



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.721445/2014-78
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.708 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PBG S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial quando não há similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o paradigma trazido para fins de caracterizar o alegado dissídio jurisprudencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

PARCELAMENTO ESPECIAL INSTITUÍDO PELA MP 470/2009. UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO AFASTADA.

Considerando que inexistente *acréscimo patrimonial* ou *nova riqueza* por ocasião da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas (ativos diferidos) para fins de liquidação de passivo tributário, utilização esta autorizada pela Medida Provisória nº 470/2009, não há que se falar em incidência de IRPJ e CSLL no exercício deste direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que votou por dar-lhe provimento parcial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 1.796/1.834 e 1.907/1.918) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte, em face do Acórdão nº **1401-004.266** (fls. 1.701/1.794), o qual julgou o recurso voluntário parcialmente procedente com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE TRIBUTOS, JUROS E MULTAS. EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL.POSSIBILIDADE.

Podem ser excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL as receitas correspondentes à utilização de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para o pagamento de débitos tributários, conforme o benefício fiscal concedido pelo art. 3º, da MP 470/09. No caso, não há o acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos, mas tão somente a recomposição do patrimônio da Contribuinte à medida que os saldos de prejuízo e de base negativa de CSLL vão sendo utilizados. Em sendo mera recomposição do patrimônio da Contribuinte, não há incidência do IRPJ ou de CSLL sobre os valores que foram utilizados.

Além do mais, a natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com

lucros futuros (conforme o disposto na Lei nº 9.065/95), seja para liquidar tributos, multas e juros no âmbito do parcelamento instituído pela MP nº 470/2009.

GLOSA DE DESPESAS COM TRIBUTOS. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

A glosa de despesas relativas a débitos tributários incluídos no parcelamento instituído pela MP 470/2009 é devida a partir da comprovação de que tais valores já haviam transitado pelo resultado dos respectivos períodos de apuração a que se referem.

GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

Comprovada a dedução de despesa com o pagamento de multas de caráter punitivo, é devida a sua glosa por expressa dicção legal. Inteligência do art. 3º da Lei nº 9.249/95, c/c art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE SALDOS DISPONÍVEIS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Constatada a inexistência de saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, utilizadas na sua integralidade para a liquidação de tributos e seus acessórios no âmbito do parcelamento instituído pela MP nº 407/2009, é legítima a glosa de compensações dessas bases realizadas em períodos posteriores ao esgotamento dos respectivos saldos.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO BASE. POSSIBILIDADE.

A exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de ofício pela insuficiência no pagamento do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do período base de apuração é perfeitamente possível, haja vista tratarem-se de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, conforme o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações posteriores. Tal exigência transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período de apuração, razão pela qual é perfeitamente possível sua cobrança após encerrado o respectivo período base de incidência do tributo respectivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Dada a relação de causa e efeito entre as glosas de despesas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o decidido em relação ao IRPJ se aplica integralmente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Inteligência do art. 2º, da Lei nº 7.689/88 (com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034/90) c/c art. 57 da Lei nº 8.981/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e arts. 248, 277 e 299, todos do RIR/99.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

Comprovado que a matéria tributável foi perfeitamente identificada e se subsume perfeitamente aos fatos verificados durante a auditoria fiscal, descabe a alegação de nulidade por vício material.

No seu recurso especial, a PGFN sustenta divergência quanto à matéria “*exclusão indevida do lucro líquido das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para o pagamento de débitos tributários*”, trazendo como paradigma o Acórdão nº **1402-001.478**.

Despacho de fls. 1.839/1.841 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *podem ser excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL* as receitas correspondentes à utilização de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para o pagamento de débitos tributários, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-001.478, de 2013) **decidiu, de modo diametralmente oposto**, que *são tributáveis* as receitas correspondentes à liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

9. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Já a contribuinte opôs *embargos de declaração* (fls. 1.870/1.872), não admitidos (fls. 1.886/1.890), bem como ofereceu contrarrazões (fls. 1.875/1.872). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão nesse particular.

Também interpôs o recurso especial, alegando divergência em relação às seguintes matérias: **(i) possibilidade da dedução, para fins de apuração do Lucro Real, de tributos reconhecidos segundo o regime de competência, que tenham seus valores escriturados em sua contabilidade (paradigma: Acórdão n.º 9101-004.445); e (ii) não precisariam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis (paradigma: Acórdão n.º 101-94.788).**

Despacho de fls. 1.965/1.976 admitiu parcialmente o recurso, apenas no tocante à *segunda matéria*:

Da contraposição dos fundamentos expressos na ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência deste dissenso jurisprudencial.

Dessa forma, **enquanto o recorrido** em face da conclusão que a despesa com tributo seria indedutível da base de cálculo do IRPJ, tratou a sua repercussão na base da CSLL como uma matéria reflexa, na medida em que constatou a previsão legal que determinaria a aplicação das mesmas regras de apuração do IRPJ para a CSLL, a teor do 58 da Lei n.º 8.981/95; e que também não haveria necessidade de disposição específica para se fazer tal adição, sendo “o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício [...]”.

De outra banda, em sentido oposto, o paradigma abraçou o entendimento de que se não houver disposição legal expressa em sentido contrário, não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis.

A conclusão acima pode ser respaldada pelos seguintes trechos dos acórdãos confrontados:

Ac. Recorrido:

[...] Ora, tanto o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ

[...]

Ao contrário do que alega a Recorrente, não há no texto do art. 57 nenhuma ressalva a indicar a existência de disposições específicas para a apuração, seja do IRPJ, seja da CSLL.

[...]

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, consequentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

[...]

Paradigma:

[...]

A jurisprudência administrativa é farta no sentido de que, em caso de empréstimos entre coligadas mediante repasse de recursos obtidos no mercado financeiro, os encargos financeiros também devem ser repassados, afigurando-se como despesas desnecessárias para a mutuante os encargos não repassados.

Observo, todavia, que a glosa de despesas não influencia a base de cálculo da Contribuição Social. De acordo com o art. 2º da Lei 7.689/88, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes determinados pela alínea "c" do seu § 2º.[...]

[...]

Portanto, não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis.

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido [...]

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta segunda matéria em face do dissídio jurisprudencial.

Conclusão

Por todo o exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo tão somente em relação à segunda matéria: **“não precisariam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis”**.

Contra a parte não admitida a contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.984/1.992), tendo sido este rejeitado (fls. 2.008/2.015).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.086/2.090).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transcrito parcialmente abaixo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Nota-se, dessas regras processuais, que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Pois bem.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Do recurso especial fazendário

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99³, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.839/1.841.

Do recurso especial da contribuinte

Da análise do acórdão recorrido, verifica-se, já na ementa, que o Colegiado *a quo*, para fins de IRPJ, consignou a indedutibilidade das despesas decorrentes de tributos em razão de sua dedução no passado, em obediência ao regime de competência. E quanto às despesas a título de multa de ofício, registra que, *comprovada a dedução de despesa com o pagamento de multas de caráter punitivo, é devida a sua glosa por expressa dicção legal. Inteligência do art. 3º da Lei nº 9.249/95, c/c art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95.*

Mais precisamente, do voto condutor do *decisum* extrai-se que:

(...)

A segunda questão de fundo a ser objeto de apreciação por esta Turma diz respeito à glosa de despesas relativas a débitos tributários incluídos no parcelamento instituído pela MP 470/2009. Segundo a Fiscalização, a Contribuinte, ao fazer os registros contábeis decorrentes da inclusão de seus débitos no parcelamento da MP nº 470, reduziu o lucro real (e a base de cálculo da CSLL) ao computar como despesas dedutíveis (i) débitos tributários referentes a IPI, Contribuição para o PIS e COFINS, IRPJ e CSLL que já haviam transitado pelos resultados de exercícios anteriores e (ii) despesas com multas de ofício, indedutíveis por sua natureza punitiva.

Foram debitados R\$144.046.060,67 na contabilidade da empresa (consideradas as diversas origens) por conta da confissão de dívida inerente à adesão ao parcelamento da MP nº 470/09, sendo R\$ 17.953.746,9917 debitados em contas patrimoniais e os restantes R\$ 126.092.313,69 em contas de resultado. Visualizando a **Tabela 11 (abaixo)**, vemos, entre outras coisas, que o total de R\$144.046.060,67 em débitos parcelados de acordo com a MP nº 470/09 compõe-se de débitos referentes a IPI (R\$ 106.268.869,12), COFINS (R\$ 30.256.307,61), PIS (R\$5.620.829,06), IRPJ (R\$ 1.407.527,45) e CSLL (R\$ 492.527,43). Vemos também, que as despesas indedutíveis ou exclusões indevidas, segundo o tipo de tributo, acumulam R\$37.803.649,99 para IPI, R\$ 11.942.172,18 para COFINS, R\$ 2.203.364,29 para PIS, R\$528.303,55 para IRPJ e R\$ 184.866,02 para CSLL, formando um total geral de R\$52.662.336,03.

(...)

Então, temos uma glosa total de R\$52.662.356,03, distribuída entre débitos indevidamente compensados com créditos-prêmio de IPI originados das ações PÓS-90 SIMAB, PRÉ-90 PÓLO ATIVO e PRÉ-90 FASE II.

