foi adicionado como receita à apuração do IRPJ nestes anos;

Preliminarmente, deve-se compreender a forma utilizada pela Recorrente para contabilizar os supostos créditos fiscais. Segundo a própria Recorrente (cf. resposta ao item 04 (fl. 68) do Termo de Intimação nº 07, de 03/06/2004), "*A contabilização, quando da constituição dos referidos créditos, se deu da seguinte forma:*"

1995

D: 188.25.00018 – Crédito Tributário IRPJ – R\$ 10.794.558,00

C: 719.99.40011 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – R\$ 10.794.558,00

D: 188.25.00026 – Crédito Tributário CSLL – R\$ 29.916.547,00

C: 719.99.40029 – Contribuição Social sobre o Lucro – R\$ 29.916.547,00

1996

D: 188.25.00018 – Crédito Tributário IRPJ – R\$ 367.867,29

C: 719.99.40011 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – R\$ 367.867,29

D: 188.25.00026 – Crédito Tributário CSLL – R\$ 18.043.383,13

C: 719.99.40029 – Contribuição Social sobre o Lucro – R\$ 18.043.383,13

Como se pode observar, a empresa contabilizou a contrapartida do ativo fiscal diferido (Ativo) como uma receita no resultado do exercício dos anos de 1995 e 1996 (contas Cosif 719.99.40011 (IRPJ) e 719.99.40029 (CSLL)).

De plano, já se pode constatar o primeiro equívoco cometido pela Recorrente.

A contrapartida do ativo fiscal diferido deveria ser contabilizada no Patrimônio Líquido, eis que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa trazidos do livro fiscal (Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur) para a contabilidade da Recorrente decorrem de saldos acumulados de anos anteriores aos anos de 1995 e 1996, como a própria Recorrente informou à fiscalização e confirmou na peça impugnatória:

1) Resposta ao Termo de Intimação nº 06, de 06/05/2004 (fls. 48 e 49):

10. Explicar porque foi excluído da base de cálculo do IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 45.050.281 relativo a CSLL; (fl. 53)

R: O BDMG reconheceu contabilmente, nos períodos-base de 1995 e 1996, crédito tributário de IRPJ e CSLL sobre o **saldo acumulado** de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (negritei)

2) Impugnação (fl. 280):

II.2.2 Da exclusão, no lucro real, da reversão do crédito tributário de CSLL sobre Bases de Cálculo Negativas de anos anteriores

(...)

Nos anos-calendário de 1995 e 1996, a Impugnante reconheceu contabilmente crédito tributário de IRPJ e CSLL sobre o **saldo acumulado** de prejuízos e bases de cálculo negativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido **de anos anteriores**. (negritei)

Assim, esta forma de contabilização da constituição do IRPJ e CSLL diferidos, por conta de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de períodos anteriores aos anos de 1995 e 1996, violou o princípio contábil da competência, na medida em que a Recorrente trouxe para o seu resultado contábil ajustes de períodos anteriores, cuja contabilização deveria ter como contrapartida o patrimônio líquido.

A fiscalização também constatou esta incorreção na contabilização do ativo fiscal diferido nos anos de 1995 e 1996 (fl. 28):

O contribuinte poderia ter efetuado a contabilização dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL como ativo diferido tendo como contrapartida diretamente o patrimônio líquido. Não existiria efeito fiscal quando da constituição ou da reversão do "ativo fiscal diferido".

A Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC) nº 25 do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - também traz essa regra de contabilização como norte:

34. Os impostos corrente e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando se relacionarem a itens também registrados, no mesmo período ou em período diferente, diretamente no patrimônio líquido, como, por exemplo:

a) mudança no valor contábil do imobilizado decorrente de reavaliação;

b) ajustes de exercícios anteriores. (negritei)

Este também é o entendimento exarado pela Solução de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT nº 21, de 01 de fevereiro de 2001:

12. O Instituto, portanto, já recomendava que os ajustes envolvendo os saldos acumulados das contas sob enfoque - geradas, reitero, em períodos anteriores - fossem efetuados diretamente no patrimônio líquido; com a ressalva da transição pela conta de ajustes de exercícios anteriores. Por conseguinte esses ajustes contábeis provocam reflexos apenas em contas patrimoniais; ou seja, de um lado contas do ativo circulante ou de longo prazo e de outro contas do patrimônio líquido. Assim, não transitam por conta de resultado e não interferem no lucro líquido do período em que a escrituração ocorrer. A legislação tributária em momento algum determina que esses valores, mesmo não compondo o lucro líquido do período, devam ser a ele acrescidos para fins de determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. Posto isso, por certo está dispensada a adição dessas quantias à base de cálculo antes mencionadas.

13. Todavia, na hipótese da apuração de prejuízo fiscal compensável ou de base de cálculo negativa da CSLL no encerramento de período atual ou curso, determina o item 031 do Pronunciamento, acima transcrito, que o valor dos ativos diferidos que deles decorrem deve ser integralmente reconhecido tendo como contrapartida conta de receita. Essa receita comporá o resultado do próprio período, aumentando, conseqüentemente e na mesma intensidade, o resultado líquido contábil; mas, como se demonstrará a seguir, ditas receitas podem ser excluídas do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo dos tributos ora tratados.

Pois bem. Posto isso, pode-se inferir que somente o ativo fiscal diferido surgido no próprio exercício em que se apurou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL é que deveria transitar pelo resultado contábil.

Como exemplo: se o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa foram gerados no ano de 1994, somente em 1994 a contrapartida desse ativo fiscal poderia ser contabilizada como receita. Ao revés, caso o ativo fiscal - em decorrência do surgimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de 1994 - fosse constituído em período(s) posterior(es) ao ano de 1994, a contrapartida deveria ser contabilizada no patrimônio líquido, em seguimento ao princípio da competência, por se tratar de ajustes de períodos anteriores.

Uma vez que a contrapartida da constituição do ativo fiscal diferido transitou - indevidamente - pelo resultado contábil, a Recorrente aumentou seu lucro contábil e, por conseguinte, a base de distribuição de lucros a seus acionistas.

Ocorre que, ao deixar de excluir do lucro real a receita decorrente da constituição do ativo fiscal diferido nos anos-calendário de 1995 e de 1996, a Recorrente cometeu outro equívoco, por ter considerado o crédito tributário de CSLL como sendo uma receita tributável. Isso porque, como nessa época a despesa de CSLL era dedutível na base de cálculo do IRPJ, a seu ver, a consequência lógica é de que também a receita deveria ser tributada. Veja (fl. 69):

Entretanto, com relação a CSLL, a situação foi diferente, uma vez que, nos anos-calendário de 1995 e 1996, a despesa de CSLL era considerada dedutível na base de cálculo do IRPJ. Por sua vez, a receita decorrente do registro do crédito tributário sobre a base negativa de CSLL deveria ser, então, tributada (como de fato o foi). *(sublinhei)*

Entendo que esta alegação não merece guarida.

De início, interessante notar que a própria Recorrente, em um primeiro momento, revelou à fiscalização que a constituição do ativo fiscal diferido não teria causado efeitos fiscais. Veja:

1) Resposta ao Termo de Intimação nº 06, de 06/05/2004 (fls. 48 e 49):

10. Explicar porque foi excluído da base de cálculo do IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 45.050.281 relativo a CSLL; (fl. 53)

R: O BDMG reconheceu contabilmente, nos períodos-base de 1995 e 1996, crédito tributário de IRPJ e CSLL sobre o saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Quando da constituição dos referidos créditos, estes foram contabilizados na própria conta de provisão para IRPJ e CSLL, no resultado do exercício, **não produzindo efeitos fiscais**. Assim, quando da sua reversão, nos períodos base de 1997 e 1998, também não produziram efeitos no IRPJ e CSLL, visto terem sido lançados nas mesmas contas. *(negritei)*

Posteriormente é que a Recorrente alterou seu discurso e confessou que havia ocasionado efeitos fiscais à contabilização do ativo fiscal diferido, fato este comprovado pela fiscalização, como já visto alhures neste voto.