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A Autoridade Fiscal realizou ampla investigação sobre a alegada dupla dedução das despesas referentes aos valores “principais” dos débitos tributários, através de pesquisa na escrituração contábil da Contribuinte relativamente aos exercícios financeiros aos quais competiam tais despesas. O procedimento fiscal verificou a escrituração contábil do período compreendido entre 1997 e 2009, trabalho esse, segundo suas próprias palavras, *“para que não restasse nenhuma dúvida sobre a possível inclusão das despesas em outros exercícios financeiros”*. Ainda, a Fiscalização entendeu que, a partir da consideração de que poderia haver a possibilidade de, por erro na escrituração do LALUR 2009, os valores das despesas inseridas nas escriturações contábeis entre 1997 e 2008 terem sido adicionados nos LALUR correspondentes, seria prudente solicitar, como o fez, a apresentação destes livros para que se verificasse a ocorrência ou não de tais adições.

Após terem sido realizadas as análises na escrituração contábil e nos livros fiscais do período 1997 a 2009, a Fiscalização diz ter conseguido identificar os padrões de apropriação de despesas adotados pela empresa, afirmando, ao final, que de forma geral, para todas essas despesas, foram elas apropriadas nos seus respectivos períodos de competência e que seus valores não foram adicionados aos resultados do exercício naqueles períodos, ou em outros quaisquer, para efeito das apurações do IRPJ e da CSLL.

Abaixo, reproduzo tabela que contém o resumo dos valores glosados a título de “Principais” (dos tributos parcelados) que, segundo a Fiscalização já teriam sido apropriados como despesas em períodos anteriores:

	IPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	TOTAL
“Principais” Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	37.803.649,99	11.913.127,36	2.182.002,58	528.303,55 *	184.866,02 *	52.611.949,50
Despesas Não-Necessárias em 2009 - “Principais” de Débitos Tributários que Transitaram pelos Resultados de Exercícios Anteriores	32.628.464,92	10.800.255,55	1.809.076,68	528.303,55 *	184.866,02 *	45.950.966,72
Exclusão Indevida em 2009 de Valores Referentes a “Principais” Contidos em Adições Transitórias e que Haviām Transitado pelos Resultados de Exercícios Anteriores	5.175.185,07	1.112.871,81	372.925,90	0,00	0,00	6.660.982,78

* Os “principais” dos débitos tributários referentes a IRPJ e CSLL já tinham sido debitados em contas de resultado em períodos anteriores. Contudo, não poderiam ter sido considerados como dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ em 2009 por força do disposto nos §§ 2º e 6º, do art. 344, do Decreto nº 3.000/99. De forma que, a apresentação desses valores neste Quadro, embora dissonante, deve ser compreendida como um esforço de sintetizar o objeto das infrações discutidas nesta seção.

Não estão computados no quadro acima os valores relativos a multas de ofício deduzidas indevidamente.

A glosa de exclusão indevida refere-se aos débitos objeto de compensação com os créditos-prêmio de IPI cuja origem é a ação PÓS-90 SIMAB. Já a glosa de despesas refere-se aos débitos compensados com créditos das ações PRÉ-90 PÓLO ATIVO e PRÉ-90 FASE II. Essa diferença é resultado da forma como foi realizada a contabilização dos débitos, primeiramente quando de sua compensação e, após, quando de sua confissão e inclusão nos parcelamentos.

(...)

Ora, conforme bem colocado pela Autoridade Fiscal em seu Relatório de Diligência, não houve nenhuma perda para a Contribuinte, até o presente momento, em relação aos créditos que adquiriu de terceiros ou requereu por conta própria. Pelo contrário. Os créditos de origem PÓS-90 SIMAB, por exemplo, tinham previsão contratual (no instrumento de cessão) de responsabilidade da cedente (SIMAB S/A) em relação ao insucesso na obtenção dos créditos cedidos; além disso, os valores cedidos/negociados estavam garantidos por notas promissórias emitidas pela cedente, que não foram objeto de execução, segundo a Autoridade Fiscal, até a data de adesão ao parcelamento (30/11/2009); a cobrança de tais garantias só se iniciou em 25/08/2010, sendo que a ação judicial de execução teve início tão somente em 2015, após o procedimento de

fiscalização e quase seis anos após o suposto reconhecimento da perda. Ainda, as ações que pleiteavam o direito ao crédito-prêmio de IPI só transitaram em julgado em desfavor da cedente em 17/09/2012. Neste caso, conclui a Autoridade Fiscal, no Relatório de Diligência (v. e-fls. 1.050/1.051) :

63. E, sendo assim, **em 30/11/2009, não havia nenhuma perda efetiva, nem sequer perspectiva de perda em relação a esses contratos para a diligenciada/cessionária**, pelo contrário, as perspectivas eram as seguintes: **ou a diligenciada receberia os créditos-prêmio adquiridos no trânsito em julgado favorável das ações que visavam o reconhecimento do direito aos créditos-prêmio, ou receberia a indenização prevista nos contratos com a SIMAB S/A, que, conforme descrevemos, seria bastante vantajosa.**

No caso dos créditos cuja origem é a ação PRÉ-90 PÓLO ATIVO, também não há nenhuma possibilidade de registro de perdas em 30/11/2009, pois como bem assentou a Autoridade Fiscal, nessa data, objetivamente, a Contribuinte não havia perdido nada, *haja vista que os créditos-prêmio de IPI, adquiridos de acordo com o “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Direitos” e seus sete (07) Aditivos, de 22/07/2002, dizem respeito à Ação de Execução (Liquidação por Artigos) nº 1998.34.00.029022-4, da 6ª Vara Federal do Distrito Federal, cujo objeto é executar os direitos conhecidos na Ação Declaratória nº 84.0020120-5 (mencionada naquele Instrumento), ação de execução esta que, segundo informações da diligenciada, estava à época da autuação, e ainda hoje está, em andamento, sendo que a diligenciada estima receber mais de R\$ 162.000.000,00 referentes a esses créditos, conforme informação constante no Termo de Esclarecimento (fl. 1.975), destacada no recorte abaixo.*

Referido crédito foi adquirido entre 2002 e 2004 por aproximadamente R\$43 milhões; em 2017 já estava em avançada fase de execução, com expectativa de recebimento de valores da ordem de R\$162 milhões. Assim, em 30/11/2009, não havia nenhuma razão para reconhecer qualquer tipo de perda relativa à respectiva ação.

Por fim, em relação ao crédito relativo à ação PRÉ-90 FASE II (trata-se de crédito próprio da Recorrente), assim como nos casos anteriores, também não havia nenhuma justificativa para o reconhecimento de perdas em 30/11/2009. Trata-se de ação judicial, ainda em andamento, com expectativa de recebimento de valores da ordem de quase R\$22 milhões, conforme informações prestadas pela própria Recorrente.

Portanto, em todos os casos analisados, a conclusão é uníssona: não haveria a menor possibilidade de registro de perdas em relação a nenhuma das ações judiciais que deram origem aos créditos indevidamente compensados pela Contribuinte. Também não tem o menor cabimento alegar-se que tais “perdas” teriam sido registradas pelo fato de que teria havido *“a perda dos créditos-prêmio de IPI, na medida em que o benefício decorrente de tais créditos (compensação de tributos) foi anulado devido à inequívoca inclusão de débitos, cujas compensações foram glosadas, no programa instituído pela MP 470/2009”*, ou de que *“o registro da perda se fez necessário pela inclusão de débitos no programa da MP 470/2009 e consequente inutilização do crédito prêmio de IPI”*.

Como já dissemos anteriormente, tanto os créditos (crédito-prêmio de IPI), quanto os débitos compensados, tem natureza absolutamente autônomas e independentes. Com a glosa das compensações, os créditos não deixaram de existir, ao contrário, estão sendo objeto de cobrança (no caso da SIMAB S/A) ou ressarcimento pela via judicial (alguns já em fase adiantada de recebimento). Já os débitos, cuja compensação foi frustrada, foram incluídos/pagos no parcelamento instituído pela MP nº 470/2009. Então soa um tanto quanto absurdo alegar que com a adesão ao parcelamento o *“benefício decorrente de tais créditos foi anulado”* ou, com a inclusão dos débitos no programa da MP 470/2009, os créditos-prêmio de IPI teriam sido *“inutilizados”*. O que houve, isso sim, foi a confissão de uma dívida cujo pagamento foi postergado por vários anos, causando enormes prejuízos à Fazenda Nacional, por conta de compensações indevidas, para dizer o mínimo. Tais alegações só serviram para pavimentar a arguição de nulidade do Auto de Infração, o que já vimos ser absolutamente inconsistente.

Também não são consistentes as alegações da Recorrente de que, como havia tributado os deságios obtidos pela aquisição dos direitos aos créditos-prêmio de IPI relativos às origens PÓS-90 SIMAB e PRÉ-90 PÓLO ATIVO, não teria havido duplo benefício quando da contabilização das despesas dos tributos pagos com tais valores e quando da contabilização das perdas em 2009. Tal raciocínio chega a ser incompreensível, pois, novamente, não existe qualquer vinculação quanto à sua natureza, entre os créditos-prêmio e os débitos tributários incluídos no parcelamento. O deságio foi tributado, corretamente, em consequência de uma receita que surgiu a partir da aquisição do direito à fruição do benefício relativo ao crédito-prêmio.

A tributação do deságio seria obrigatória mesmo que os referidos créditos não tivessem sido objeto de compensação tributária nenhuma. E mesmo que a Contribuinte tivesse efetivamente incorrido em perdas com essas aquisições, o que não aconteceu, a tributação do deságio não teria influência alguma na sua contabilização e registro, pois são fatos independentes, e que se referem a momentos diversos.

Para complementar a análise deste ponto, falta apenas discorrer sobre as despesas com multas de ofício, glosadas pela Fiscalização por serem indedutíveis.

Segundo a Recorrente, não teria havido qualquer dedução de tributos (principais) ou de multas de ofício. Assim como nos demais casos, alega que as Autoridades Fiscais teriam partido da premissa equivocada de que a Impugnante teria deduzido os tributos e seus acessórios, quando da adesão ao parcelamento. Logo, a análise equivocada dos fatos teria culminado com as autuações indevidas. Segundo a Recorrente, os valores autuados como sendo de multas de ofício faziam parte do montante dos créditos-prêmio de IPI, irrecuperáveis, oriundos das várias ações judiciais.

As alegações trazidas no recurso a respeito dessa infração são as mesmas relativas às glosas de despesas com principais de débitos incluídos no parcelamento e que já haviam sido objeto de dedução anteriormente. Assim, referido ponto deve ter a mesma solução das demais glosas, ou seja, são absolutamente impertinentes as alegações da defesa por tudo o que já foi discorrido alhures.

Nunca é demais reforçar, é sabido que não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (vide art. 3º da Lei nº 9.249/95, c/c art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

(...)

Como se percebe, a manutenção da glosa das despesas se deu sob um, digamos, primeiro fundamento - **de que a contribuinte já havia deduzido tais dispêndios no passado** -, circunstância esta que já levou o Colegiado a afastar o alegado direito de dedutibilidade por ocasião da adesão ao parcelamento.

Em relação ao montante relativo às multas de ofício, o acórdão, é certo, além de reiterar a sua dedução em período pretérito, aponta *uma segunda razão de decidir*, qual seja, de que as penalidades por infrações fiscais devem ser consideradas indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real também em função de legislação específica.

Especificamente quanto à CSLL – esta sim a matéria que se busca rediscutir nessa Instância Especial - o acórdão registra na sua ementa que tal contribuição teria sido mantida como reflexo do IRPJ, mas fato é que no voto há um item próprio que motiva a *extensão da autuação para a CSLL* também com fundamento no art. 299 do RIR/1999. Confira-se:

Extensão da autuação para a CSLL

A Recorrente, neste ponto, repete as argumentações já postas quando da impugnação, mormente a alegação de que não haveria fundamento jurídico que desse suporte à

tributação reflexa da CSLL. Ainda, como não teria havido dedução de tributos em 2009, mas tão somente o registro de perdas com créditos-prêmio de IPI, a exigência relativa à CSLL seria incabível. Complementa suas alegações dizendo que o próprio art. 57 da Lei nº 8.981/95 teria ressalvado a existência de disposições específicas na legislação vigente para o IRPJ e para a CSLL (tais como adições e exclusões próprias).

Ora, tanto o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. Basta uma simples leitura dos referidos dispositivos para se chegar a essa conclusão:

(...)

Ao contrário do que alega a Recorrente, não há no texto do art. 57 nenhuma ressalva a indicar a existência de disposições específicas para a apuração, seja do IRPJ, seja da CSLL. Pelo menos não consigo vislumbrar tais ressalvas na leitura do dispositivo que reproduzi acima.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Assim, o lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais. Vejamos o que nos diz o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, podemos deduzir que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias e, por óbvio, devidamente comprovadas.

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, consequentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **voto por negar provimento ao recurso também em relação a este ponto.**

O *paradigma* (Acórdão nº **101-94.788**), por sua vez, possui a seguinte ementa:

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. MÚTUO GRATUITO COM EMPRESA LIGADA. Indedutíveis são os juros devidos a instituições financeiras por empréstimos bancários, em face da existência de mútuo gratuito concedido a empresa ligada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSL. Se não houver disposição legal expressa em sentido contrário, não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis.

E do voto condutor desse precedente transcrevo as seguintes passagens:

(...)

O segundo item da acusação fiscal diz respeito a despesas financeiras (juros) sobre empréstimos tomados junto a bancos, que a fiscalização considerou despesas não necessárias, uma vez que a empresa os teria repassado a coligada sem cobrar encargos financeiros.

(...)

A jurisprudência administrativa é farta no sentido de que, em caso de empréstimos entre coligadas mediante repasse de recursos obtidos no mercado financeiro, os encargos financeiros também devem ser repassados, afigurando-se como despesas desnecessárias para a mutuante os encargos não repassados.

Observo, todavia, que a glosa de despesas não influencia a base de cálculo da Contribuição Social. De acordo com o art. 2º da Lei 7.689/88, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes determinados pela alínea "c" do seu § 2º. Esses ajustes, de acordo com a redação dada pela Lei nº 8.034/90, são os seguintes:

- 1- adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;
- 2- adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3- adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
- 4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, que tenham sido computados como receita;
- 5- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

Portanto, não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, os valores que, de acordo com a legislação comercial, constituam despesa para a empresa, mas que, para efeito de imposto de renda, sejam indedutíveis.

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e excluir da matéria tributável relativa ao IRPJ a parcela correspondente à realização da Reserva de Reavaliação

Verifica-se, assim, que o julgado ora comparado tratou dos efeitos fiscais de despesas com juros que foram considerados não necessários, limitando-se a sua indedutibilidade apenas para o Lucro Real, uma vez que restou confirmado que este dispêndio reduziu o lucro líquido em uma única oportunidade, situação suficiente para não tributá-lo para fins de CSL.

Trata-se, nesses termos, de acórdão que não guarda semelhança fática com o presente caso, prejudicando o conhecimento recursal. Isso porque, repita-se, o *primeiro fundamento* que ensejou a manutenção da CSLL partiu da premissa de que a contribuinte já havia deduzido as despesas objeto da glosa.

Dessa forma, o recurso especial da contribuinte não deve ser conhecido.

Mérito

Recurso especial da PGFN

A controvérsia diz respeito à tributação ou não, pelo IRPJ e CSLL, das *receitas* decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas para liquidação de tributos no âmbito do parcelamento especial instituído pela MP 470/2009.

Trata-se de matéria conhecida do presente Julgador. Em Sessão de Julgamento de 26/07/2017, por exemplo, quando integrante de Turma Ordinária, acompanhei o voto condutor do Acórdão nº **1201-001.826**, que afastou a tributação pretendida com base na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE RENDA. INEXISTÊNCIA DE RECEITA.

A utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é um direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito.

A MP 470 não criou um novo direito, um novo ativo, ao contribuinte ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco. O benefício (e não direito) criado pela MP 470 foi o de facilitar e potencialmente antecipar a utilização do prejuízo fiscal para quitação de débitos tributários sendo certo que a fruição de tal benefício não configura renda ou receita.

Nas palavras do Relator desse julgado, o I. ex Cons. Luiz Fabiano Alves
Penteado:

(...)

O racional é simples: a pessoa jurídica utilizou, abriu mão, gastou e baixou um ativo para quitar um passivo. Onde está o ganho?

O crédito tributário decorrente de prejuízo fiscal é um ativo da empresa, assim como é o caixa, ainda que esteja em grupos distintos, são ambos integrante do Ativo da empresa. Aliás, a utilização de Prejuízo Fiscal para compensar parte do lucro tributável faz com que o contribuinte mantenha o caixa correspondente - assim, o prejuízo fiscal quando utilizado passa a ter natureza similar à moeda nas relações com o fisco.

Pois bem, quando o contribuinte efetua o recolhimento de um DARF de IRPJ, ele utiliza seu ativo (caixa) para quitar um passivo (imposto). Nesta operação, há algum ganho para a empresa? A óbvia resposta é não.

Vamos além: vamos supor que o contribuinte ofereça em dação de pagamento uma máquina (ativo) com valor contábil de R\$ 500 mil para quitar um débito de imposto de mesmo valor. Haveria ganho nesta operação? A resposta também é negativa.

Por fim, quando o contribuinte compensa prejuízo fiscal com lucro de períodos posteriores, obedecida a limitação de 30%, há obrigação do contribuinte reconhecer um ganho? Conforme já explicitado acima, a resposta é não.

Desta forma, exigir a tributação de um ganho, quando o contribuinte utiliza seu Prejuízo Fiscal para quitar débitos fiscais nos moldes da MP 670 configuraria, no mínimo, dispensar um tratamento anti-isonômico para situações equivalente, o que é vedado pelo Princípio da Isonomia.

Cabe aqui observar que as alegações do fisco no sentido de inexistir norma legal ou dispositivo da MP 670 que permitisse a exclusão da receita decorrente da utilização do Prejuízo Fiscal para pagamento de outros débitos tributários para fins de cálculo do IRPJ/CSLL, parte de um racional frágil, ou melhor, falho.

Isso porque, se a compensação de prejuízo fiscal não tem característica de acréscimo patrimonial, por sua própria essência, desnecessária a previsão expressa de tal exclusão para fins de cálculo do próprio IRPJ/CSLL.