Porquanto ter havido efeito fiscal na contabilização do ativo fiscal diferido, persisto no caminho de que as argumentações da Recorrente não merecem amparo.

Primeiramente porque, caso fossem contabilizados corretamente em seguimento ao princípio da competência - contrapartida contabilizada no patrimônio líquido -, a empresa não teria a obrigatoriedade de efetuar a adição de tais valores no lucro real, por falta de base legal. Desta forma, não se estaria aqui a discutir a incidência ou não da contrapartida

da contabilização do ativo fiscal diferido, uma vez que não haveria o trânsito pelo resultado contábil da empresa.

Outro ponto, que entendo ser mais relevante, é quanto à natureza do ativo fiscal diferido.

A meu ver, a constituição do ativo fiscal diferido é meramente contábil, não devendo ensejar nenhum efeito fiscal.

O ativo fiscal diferido, por sua vez, trata de uma mera expectativa de que os benefícios decorrentes de sua constituição poderão ser revertidos em favor da empresa constituinte. Tanto é verdade que a empresa deve seguir algumas condições impostas pela norma contábil para que contabilize este direito, e que, nem assim, deverá, necessariamente, se efetivar.

Tanto é expectativa que, no caso da Recorrente, ela não se concretizou. De acordo com o documento DEBHO/REFIS-G5-99/127 (fl. 644), de 09 de fevereiro de 1999, o Banco Central do Brasil determinou a baixa do crédito tributário outrora constituído, conforme motivos transcritos abaixo:

(...)

2. Ratificamos nossa determinação no sentido de baixar o Crédito Tributário, no valor de R\$ 52.008 mil, na data-base de 30.06.1998, com fundamento no art. 3º, inciso I, da Circular nº 2.746/97, tendo em vista que:

I - O prejuízo não foi ocasionado por motivo não usual, cuja probabilidade de nova ocorrência seja remota;

II - O estudo técnico apresentado por esse banco não evidencia analiticamente a origem das receitas previstas, bem como o fundamento técnico em que se basearam as projeções de resultado e a adoção dos percentuais utilizados nos cálculos das receitas e despesas projetadas; e

III - Não existe obrigação com impostos e contribuições registradas no passivo, na forma estabelecida no art. 1º, inciso III, da Circular nº 2.746/97.

Quer dizer, a empresa constituiu o ativo fiscal diferido que, posteriormente, foi considerado inválido pelo BACEN, pois, conforme leitura do supracitado inciso I, "*o prejuízo não foi ocasionado por motivo não usual, cuja probabilidade de nova ocorrência seja remota*".

Ou seja, pode-se deduzir que a empresa possuía um histórico de prejuízos e/ou haveria grande probabilidade de que novos prejuízos fiscais fossem gerados nos períodos posteriores.

Da conjunção da norma citada acima com a conduta perpetrada pela Recorrente, é de se reparar que a violação à referida regra, observada - *a posteriori* - pelo BACEN, poderia ser constatada pela própria Recorrente no momento da constituição do ativo fiscal diferido, uma vez que não se estava diante de condições que dependiam de eventos futuros e incertos, como é o caso do disposto no inciso II, do art. 1º da Circular nº 2.746, de 20 de março de 1997:

(...)

II - **haja expectativa de geração de resultados positivos futuros**, em períodos subseqüentes, com a conseqüente geração de obrigações com impostos e

contribuições que permitam a realização do crédito tributário, devidamente comprovada em estudo técnico; (*destaquei*)

Esta conduta, a meu ver, permitiu à empresa desfigurar a base de cálculo do IRPJ, controlando o valor devido do imposto. Portanto, correta a interpretação da fiscalização ao concluir que a empresa utilizou-se deste expediente para se beneficiar do pagamento a menor de imposto em momento mais oportuno (1998), uma vez que nos anos de 1995 e 1996 a empresa apresentou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Veja (fls. 27 e 28):

Admitir, que o contribuinte possa "a seu bel prazer" constituir/reverter um "ativo diferido" (tendo por base um pretensão direito futuro e incerto), lançando como contrapartida uma receita/despesa, é admitir que o contribuinte possa controlar através deste mecanismo o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL de determinado período, bastando para isto constituir ativos diferidos, com base em pretensões direito futuros.