(...)

O fato do Prejuízo Fiscal ser utilizado para pagar débitos de tributos distintos (IPI, IOF ou o que quer que seja), é completamente irrelevante para o presente caso. Na essência o que se tem é a compensação de um crédito tributário com débitos tributários. É simples assim.

O Prejuízo Fiscal que não fosse utilizado pela Recorrente para quitar tais débitos nos moldes da MP 670, seria utilizado no futuro para compensar o lucro tributável apurado.

Assim, o Prejuízo Fiscal utilizado no âmbito do Programa de Anistia da MP 670 pela Recorrente, não poderá ser utilizado no futuro para compensação com Lucro Tributável, pois, tal ativo foi "gasto".

Não faz qualquer sentido permitir a tributação da utilização do Prejuízo Fiscal no programa da MP 670 uma vez que se o contribuinte houvesse aproveitado tal Prejuízo para simples compensação com lucro tributável, não haveria tal cobrança. **A simples antecipação ou alteração de forma de aproveitamento do prejuízo fiscal não tem o efeito de transformá-lo em fato gerador do Imposto de Renda.**

O recente **acórdão 1301-002.175** da 1ºTO / 3ª Câmara / 1ª Seção, de relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza ratifica tal entendimento, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE MORA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS. A Lei nº 11.941/09 em nada alterou a regulamentação deste crédito, apenas e tão somente ampliou as alternativas de utilização do crédito para liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS da Crise.

Inexiste acréscimo patrimonial na hipótese de redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), ocorrendo apenas um encontro de contas, uma compensação."

Em suma, conforme mencionado anteriormente, o Prejuízo Fiscal quando compensado com o lucro tributável, é utilizado como se moeda fosse, Tal moeda somente pode ser utilizada para liquidação de obrigações fiscais. A MP 670, de fato, facilitou a utilização desta moeda, mas não a criou. A moeda já estava no bolso do contribuinte quando a MP 670 foi editada.

Neste sentido, é totalmente insubsistente a exigência fiscal ora em combate.

Ressalte-se, nesse contexto, que essa decisão restou mantida por esta E. 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº **9101-003.923**⁴, do qual reproduzo a sua ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE RENDA.

A utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito.

A MP 470 não criou novo direito, novo ativo ao contribuinte, ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco. O benefício (e não direito) criado pela MP 470 foi o de facilitar e potencialmente antecipar a utilização do prejuízo fiscal para quitação de débitos tributários sendo certo que a fruição de tal benefício não configura renda ou receita nova.

Nesse sentido, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial fazendário para, no mérito, negar-lhe provimento e não conheço do recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Cota Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência em tela decorre da constatação de diversas infrações na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2009 a 2013, para além da falta de recolhimento de estimativas, do que decorreu a aplicação de multa isolada em períodos de 2010 a 2012. Os valores lançados foram acrescidos de multa de ofício de 75% e, como destacado no relatório do acórdão recorrido nº 1401-004.266, as infrações *teriam sido perpetradas no momento dos registros contábeis e fiscais efetuados em face do parcelamento fiscal oferecido pela União no ano de 2009 mediante a MP nº 470, direta ou indiretamente, e relacionam-se ao aproveitamento de créditos-prêmio de IPI, estando inseridas num complicado contexto de contenciosos administrativos e judiciais acerca da utilização desses créditos que tem sido desenvolvido pela empresa nos últimos 30 anos.*

O Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para tão somente afastar a glosa de exclusões relativa às receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, em valores utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros) incluídos no parcelamento, no valor de R\$49.335.874,75, determinando o ajuste necessário à infração relativa à glosa de compensações de prejuízos e bases de cálculo negativas de CSLL. Votaram pelas conclusões no tocante à manutenção da multa isolada sobre estimativas os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à extensão da autuação à CSLL; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues.

O recurso especial da PGFN foi admitido porque:

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu **que podem ser excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL**, as receitas correspondentes à utilização de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para o pagamento de débitos tributários, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-001.478, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que **são tributáveis** as receitas correspondentes à liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. (*destaques do original*)

A Contribuinte não contestou a admissibilidade do recurso fazendário, e o I. Relator dele conhece com fundamento nas razões expostas no exame de admissibilidade.

O voto condutor do acórdão recorrido se apoia em fundamentos expressos nos precedentes nº 1401-002.961⁵, 1301-002.175⁶ e 1402-003.890⁷ para validar a exclusão da *receita*

⁵ Há registro de recurso especial da PGFN interposto contra o Acórdão nº 1401-002.961, sob relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, aguardando inclusão em pauta.

oriunda do benefício previsto na MP nº 470 referente à conversão de bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL em crédito utilizável para a liquidação dos vários tributos e contribuições administrados pela RFB.

Em linha com os dois primeiros, o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves destaca, citando também o Conselheiro José Eduardo Dornelas de Souza, que o aproveitamento do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se sujeita a tributação quando reduz o lucro do período, e assim também deve se quando utilizado para o *abatimento de débitos confessados no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/09.*

Já com respeito ao terceiro precedente, citando esta Conselheira, o relator do acórdão recorrido destaca que a possibilidade de exclusão da receita reconhecida em contrapartida à constituição do ativo fiscal diferido decorre do fato de este direito corresponder a IRPJ e CSLL recuperáveis, os quais, como despesas, não são passíveis de dedução do lucro tributável. Aplica-se, aqui, portanto, tratamento semelhante ao atribuído à reversão de provisões indedutíveis: a legislação prevê, apenas, a indedutibilidade da despesa, e a lógica tributária impõe, por força do art. 250, II do RIR/99, a exclusão da receita escriturada em razão de sua reversão. Ainda, com referência ao voto do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone no terceiro precedente, no sentido de que a forma mais adequada de registrar a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para o pagamento de tributos e seus acréscimos seria através de contas de compensação, e não via contas patrimoniais e de resultado, o voto condutor do acórdão recorrido também, cita o precedente nº 9101-003.923⁸, nas palavras do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei quanto à menor importância da questão contábil, relativa à forma de contabilização do ativo diferido representado pelos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários existentes no passivo contábil do contribuinte, mediante o permissivo disposto no art. 3º, da MP 470/09.

Daí a conclusão de que não há acréscimo patrimonial em tais circunstâncias, mas sim uma redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de principal, multas e juros de débitos inseridos no parcelamento especial), sem que tal fato represente qualquer incremento na situação patrimonial da recorrente.

O paradigma nº 1402-001.478 traz em ementa que são tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009. O outro Colegiado do CARF refutou a defesa do sujeito passivo no sentido de que a receita não representava acréscimo patrimonial, porque o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL já existiam na contabilidade da Impugnante, devendo ser admitida a exclusão promovida. Analisando a questão sob a ótica do passivo reduzido (multas e juros), o ex-Conselheiro Paulo Roberto Cortez concluiu existir receita que, adicionada ao

⁶ O Acórdão nº 1301-002.175 foi submetido a apreciação desta 1ª Turma no Acórdão nº 9101-005.382, mas em seu relatório consta que a PGFN declinou de contra ele interpor recurso especial.

⁷ Há registro de recurso especial da PGFN interposto contra o Acórdão nº 1402-003.890, sob relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho, aguardando inclusão em pauta.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo.

patrimônio líquido, estaria à disposição para distribuição como lucros, inexistindo previsão legal para sua exclusão do lucro tributável.

Confirma-se no paradigma que ciente de que tal benefício constitui receita, a contribuinte reconheceu contabilmente parte do ganho em 30/11/2009, com contrapartida a crédito de conta de resultado, mas excluiu o valor correspondente na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL. No mesmo sentido é o relato da acusação fiscal nestes autos, que tendo em conta as apropriações de receitas, auferidas pelos benefícios da MP nº 470/09, afirma que a irregularidade cometida diz respeito à exclusão, para efeito das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL. Em reforço à similitude entre os casos comparados, registre-se que o paradigma também teve em conta as diversas repercussões, na escrituração, da adesão do sujeito passivo ao parcelamento especial da Lei nº 11.941/2009, e resultou, também, na glosa de tributos e acréscimos legais contabilizados tardiamente.

Por tais razões, esta Conselheira concorda com o I. Relator em CONHECER do recurso especial da PGFN.

Com respeito ao recurso especial da Contribuinte, o I. Relator bem demonstra que a tributação reflexa da CSLL teve em conta a glosa de tributos deduzidos em duplicidade na escrituração contábil, e apenas em reforço consignou-se que as multas por infrações fiscais seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

O presente caso tem a peculiaridade de a escrituração original dos tributos como despesas estar vinculada à sua liquidação mediante encontro de contas com créditos-prêmio de IPI. Ao aderir ao parcelamento especial em 2009, a Contribuinte defendeu a possibilidade de novamente contabilizar como despesas e exclusões os tributos pelo reconhecimento do passivo tributário antes compensado. Assim é que o acórdão recorrido afirma a indedutibilidade dos valores novamente contabilizados em razão da duplicidade evidenciada, indica que as multas se vinculam a estes principais duplicados e indedutíveis, e complementa que as multas fiscais seriam, de toda a sorte, despesas desnecessárias. Na medida em que o recurso especial da Contribuinte, na parte admitida, busca reverter apenas este último argumento subsidiário, a decisão favorável às glosas promovidas pela autoridade lançadora permaneceria sustentada pelos fundamentos calcados na duplicidade de dedução, a evidenciar a inutilidade da discussão que teve seguimento.

Assim, esta Conselheira também concorda com o I. Relator em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

No mérito, o I. Relator se orienta pelo voto condutor do Acórdão nº 1201-001.826 e por sua confirmação no Acórdão nº 9101-003.923. Ambas decisões têm como linha central a constatação de que a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas para quitação de multa e juros não representa acréscimo patrimonial. O voto condutor do Acórdão nº 9101-003.923, inclusive, frisa que a forma de contabilização do ativo representado pelos prejuízos fiscais e bases negativas não é determinante para a decisão da questão.

Contudo, para esta Conselheira é de todo relevante ter em conta esta forma de contabilização, porque a discussão está calcada na possibilidade, ou não, de exclusão de uma receita reconhecida contabilmente. Ou seja, a Contribuinte reconheceu o ativo representado pelos prejuízos fiscais e bases negativas a compensar em contrapartida a uma receita, e assim liquidou os passivos contabilizados em contrapartida àquele ativo. Se não constituísse este ativo, os

encargos liquidados deveriam ser baixados como insubsistência passiva em contrapartida a receita, e novamente estaria em debate a possibilidade de sua exclusão.

Ocorre que a análise da possibilidade de exclusão da receita também conduz à conclusão favorável à Contribuinte, sob os fundamentos no voto declarado por esta Conselheira no precedente nº 1402-003.890, também citado no recorrido:

Do exame da legislação e da jurisprudência acerca do tema em litígio é possível extrair algumas considerações que auxiliam na construção da solução a ser dada ao caso concreto.

Inicialmente observa-se que a pretensão de afastar a tributação acerca dos ganhos auferidos em razão do perdão de dívidas tributárias foi objeto de apreciação neste Conselho em face de disposições anteriores à Lei nº 11.941, de 2009, *in casu* o parcelamento permitido pela Medida Provisória nº 470, de 2009, nos seguintes termos:

Art.3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT.

§1º Os débitos de que trata o **caput** deste artigo poderão ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.

§2º As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento ou parcelamento nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes aos débitos, inclusive multas e juros, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação desta Medida Provisória, devidamente declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de vinte e cinco por cento e nove por cento, respectivamente.

§4º A opção pela extinção do crédito tributário na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

As decisões a seguir referenciadas tiveram em conta receitas auferidas em razão do disposto no art. 3º, §1º da Medida Provisória nº 470, de 2009, sem apreciar, portanto, a repercussão da redução de multa de multas e juros mediante utilização de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados. Neste cenário, as receitas reconhecidas em razão da redução do passivo foram consideradas tributáveis por inexistir hipótese legal de exclusão, sendo que na segunda decisão foi afastada a aplicação retroativa do benefício trazido com a Lei nº 11.941, de 2009:

BENEFÍCIOS DE REDUÇÃO DA MP Nº 470/09.

Os benefícios previstos na norma com a redução de multas, juros e encargos acarreta redução de um passivo da fiscalizada, resultando, então, em aumento do seu patrimônio e, por conseguinte, receita tributável. Somente são admitidas, na apuração do Lucro Real, as exclusões expressamente prescritas ou autorizadas na legislação tributária, o que não é o caso de tal receita. (*Acórdão nº 1301-002.221 - Sessão de 21 de março de 2017*)

OMISSÃO DE RECEITAS DE GANHO DECORRENTES DE PARCELAMENTO DA MP 470/2009. TRIBUTAÇÃO.

Se a adesão ao parcelamento da MP 470/2009 permitiu à empresa reduzir as multas e os juros incidentes sobre a dívida com a União, correta é a tributação do ganho. Se a empresa justifica a não tributação do ganho por não ter deduzido os juros de mora no momento de sua constituição, ela é quem fazer prova da não dedução. Lançamento fiscal que se mantém.

EXCLUSÃO DE GANHO DECORRENTE DE PARCELAMENTO DA MP 470/2009. GLOSA.

O ganho decorrente de redução de juros e multa por adesão a parcelamento corresponde a uma receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Assim, caso não haja previsão legal de exclusão fiscal em relação àquele determinado parcelamento, não há que se requerer aplicação de regra de outro parcelamento, pois tal não foi a intenção do legislador. Lançamento fiscal que se mantém. (*Acórdão nº 1401-002.368, de 11 de abril de 2018*).

A análise do segundo caso em referência suscita questionamentos acerca do alcance da exclusão permitida pelo art. 4º, parágrafo único da Lei nº 11.941, de 2009, ainda que não se trate da hipótese de utilização de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados para redução de débitos tributários, questionamentos estes que foram significativamente esclarecidos com a edição da Solução de Consulta COSIT nº 21, de 2013. Referido ato traz ampla exposição acerca dos dispositivos legais que regem a dedutibilidade de tributos e seus acréscimos moratórios e de ofício, observando que os valores em litígio somente passariam a ser dedutíveis no momento em que definitivamente exigíveis ou pagos, com exceção das multas punitivas, sempre indedutíveis. Sob estas premissas, o ato veicula as seguintes constatações e conclusões:

10. Resta examinar o significado do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009, o qual convém reproduzir novamente (sublinhou-se):

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

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

10.1. Ao prescrever esse dispositivo que “não será computada na apuração da base de cálculo” dos tributos nele arrolados a parcela relativa à redução do débito tributário, depreende-se que ele se refere a uma **receita**, sujeita a registro contábil, o que deflui da formação da base de cálculo desses tributos.

10.2. Para estabelecer a origem dessa receita, “equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal” (encargo legal é o previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969), há que se ter em mente o contexto contábil-fiscal que imediatamente antecede (no caso em pauta) o pagamento à vista do débito tributário. Nesse momento, o montante dos valores relativos ao tributo e seus acréscimos legais (calculados até essa data) estará registrado em contas do passivo (pressupõe-se, para estudo, contas exclusivas para o débito a ser liquidado); realizado o pagamento (com a redução de multa e juros), a importância a ele correspondente será lançada a débito das correspondentes contas de passivo (e a crédito de caixa/bancos). Os saldos remanescentes nessas contas, por evidente, constituirão a parcela de que ora se cuida. Na sequência, as contas que registrem os saldos serão zeradas, mediante lançamentos a débito, em contrapartida a contas de **receita**.

10.3. Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial – resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio,

da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

10.4. A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. Por exemplo, na hipótese de empréstimos ou financiamentos, ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (prevista no art. 373 do RIR/1999). Em se tratando de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 392, inciso II, do RIR/1999. No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/1999, como recuperação ou devolução de custo ou despesa ou ainda reversão de provisão, conforme tenha sido feita originalmente a contabilização a débito do resultado. Transcreve-se esse dispositivo:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

(...)

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

(...)

10.5. Impende transcrever, ainda, o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 88 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004 (sublinhou-se):

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004

Art. 88. A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

(...)

III - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive:

(...)

g) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido ou arbitrado;

(...)

10.6. Na situação da consultante, os débitos estavam com exigibilidade suspensa e, portanto, como já se disse, o tributo e os juros eram indedutíveis da base de cálculo **do IRPJ e da CSLL**, tornando-se passíveis de exclusão dela após o seu pagamento. Quanto à multa de ofício, esta é indedutível por sua própria natureza e, dessa maneira, as normas recém-transcritas já autorizavam que a parcela equivalente à redução do valor da **multa de ofício** não fosse computada na base de cálculo desses tributos (por não ter sido deduzida em período anterior); por esse motivo, revelam-se inócuas, neste ponto, as disposições do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009. No que concerne à redução atinente aos juros de mora, essa receita está ao abrigo da desoneração, podendo ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10.7. Embora cristalino, importa acrescer que a multa de ofício é indedutível de forma definitiva, em nada influenciando o fato de a consulente ter usufruído do benefício que lhe foi concedido em razão da quitação à vista do débito tributário.

10.8. No que toca à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cumpre alertar quanto ao exato alcance do comando exoneratório. Ele prescreve que a parcela equivalente à redução do valor das multas (de mora e de ofício) e juros **não será computada na base de cálculo** dessas contribuições. Isso não implica dizer, como dá a entender a consulente, que essa parcela poderá ser deduzida da base de cálculo; só se pode falar em deduzi-la quando tenha integrado a base de cálculo.