Outrossim, cabe destacar que não se trata de alterar o critério jurídico utilizado pela fiscalização no lançamento fiscal, pois o próprio auditor reconheceu a possibilidade de contabilização do ativo fiscal diferido em seguimento às normas contábeis e impostas pelo BACEN, desde que seus efeitos fiscais fossem anulados (fls. 27):

Porém, quando o contribuinte efetua algum lançamento contábil que terá reflexo fiscal e este lançamento não é compatível com legislação tributária, deve o contribuinte efetuar os devidos ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de modo a anular o reflexo fiscal presente ou futuro.

Em seguimento à análise do caso concreto, a fiscalização constatou que a empresa reverteu o ativo fiscal diferido a partir de determinação do Banco Central. Como a empresa havia inserido o valor do ativo fiscal decorrente da base de cálculo negativa da CSLL no lucro real, entendeu que a referida reversão deveria ser excluída do apuração do IRPJ.

Eis a forma de contabilização da reversão dos créditos de ativo fiscal diferido, conforme resposta da própria recorrente (fl. 69):

1997

C: 188.25.00018 — Crédito tributário IRPJ — R\$ 367.867,29

D: 719.99.40011 — Imposto de Renda Pessoa Jurídica — R\$ 367.867,29

C: 188.25.00028 — Contribuição Social — R\$ 2.140.144,75

D: 894.20.00016 — Contribuição Social — R\$ 2.140.144,75

1998

C: 188.25.00018 — Crédito tributário IRPJ — R\$ 367.867,29

D: 719.99.40011 — Imposto de Renda Pessoa Jurídica — R\$ 367.867,29

C: 188.25.00028 — Contribuição Social — R\$ 45.050.281,37

D: 894.20.00016 — Contribuição Social — R\$ 45.050.281,37

Como a contabilização da contrapartida da reversão também transitou pelo resultado contábil (nos anos de 1997 e 1998), por óbvio, como uma despesa, a empresa adicionou o valor deduzido na base de cálculo do IRPJ (nos anos de 1997 e 1998).

Ocorre que, com base na premissa de que havia inserido o valor do ativo fiscal decorrente da base de cálculo negativa da CSLL no lucro real (nos anos de 1995 e 1996), entendeu que a referida reversão deveria ser excluída do apuração do IRPJ.

Desta forma, a Recorrente, além de ter adicionado, excluiu, na base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 1998, o valor da reversão do crédito tributário de CSLL (do ano de 1998), no montante de R\$ 45.050.281,00, ensejando efeito fiscal na apuração do IRPJ, pois o lucro líquido antes do IRPJ já continha a despesa de 45.050.281,00.

Além disso, a Recorrente também excluiu em 1998 o valor de R\$ 2.140.144,75 referente à reversão efetuada em 1997, que já havia sido deduzido do resultado contábil e adicionado no ano de 1997, ensejando também efeito fiscal no ano de 1998, reduzindo o lucro real.

Entretanto, como já visto, a Recorrente é que não deveria ter oferecido à tributação o ativo fiscal diferido na época de sua constituição e, tampouco, excluído da base de incidência do IRPJ no momento de sua reversão (1998), por falta de previsão legal.

A fiscalização também verificou este fato e inseriu o comentário a seguir no Termo de Verificação Fiscal constante do auto de infração (fl. 28):

No caso presente, os lançamentos contábeis de constituição do "ativo diferido" provocaram uma diminuição do prejuízo fiscal dos períodos de 1995 e 1996. Contudo, isto foi uma opção e problema do contribuinte. O problema do fisco é com a reversão do "ativo fiscal diferido", que alterou o lucro real do período em R\$47.190.426,12 (R\$45.050,281,37 + R\$2.140.144,75) devido a existências de exclusões que não se compatibilizam com a legislação tributária e assim não podem ser aceitas.