Conclusão

11. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:

a) a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009;

b) as multas de ofício são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL; a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não é computada na base de cálculo desses tributos pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores (art. 392, inciso II, do RIR/1999; art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 88, inciso III, alínea “g”, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004), restando inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009; essa receita não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. *(destaques do original)*

Nestes termos, a receita reconhecida em razão da redução de multa punitiva decorrente do benefício em tela não será excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do art. 4º, parágrafo único da Lei nº 11.941, de 2009, mas sim porque tal despesa é, originalmente, indedutível na apuração do lucro tributável, prestando-se aquele dispositivo, apenas, a autorizar sua exclusão das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins. Já a receita contabilizada em contrapartida à baixa dos passivos constituídos por multa de mora e juros de mora não é tributável em razão do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

Contudo, a discussão é ampliada quando a redução das multas e dos juros se dá em razão da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados. Como bem observado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em razões ao recurso de ofício sob exame, a Lei nº 11.941, de 2009, não impõe a necessidade de constituição do ativo fiscal diferido em tais circunstâncias:

O problema é que **não há nenhum dispositivo na Lei nº 11.941, de 2009, que contenha comando que sustente a tese da contribuinte**. Com efeito, os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, que disciplinaram a utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no âmbito do programa de pagamento/parcelamento, **não fazem qualquer menção à necessidade de constituição de ativo fiscal diferido**. Confira-se:

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

Percebe-se, portanto, que a Lei nº 11.941, de 2009, não trouxe regras para disciplinar como seria concretizada a utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, para

fins de liquidação de débitos no pagamento/parcelamento. A consequência dessa constatação é bastante lógica: **a Lei nº 11.941, de 2009, não exigiu o reconhecimento de ativo fiscal diferido, na contabilidade dos contribuintes, para que fosse possível a utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL para liquidar débitos no pagamento/parcelamento.** (*destaques do original*)

O Relator, de seu lado, também expõe com muita propriedade que recorrentemente os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados não são registrados contabilmente e, caso o sejam, há significativo dissenso quanto ao procedimento mais adequado a ser adotado:

Justamente por não ser “direito”, **no lúdimo sentido do termo**, mas ainda uma mera expectativa é que, na imensa maioria das empresas, tais valores (de prejuízos fiscais e bases negativas) **não são registrados contabilmente**, mas apenas no LALUR.

Todavia, ainda que assim seja, penso que nada impede que a entidade, visando dar maior transparência aos seus negócios, opte pelo registro de tais montantes, algumas utilizando-se de contas do circulante, outras, como no caso aqui tratado, no ativo diferido, embora, particularmente, esse Conselheiro entenda que o melhor meio de dar esta informação a terceiros sem influir em contas patrimoniais ou de resultado seja mediante o uso de contas de compensação que embora não mais obrigatórias, não são proibidas, ao contrário, são de extrema utilidade justamente para mostrar latentes direitos (ou obrigações) que podem um dia aflorar.

[...]

À primeira vista, olhando a forma de contabilização assumida pela contribuinte (de registrar os prejuízos fiscais e bases negativas como um “ativo diferido”) poderia levar à conclusão – equivocada - de que teria ocorrido uma perda de ativo, de forma que, estar-se-ia diante de mero fato permutativo (diminuição de passivo com diminuição de ativo), portanto, nenhuma receita.

Todavia, como discorrido antes, essa forma de contabilização, data vênica, não me parece a mais correta tecnicamente (já se disse alhures que estes montantes de prejuízos e bases negativas são meras expectativas de direito e não direito propriamente ditos), por isso sequer necessitariam ser contabilizados, bastando seu controle no LALUR (como, aliás, define a lei fiscal).

Todavia, se houve a contabilização, ainda que em forma de ativo, tal *modus procedendi* não altera a essência do fato ocorrido e que retrata um passivo baixado sem que um ativo (na verdadeira acepção do termo) tenha sido sacrificado.

Fato observado pela Fiscalização (RF – fls. 708):

“46. Ressalta-se que os ativos fiscais diferidos, reconhecidos na forma prevista nas instruções e deliberações da CVM e resoluções do CFC, não representam um direito líquido e certo para a Contribuinte. Sua materialização depende de um fato incerto, **mas obrigatoriamente previsível**, o auferimento de lucros tributáveis em períodos de apuração futuros”.

Deveras, já se disse antes, a contabilização – se feita – poderia ter ocorrido em contas de compensação apenas para registrar o direito latente de utilizar os prejuízos fiscais e bases negativas em contraposição a futuros lucros. Ou, como ensina Hiromi Higuchi (e outros), citado pela PGFN em suas “Razões” (fls. 936) quando afirma que “*esse crédito não está incorrido, ou seja, não se trata de valor líquido e certo do Ativo. (...) a contabilização correta do crédito tributário decorrente de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL é a débito de uma conta de Ativo e a crédito de Resultados de Exercícios Futuros*”. (HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 35 ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. pp. 455-56. (*destaques não constam do original*).

Nestas condições propostas pelos autores, à medida que se realiza o ativo (pelo aproveitamento dos prejuízos e saldos negativos), se transfere o valor da conta de Resultados de Exercícios Futuros para Receitas, lembrando que a conta REF já não mais existe na nomenclatura contábil, mas vigia à época dos fatos.

Foi nessa linha de raciocínio que a Fiscalização assentou suas premissas. *(destaques do original)*

Na hipótese de a contribuinte não reconhecer contabilmente referido ativo, sua escrituração registrará, apenas, a baixa dos passivos perdoados, em contrapartida a receita, à semelhança do procedimento adotado nos casos de pagamento ou parcelamento com os benefícios estipulados na Lei nº 11.941, de 2009, descritos no parágrafo 10.2 da Solução de Consulta nº 21, de 2013, antes transcrito. Contudo, não é suficiente invocar a isonomia para afastar a tributação da receita reconhecida por ocasião do reconhecimento do ativo fiscal diferido, e que substitui aquele outro registro de receita, conduzindo a posterior lançamento contábil permutativo entre baixa do passivo e do ativo, para fins de liquidação das multas e juros reduzidos com a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados.

Antes, é pertinente recordar que a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, inclusive de terceiros, para liquidação de débitos tributários foi prevista desde o REFIS instituído pela Lei nº 9.964, de 2000:

Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.

[...]

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de 15% (quinze por cento) e de 8% (oito por cento), respectivamente.

§ 9º Ao disposto neste artigo aplica-se a redução de multa a que se refere o art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 10. A multa de mora incidente sobre os débitos relativos às contribuições administradas pelo INSS, incluídas no Refis em virtude de confissão espontânea, sujeita-se ao limite estabelecido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Instrução Normativa SRF nº 44, de 2000, por sua vez, diversamente dos atos recentes, disciplinou a forma de registro contábil dos créditos destinados a tal liquidação de multa e juros, muito embora abordando apenas a conduta do terceiro cedente dos prejuízos fiscais ou bases negativas acumulados:

Art. 6º Poderão ser utilizados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, próprios da pessoa jurídica, passíveis de compensação na data da opção na forma da legislação vigente, desde que relativos a período de apuração encerrado até 31 de dezembro de 1999 e devidamente declarados ou informados à Secretaria da Receita Federal - SRF até a data da opção, salvo em relação ao período de apuração correspondente ao ano-calendário de 1999, que deverá ser informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ correspondente ao exercício financeiro de 2000, no prazo estabelecido para sua apresentação.

§ 1º Na hipótese de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, de terceiros:

I - somente poderão ser utilizados os valores que, na data da opção, forem passíveis de compensação pela pessoa jurídica cedente, na forma da legislação vigente, e desde que devidamente declarados ou informados à SRF até 31 de outubro de 1999;

II - a cessão somente poderá ser efetuada pelo detentor originário do direito à pessoa jurídica optante pelo Refis e será definitiva, ainda que o adquirente seja, por qualquer motivo, excluído do Refis.

§ 2º O valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de quinze por cento e de oito por cento, respectivamente.

§ 3º Para os fins de utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, nos termos desta Instrução Normativa, não se aplica o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado, da cedente ou da cessionária.

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;

II - dar baixa, em sua escrituração fiscal, do valor de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social cedido, pelo montante que serviu de base para a determinação do direito registrado na forma do inciso anterior;

§ 1º As perdas porventura apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 2º Na hipótese de constatação, na pessoa jurídica cedente, de irregularidade que implique redução, total ou parcial, dos valores de prejuízo ou de base de cálculo negativa cedidos, bem assim no caso de cessão de valores já compensados:

I - os juros e as multas liquidados mediante utilização desses valores serão restabelecidos e incluídos no débito consolidado remanescente;

II - a pessoa jurídica adquirente não será excluída do Refis.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior:

I - não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica cedente, relativamente aos tributos e contribuições devidos em decorrência da referida constatação, inclusive quanto às sanções aplicáveis;

II - não se aplica à hipótese de cessão de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa inexistente, assim entendida a que desatender ao disposto no inciso I do § 1º do art. 6º desta Instrução Normativa, que será considerada utilização indevida, implicando exclusão da pessoa jurídica adquirente do Refis.

Diante de tais determinações, a Secretaria da Receita Federal foi questionada, em consulta, acerca dos procedimentos que deveriam ser adotados para utilização de prejuízos fiscais e bases negativas próprios, editando a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 21, de 2001, assim ementada:

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.

Nos fundamentos legais deste ato constam as orientações contábeis no sentido de que também a pessoa jurídica que utilizasse prejuízos fiscais e bases negativas próprios acumulados deveria reconhecer o ativo fiscal em contrapartida a conta de Patrimônio Líquido (sendo a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados a mais adequada para tanto), ou em contrapartida a receita, se registrado no próprio período de apuração, receita esta passível de exclusão do lucro tributável porque:

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:

Parag. 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

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:

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.

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.

17. Deve ser levado em conta, também, que algumas empresas podem deixar de reconhecer na escrituração esses efeitos; e essa postura em nada alterará a situação

fiscal do contribuinte. A falta de adoção dos procedimentos contábeis que integram o Pronunciamento do Ibracon ou a determinação da SRF - constante da IN SRF nº 44/2000 - *pelos contribuintes que não alienarem os referidos créditos fiscais*; não trará qualquer reflexo tributário. Tanto é verdadeira a assertiva que não existe sanção para aqueles que não adotarem as mencionadas orientações. Evidentemente espera-se que esses eventos, em respeito à boa técnica contábil, sejam sempre reconhecidos na escrituração mercantil; de sorte a fazer refletir no patrimônio das empresas a realidade que se espera.

18. Lembro ainda a orientação da SRF constante da IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; e do ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993; a respeito de matéria que tenho como análoga a esta. Naquela oportunidade foi determinado que a diferença entre a provisão para o pagamento do imposto de renda sobre o lucro inflacionário acumulado diferido, e o valor efetivamente pago em virtude da utilização dos benefícios concernentes ao pagamento do imposto com a alíquota reduzida, mediante a realização espontânea antecipada desse lucro, conforme previsto pela Lei 8.541/1992; deveriam ser lançadas em conta de resultado do período-base. Essa diferença, portanto, na época também ocasionou o registro de receita; como contrapartida contábil à baixa do passivo (representado pelo saldo que resultou na conta de provisão para pagamento do IR). Porém, por força dos atos aqui citados, dita receita foi excluída do lucro líquido tanto para fins de determinação do lucro real quanto para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. No caso sob enfoque, em tese, ocorre o mesmo quanto à origem; uma vez que também se reconhece receita que têm como contrapartida contas envolvendo o IRPJ e a CSLL. A seguir transcrevo os atos mencionados:

IN 96/1993 – art. 10 – O imposto calculado na forma prevista no artigo 6º deverá, no mês da opção, ser registrado a crédito de conta do passivo, representativa do imposto a pagar, em contrapartida à conta do passivo que registrar a provisão do imposto diferido.

Parágrafo Único. A diferença apurada deverá ser lançada em conta de resultado do período-base, podendo ser excluída do lucro líquido na apuração da contribuição social sobre o lucro e do lucro real. (Sublinhei).

ADN COSIT nº 39/1993 – Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a diferença entre o valor correspondente à provisão do imposto de renda sobre o lucro inflacionário acumulado acrescido do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, e o valor do imposto devido, relativo ao exercício da opção prevista no art. 31 da Lei nº 8541, de 23 de dezembro de 1992, poderá ser excluída do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

[...] (destaques do original)

Assim, a possibilidade de exclusão da receita reconhecida em contrapartida à constituição do ativo fiscal diferido decorre do fato de este direito corresponder a IRPJ e CSLL recuperáveis, os quais, como despesas, não são passíveis de dedução do lucro tributável. Aplica-se, aqui, portanto, tratamento semelhante ao atribuído à reversão de provisões indedutíveis: a legislação prevê, apenas, a indedutibilidade da despesa, e a lógica tributária impõe, por força do art. 250, II do RIR/99, a exclusão da receita escriturada em razão de sua reversão:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

[...]

Registre-se que a mesma lógica está prevista no âmbito da apuração da base de cálculo da CSLL, na forma da Lei nº 7.689, de 1998:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior. *(negrejou-se)*

No presente lançamento, a autoridade fiscal traz extensa exposição acerca dos critérios contábeis que devem ser observados para reconhecimento contábil do ativo fiscal diferido representado por prejuízos fiscais e bases negativas acumulados. Nesta abordagem observa-se que a legislação contábil exige demonstração da perspectiva de compensação destes valores para admitir seu reconhecimento como ativo:

45. A Deliberação CVM nº 273/1998 (itens 19 e 31), a Instrução CVM nº 371/2002 (art. 2º), a Resolução CFC nº 998/2004 (itens 19.2.3.8 e 19.2.3.23), a Deliberação CVM nº 599/2009 (itens 34 a 36) e a Resolução CFC nº 1.189/2009 (itens 34 e 36) dispuseram que as pessoas jurídicas que possuem a perspectiva de apurar lucros tributáveis em períodos de apuração futuros (e apenas tais pessoas jurídica) devem reconhecer os ativos fiscais diferidos correspondentes aos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, com contrapartida em contas de receita tributária diferida.

46. Ressalta-se que os ativos fiscais diferidos, reconhecidos na forma prevista nas instruções e deliberações da CVM e resoluções do CFC, não representam um direito líquido e certo para a Contribuinte. Sua materialização depende de um fato incerto, **mas obrigatoriamente previsível**, o auferimento de lucros tributáveis em períodos de apuração futuros.

47. Imprescindível é a análise dos atos normativos contábeis editados ao longo do tempo que instruem a formação do ativo fiscal diferido pela possibilidade de compensação de prejuízos fiscais com lucros futuros:

DELIBERAÇÃO CVM Nº 273, DE 20 DE AGOSTO DE 1998, REVOGADA PELA DELIBERAÇÃO CVM 599/2009.

ATIVO FISCAL DIFERIDO

019 Deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais **à medida que for provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos**. A avaliação dessa situação é de responsabilidade da administração da entidade e requer julgamento das evidências existentes. **A ocorrência de prejuízos recorrentes constitui uma dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido**. Precisa ser claramente entendida a vinculação entre o reconhecimento de ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade efetuada para a aplicação de princípios contábeis aplicáveis a entidades em liquidação. **Certamente, a existência de dúvidas quanto à continuidade operacional demonstra que não é procedente o lançamento contábil dos ativos fiscais diferidos. Por outro lado, apesar de não existir dúvida sobre continuidade, poderão existir circunstâncias em que não seja procedente o registro do ativo fiscal diferido.**

020 Nesse contexto, os pressupostos utilizados para a avaliação da probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros, que envolvem providências internas da administração, são evidências mais concretas ou melhor administráveis do que pressupostos que envolvem terceiros ou uma situação de mercado (por exemplo, significativo aumento das vendas ou dependência de preço de " commodities"). Também, os pressupostos se tornam mais imprecisos na medida em que o período das projeções aumenta. Ao aumentar esse período, diminui a capacidade da administração em elaborar suas melhores estimativas.

021 A entidade, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, deve considerar os seguintes critérios:

- a) se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;
- b) se é provável que terá lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;
- c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorrerá novamente;
- d) se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios fundamentais de contabilidade, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados.
- e) Se não for provável que haverá lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

DELIBERAÇÃO CVM Nº 599, DE 15 DE SETEMBRO DE 2009

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

35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82

exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.

36. A entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados:

(a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e (d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

Na medida em que não for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

RESOLUÇÃO CFC Nº 998, DE 21 DE MAIO DE 2004

Ativo Fiscal Diferido 19.2.3.8 O ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais, observada a base de cálculo de cada tributo, deve ser reconhecido à medida que for provável que no futuro haja lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos, obedecidas as condições previstas nos itens 19.2.1.6 a 19.2.1.9.

19.2.3.9. O contabilista deve obter junto à administração da entidade elementos e evidências, aprovados pelo conselho fiscal, se em funcionamento, e pelos órgãos de administração da entidade, que permitam uma avaliação de que trata o item anterior.

19.2.3.10. Deve ser observada a vinculação entre o reconhecimento do ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade.

19.2.3.11. A existência de incertezas, quanto à continuidade operacional da entidade, impede o reconhecimento contábil de ativos fiscais diferidos, devendo ser estornados os já reconhecidos.

19.2.3.12. Devem ser considerados os pressupostos utilizados para a avaliação da probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros, que envolvem providências internas da administração como evidências mais concretas do que aqueles que envolvem terceiros ou uma situação de mercado (por exemplo, significativo aumento das vendas ou dependência de preço de commodities).

19.2.3.13. A entidade, ao avaliar a probabilidade de compensar lucros tributáveis futuros com prejuízos fiscais, deve considerar o seguinte:

a) se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;

b) se é provável que haja lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;

c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorra novamente.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.189 DE 28.08.2009

Prejuízos e créditos fiscais não utilizados

34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão

disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.

36. A entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados:

(a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e (d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

Na medida em que não for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

48. Certa é a afirmativa que a receita tributária diferida que originou o ativo fiscal diferido não é, e não deveria ser oferecida à tributação quando do seu reconhecimento contábil, pois seu reconhecimento tem por objetivo a demonstração de um benefício futuro que poderá ou não se realizar.

49. Assim, podemos concluir que há três motivos para que os ativos fiscais diferidos gerados a partir da possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas não sejam oferecidos à tributação quando do seu reconhecimento contábil:

- o benefício fiscal a que eles se referem caracteriza-se como uma compensação;
- o benefício atuará para reduzir a própria base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- depende de uma condição futura incerta para que se tornem direitos efetivos;

[...] (destaques do original)

Como se vê, sob ótica diversa da enunciada na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 21, de 2001, a exclusão da receita correspondente ao reconhecimento do ativo fiscal diferido decorreria de sua incerteza, a indicar que no momento da efetiva utilização do ativo, para liquidação de débitos de IRPJ e CSLL futuros, a receita deveria ser adicionada ao lucro tributável, interpretação que não pode prevalecer na medida em que, como demonstrado, tais débitos são indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Confirma-se na jurisprudência administrativa a prevalência de entendimento também neste sentido, qual seja, de que a receita contabilizada em contrapartida ao reconhecimento de ativo fiscal diferido não seria tributável:

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

Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL tiver como contrapartida conta de receita, esta poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. (*Acórdão nº 1102-00.362 - Sessão de 16 de dezembro de 2010*)

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

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

Do ponto de vista de receita, o lançamento decorrente do registro do ativo ser excluído para fins de cálculo dos tributos. (*Acórdão nº 1201-001.642 - Sessão de 11 de abril de 2017*).