Por fim, corretamente a fiscalização concluiu que não se trata de postergação de pagamento de imposto, pois a recorrente definitivamente produziu efeito fiscal onde não deveria (fl. 28):

Ressaltamos que não se trata de postergação de imposto, visto que não houve diferimento de receita ou antecipação de despesa, mas o lançamento de receitas e de despesas que não existiram efetivamente. Pois as contas de resultados foram indevidamente utilizadas como contrapartida dos lançamentos no ativo, quando deveriam ser utilizadas contas do patrimônio líquido que não provocariam nenhum efeito fiscal.

Desta forma, correta a manutenção do lançamento tributário.

Recomposição do prejuízo fiscal

Subsidiariamente, caso o lançamento seja mantido, a Recorrente pugna que lhe seja permitida a recomposição do saldo de prejuízo fiscal apurado em 1995 e 1996, sem considerar os efeitos do crédito de CSLL que foi adicionado como receita à apuração do IRPJ nestes anos.

Entendo que o apelo da Recorrente não pode ser outorgado.

O lançamento tributário contemplou o fato gerador ocorrido no ano de 1998. A turma julgadora retroagiu aos anos de 1995 e 1996 para tão somente contra-argumentar o que alegara a Recorrente com relação à obrigatoriedade de tributação do ativo fiscal diferido decorrente da base de cálculo negativa da CSLL.

Assim sendo, entendo que não se pode retroagir no tempo para aplicar o pedido de regularização de prejuízo fiscal da Recorrente.

Primeiramente, porque a utilização do prejuízo fiscal é uma faculdade da empresa, e se não o faz, não lhe cabe escolher, posteriormente, qual é o melhor momento para sua constituição e, por conseguinte, para seu aproveitamento.

Ainda, caso fosse permitida essa retroação dos efeitos fiscais, em decorrência de qualquer autuação efetuada pela RFB, a autuada sempre teria direito a recompor seu resultado contábil e/ou fiscal do passado, premissa que reputo indevida.

Como exemplo que me vem à mente, e em seguimento à linha de defesa da Recorrente, em uma autuação por glosa de despesa não comprovada, a empresa poderia recompor seu resultado contábil da época do fato gerador para aumentar seu lucro contábil e, conseqüentemente, distribuí-lo a seus sócios/acionistas, uma vez que a despesa - que posteriormente foi glosada - havia reduzido seu lucro contábil.

Este comportamento é totalmente reprovável do ponto de vista contábil e fiscal.

Por derradeiro, mais relevante ainda é que a Recorrente intenta se beneficiar 2 (duas) vezes, da base fiscal, sobre o valor contido no auto de infração lavrado.

Pois, confirmado o lançamento tributário, a despesa decorrente do valor principal do tributo e de sua atualização monetária (juros de mora), poderá ser deduzida da base do IRPJ e da CSLL.

De outra banda, caso fosse permitida a recomposição do prejuízo fiscal, a Recorrente poderia utilizar este acréscimo no prejuízo fiscal para reduzir o IRPJ a pagar de qualquer período que obtivesse lucro real.

Ou seja, o mesmo valor - 1) decorrente do aumento do prejuízo fiscal; e 2) decorrente da autuação fiscal -, poderia ser deduzido do resultado fiscal 2 (duas) vezes, beneficiando a empresa em dois momentos, o que evidencia total incongruência do pleito da Recorrente.

Desta forma, correto o entendimento majoritário da turma pela impossibilidade de recomposição do prejuízo fiscal.

Conclusão

Destarte, voto por manter o lançamento fiscal com relação às infrações 1 e 3, únicas infrações objeto deste Acórdão.

(Assinado Digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Processo nº 10680.009278/2004-26
Acórdão n.º **1401-001.677**

S1-C4T1
Fl. 875