CSLL DIFERIDA. CRÉDITO FISCAL RECUPERÁVEL EM PERÍODOS FUTUROS. LUCRO LÍQUIDO NÃO REDUZIDO NA SUA CONSTITUIÇÃO.

Considerando que o reconhecimento contábil da CSLL diferida, relativa ao crédito fiscal recuperável em períodos futuros mediante compensação de 30% da base de cálculo negativa, não provocou redução do lucro líquido do período, é de se cancelar a exigência correspondente. (*Acórdão nº 1201-001.919 - Sessão de 18 de outubro de 2017*).

Recentemente, inclusive, a 1ª Turma da CSRF invocou premissas semelhantes para manter o cancelamento de exigências formalizadas em razão da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para liquidação de débitos na forma da Medida Provisória nº 470, de 2009:

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL.

INEXISTÊNCIA DE RENDA.

A utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito.

A MP 470 não criou novo direito, novo ativo ao contribuinte, ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco. O benefício (e não direito) criado pela MP 470 foi o de facilitar e potencialmente antecipar a utilização do prejuízo fiscal para quitação de débitos tributários sendo certo que a fruição de tal benefício não configura renda ou receita nova. (*Acórdão nº 9101-003.923 - Sessão de 4 de dezembro de 2018*).

No presente caso, a argumentação da autoridade fiscal, porém, é no sentido de que este ativo fiscal diferido, contabilizado originalmente em razão da perspectiva de futura compensação com lucros tributáveis, passa a ter outra natureza quando o sujeito passivo resolve destiná-lo à liquidação de débitos na forma da Lei nº 11.941, 2009. Decorre daí, também, a conclusão de que, se o sujeito passivo não tinha perspectiva futura de compensação de tais prejuízos e bases negativas acumulados, deixando de registrá-los como ativo, passaria a estar obrigado a contabilizá-los quando esta perspectiva, agora para liquidação de outros passivos, passasse a existir. Este registro, por sua vez, deveria

ser feito em contrapartida a uma conta de receita não passível de exclusão na apuração do lucro tributável, segundo os fundamentos assim expostos no Relatório Fiscal que instrui o presente lançamento:

62. Conforme exposto anteriormente, em novembro de 2009 a Contribuinte manifestou intenção de aproveitar-se dos benefícios da Lei 11.941/2009 e implementou a liquidação dos juros com a utilização de crédito calculado sobre prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL. Assim, para a Contribuinte, foi extinta a possibilidade do aproveitamento do benefício fiscal previsto nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

63. Com isso, sob o aspecto contábil, deveria ter providenciado em 25/11/2009, a reversão do lançamento realizado em 31/12/2008, (aquele que constituiu o ativo fiscal diferido) uma vez que ele foi efetuado em decorrência da expectativa da fiscalizada em compensar seus saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL com lucros futuros. Como tal expectativa de compensação não se realizou e nem se realizará, em função da opção da Contribuinte de utilizá-los para a liquidação de juros, o direito anteriormente reconhecido (ativo fiscal) não mais existe, e deve ser “baixado” contabilmente através da reversão.

64. No caso concreto, a Contribuinte deveria realizar a reversão do ativo fiscal diferido. A reversão teria como consequência a baixa do ativo fiscal diferido a crédito em contrapartida a uma despesa tributária diferida. Esta despesa diferida se computada no Resultado deveria ser adicionada ao Lucro Real.

65. Ou, seguindo a lógica de contabilização da Contribuinte, as receitas e despesas fiscais diferidas foram contabilizadas abaixo da linha do resultado, ou seja, não compuseram o resultado na época da sua constituição, assim, também por lógica, não deveriam ser adicionadas ao Lucro Líquido quando revertidas, assim como a receita diferida não foi excluída do Lucro Líquido em 2008. Teríamos, então, uma reversão não passível de adição ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real.

66. Todavia, no momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasce um novo direito (uma nova receita) que deve ser reconhecido contabilmente. Ainda que, **sob o aspecto quantitativo**, este novo direito seja igual ao anteriormente reconhecido (em 31/12/2008), **sob o aspecto qualitativo**, apresenta-se com uma natureza completamente distinta do anterior.

67. É distinto porque a Lei nº 11.941/2009 não criou uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos com um novo crédito, por conseguinte, uma nova receita. A Lei ofereceu a possibilidade de que o Contribuinte abrisse mão de um direito originalmente incerto (dependente de lucros tributáveis futuros) em troca de um direito líquido e certo (um crédito para liquidação de juros/multas no pagamento ou parcelamentos de débitos tributários).

68. Esse novo direito nasce por ato da Contribuinte: adesão às regras estabelecidas pela Lei 11.941/2009 e opção pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de dívidas tributárias (multa e juros), devendo ser reconhecido contabilmente no momento da liquidação.

69. Então, após a reversão do ativo fiscal diferido (que não foi feita), a contrapartida do aumento patrimonial (reconhecimento do novo direito) deveria ser registrada em uma conta de receita com impacto positivo no resultado do período de apuração, ano-calendário 2009, (a qual, após ajustes legais, estaria e permaneceria computada na base de cálculo do IRPJ e CSLL sujeita à tributação do IRPJ e CSLL, além de ser uma receita tributada pelo PIS e COFINS).

Ao assim proceder, a receita evidenciada na contabilidade deixaria de corresponder à baixa dos passivos beneficiados com a redução prevista na Lei nº 11.941, de 2009. Tais débitos seriam liquidados mediante lançamento permutativo com o ativo fiscal diferido, emergindo a discussão, então, se a exclusão permitida no art. 4º, parágrafo único da Lei nº 11.941, de 2009, seria, também, aplicável à receita contabilizada em contrapartida à

constituição do ativo fiscal diferido. Veja-se que esta extensão passa a ser necessária porque, diversamente do ativo fiscal diferido contabilizado em razão da perspectiva de lucros futuros para compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados e consequente redução de IRPJ e CSLL calculados depois da apuração do lucro, o ativo em questão seria constituído para liquidação de multa e juros de mora sobre quaisquer tributos parcelados ou quitados com os benefícios da lei.

Todavia, porque calculados a partir de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, referido ativo fiscal diferido permanece representando IRPJ e CSLL recuperáveis, ou seja, mantém a natureza de reversão de despesa que, por sua natureza, não é dedutível na apuração do lucro tributável. Irrelevante se este crédito é destinado à liquidação de outra espécie de débitos porque, ao ser utilizado, o sujeito passivo está recuperando encargos de natureza não dedutível.

Logo, no momento em que este ativo é realizado, na ótica da autoridade lançadora, efetivar-se-ia uma receita. Porém, esta receita, por ter natureza de IRPJ ou CSLL, pode ser excluída do lucro tributável em razão da aplicação do art. 251, inciso II do RIR, de 1999, c/c art. 41, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, relativamente ao IRPJ, e por aplicação do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, c/c art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, no que tange à CSLL.

Acrescente-se, ainda, que o litígio presente nestes autos também envolve exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins. A acusação fiscal traz consignado que a contribuinte estava submetida ao regime da não-cumulatividade, sujeitando-se à incidência daquelas contribuições sobre a receita em referência na forma do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, citados nos autos de infração, mas especialmente porque a Lei nº 9.249, de 1995, assim dispõe:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) *(negrejou-se)*

De plano, porém, seria de se questionar se o valor em questão corresponde, também no âmbito destas contribuições, a receitas ou a recuperação de despesas, aspecto não abordado na acusação fiscal que, registre-se, não tinha sob análise receita da atividade para cogitar da transposição automática da tributação para as contribuições sobre o faturamento em razão do que dispõe o art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 1995. Para além disso, cabe recordar os termos do art. 4º, parágrafo único da Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela **equivalente** à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei. *(negrejou-se)*

Como antes mencionado, nada na legislação tributária impõe o reconhecimento deste ativo fiscal diferido e, caso o sujeito passivo deixe de fazê-lo, a baixa do passivo perdoado será registrada em contrapartida a conta de receita, à semelhança do procedido

na hipótese de pagamento ou parcelamento dos débitos. Logo, se a lei permite que não se compute, na apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins a receita "equivalente" à redução do valor das multas juros e encargo legal antes referidos, é razoável concluir que esta receita, qualquer que seja a sua forma de registro contábil, está alcançada pelo benefício fiscal sob análise.

Estas as razões, portanto, para também NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.
(destaques do original)

Assim, no âmbito de exigências de IRPJ e CSLL, a receita reconhecida em contrapartida ao ativo diferido, por ter natureza de IRPJ ou CSLL, pode ser excluída do lucro tributável em razão da aplicação do art. 251, inciso II do RIR, de 1999, c/c art. 41, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, relativamente ao IRPJ, e por aplicação do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, c/c art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, no que tange à CSLL.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em sua conclusão e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa