



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

Processo nº 13005.721719/2014-93
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-003.890 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.

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 CONTABILIZADOS NO PASSIVO COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.

Os valores referentes aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL utilizados na liquidação de débitos relativos a multas, juros e encargos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, por força de expressa e literal definição do artigo 4º, parágrafo único, do mencionado dispositivo legal, não serão computados 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou interesse em apresentar declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça não se manifestou no julgamento porque a matéria já havia sido votada pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira na reunião de abril de 2019.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente),

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª Turma da DRJ/RPO em razão de decisão exarada no Acórdão nº 14-69.479, sessão de 10 de agosto de 2017 (fls. 864/894)¹, que exonerou crédito tributário acima do limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, exigindo, nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, o reexame necessário por este Colegiado.

Os lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS fixados nos autos de infração (fls. 2 e 670/698) reportam-se ao ano-calendário de 2009 e somam:

TRIBUTOS	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	6.346.217,52	2.765.681,60	4.759.663,14	13.871.562,26
CSLL	2.284.638,31	995.645,38	1.713.478,73	4.993.762,42
PIS	418.850,36	185.299,40	314.137,77	918.287,53
COFINS	1.929.250,13	853.500,26	1.446.937,60	4.229.687,99

Já as infrações foram assim descritas (AI de IRPJ - fls. 671):

0001 OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS OUTRAS RECEITAS		
Os fatos apurados encontram-se descritos no Relatório Fiscal, relatório anexo ao presente auto de infração		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
25/11/2009	25.384.870,07	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278 e 288 do RIR/99		

DA ACUSAÇÃO FISCAL

A infração imputada (RF – fls. 700/723) diz respeito a omissão de receitas decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas no âmbito do parcelamento veiculado pela Lei nº. 11.941/2009.

Nesse sentido, a Fiscalização entendeu que o montante de R\$ 25.384.870,07, que se constituiu no valor dos juros, multas e encargos liquidados mediante a utilização de prejuízos acumulados e bases de cálculo negativas de CSLL, corresponderia a uma receita da fiscalizada e, assim, deveria ter sido tributada no período de apuração em que ocorreu a adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009, posto não haver previsão legal a amparar tal exclusão.

Segue o Fisco traçando um paralelo com a compensação de prejuízos autorizada pela Lei nº 9.065/95, em seus arts. 15 e 16, para concluir que tal compensação é, na

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

realidade, um benefício fiscal. Assevera que tanto a Lei nº 9.065/95 quanto a jurisprudência do STF caracterizam o benefício fiscal em questão como uma compensação.

Em suma, a compensação seria justamente um confronto de direitos e deveres do mesmo gênero (no caso em tela, bases de cálculo negativas de IRPJ/CSLL de períodos anteriores com as bases de cálculo positivas de IRPJ/CSLL do período corrente).

Também discorre a Fiscalização que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL representariam uma mera expectativa de direito para a pessoa jurídica, na medida em que o contribuinte poderia utilizá-los se (e somente se) houvesse lucros tributáveis em períodos de apuração subsequentes.

Nesse sentido, ainda no pensar do autuante, a Deliberação CVM nº 273/1998 (itens 19 e 31), a Instrução CVM nº 371/2002 (artigo 2º), a Resolução CFC nº 998/2004 (itens 19.2.3.8 e 19.2.3.23), a Deliberação CVM nº 599/2009 (itens 34 a 36) e a Resolução CFC nº 1.189/2009 (itens 34 e 36) dispõem que as pessoas jurídicas que possuem a perspectiva de apurar lucros tributáveis em períodos de apuração futuros (e apenas tais pessoas jurídicas) devem reconhecer os ativos fiscais diferidos correspondentes aos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL tendo como contrapartida uma conta de receita. Também ressalta que os ativos fiscais diferidos, reconhecidos na forma prevista nas instruções e deliberações da CVM e resoluções do CFC citadas, não representam um direito líquido e certo para o contribuinte, dependendo de um fato incerto, qual seja, auferir lucros tributáveis em períodos de apuração futuros.

Conclui haver três motivos para que os ativos fiscais diferidos não sejam oferecidos à tributação quando do seu reconhecimento contábil:

- 1) o benefício fiscal a que eles se referem caracterizar-se-ia como uma compensação (encontro de direitos e deveres semelhantes);
- 2) o benefício atuaria para reduzir a própria base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 3) dependeriam de uma condição futura incerta para que se tornassem direitos efetivos.

Discorre mais o Fisco dizendo que 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, ficando assim extinta a possibilidade do aproveitamento do benefício fiscal previsto nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

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.

Nessa linha, no caso concreto, diz o Fisco, 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.

Aduz a Fiscalização que no momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasceria um novo direito que deveria ser reconhecido contabilmente. Como a Lei nº 11.941/2009 não teria criado uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos, esse procedimento levaria ao nascimento de uma receita que obrigatoriamente deveria ser refletida contabilmente nesse momento.

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

Sustenta ser impossível pretender que a nova receita seja excluída do Lucro Líquido na apuração do Lucro Real ou da base de cálculo da CSLL, ou que não seja tributada pelo PIS e COFINS. Para ocorrer a exclusão do lucro líquido, ou a isenção do PIS e da COFINS há necessidade de previsão legal para sua exclusão e, na matéria em análise, “*não há qualquer previsão legal para exclusão das receitas decorrente da utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas*” (RF - fls. 714).

Ainda assevera a Fiscalização que a própria Lei nº 11.941/2009, que permitiu tal utilização, também previu a redução de multas e juros para quem optasse pelo parcelamento especial. Em relação às receitas decorrentes dessa “redução de multas e juros”, todavia, o artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009, de forma expressa, autoriza sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS.

Faz um resumo dizendo que a situação apresentada seria a seguinte:

a) a Lei nº 11.941/2009 previu dois benefícios para quem possuísse débitos tributários;

b) o legislador expressamente autorizou que as receitas decorrentes de um desses benefícios (redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento) fossem excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e das contribuições PIS/PASEP e COFINS;

c) o legislador não se manifestou a respeito das receitas decorrentes do outro benefício (liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL).

E assenta literalmente (RF – fls. 715): “***Não é difícil concluir que, no caso de duas situações distintas, se o legislador concede tratamento tributário favorecido apenas para uma delas, é porque ele quis que a outra não tivesse o mesmo tratamento tributário da primeira. Se houvesse a intenção de que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas também não fossem tributadas, certamente teria sido criado um dispositivo legal neste sentido***”. (negrito no original).

Para seguir a acusação aduzindo que o crédito criado pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009 “*não tem a mesma natureza da receita pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para compensação com lucros tributáveis de períodos subsequentes (art. 15 e 16 da Lei nº 9.965/95). Isto porque não representa um mero confronto de bases de cálculo (negativas, de períodos anteriores, contra positivas, do período corrente), mas sim uma*

*outra forma de utilização dos prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa da CSLL: para liquidação de dívidas constituídas que envolvem lançamentos contábeis que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração correntes e pretéritos (juros passivos e multas, tributários). Em outras palavras, em relação a essa segunda receita o legislador sequer menciona o instituto da compensação, cujo conceito compreende um confronto de direitos e deveres semelhantes, mas sim **a liquidação de uma dívida através da geração de um novo direito criado pela Lei**, cuja origem do crédito é o prejuízo fiscal e base negativa existentes. Assim, ao contrário do que acontece na utilização de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativas da CSLL para compensação com lucros tributáveis de períodos subsequentes, não há que se falar em não tributação das receitas decorrentes do reconhecimento desse direito. Como a norma não lhe deu tratamento de exclusão da base de cálculo dos tributos, diferentemente como ocorreu com a anistia fiscal, expressamente contemplada, e como a receita não mais está caracterizada como compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas do passado com os lucros e bases positivas apuradas no futuro, esta nova receita não está albergada em qualquer exclusão da base tributária dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro, devendo compô-la para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”. (RF – fls. 715/716 – negritos no original).*

E fechar o raciocínio (RF – fls. 716): *“Ainda que seja levantada dúvida quanto à inclusão dessa nova receita no Resultado do Exercício é importante destacarmos que toda a receita deve compor o resultado”*.

Na sequência reforça seus argumentos no sentido de que a receita tributada não derivaria de Prejuízo Fiscal apurado no AC 2008, ou de qualquer diferença temporária dedutível apurada no AC2008, mas sim, de um novo crédito líquido e certo gerado por um novo instituto legal, o qual a Contribuinte aproveita de forma diferenciada. Não representaria mais uma receita tributária diferida e sim uma receita efetiva e tributável.

Cita haver *“uma diferença significativa entre ambas as receitas: na compensação de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativa da CSLL com lucros tributáveis, o benefício age na própria base de cálculo dos tributos sobre o lucro, razão pela qual não há qualquer sentido em considerá-lo tributável. Diversamente, na utilização do crédito calculado sobre prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas para liquidação de multas e juros, **o benefício age para reduzir uma dívida da pessoa jurídica, promovendo um ganho que deve ser tributado a não ser que o legislador expressamente disponha em contrário**. Tal diferença se vislumbra exatamente porque a primeira receita é caracterizada como uma compensação da base de cálculo, enquanto a segunda é caracterizada como um ganho”* (RF - fls.718 – negrito no original).

Afirma peremptoriamente não serem cabíveis alegações de que a utilização dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa admitidas pela Lei nº 11.941/2009 nada mais são do que uma antecipação do direito de compensação da Contribuinte, posto não haver direito prévio relativo aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, conforme consagrou o ministro Menezes Direito no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.944: *“enquanto não houver a constatação do lucro, não existe a possibilidade de compensação... por esse motivo é que ao tempo em que se verificam as condições legais aplicáveis para a compensação é que pode existir essa compensação; daí porque não há direito a compensação antes da determinação específica do lucro.”* (excertos do RF – fls. 718).

Como consequência, ainda na forma do libelo acusatório, não seria possível alegar que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros não poderiam ser tributadas porque elas se originariam de um direito que não seria tributável (a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais com lucros tributáveis), uma vez que a Contribuinte sequer possuía tal direito, já que este se concretizaria somente apenas se os lucros fossem apurados no final do exercício (a apuração da Contribuinte foi o Lucro Real Anual) e se o benefício de compensação não fosse extinto pelo legislador até 31/12/2009.

Conclui dizendo que a Resolução CFC nº 1.121/08 estabelece que a receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com o aumento do ativo ou com a diminuição de passivo e puder ser mensurada com confiabilidade e, por esse motivo, restaria configurada a omissão da contabilização e oferecimento à tributação da receita nascida com a liquidação de juros de mora com o crédito instituído pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei 11.941/2009, exigindo o lançamento de ofício de IRPJ e Reflexos, na forma consubstanciada nos autos de infração lavrados (fls. 2 e 670/698).

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 731/750) contestando o trabalho fiscal alegando, inicialmente, que a Lei nº 11.941, de 2009, “***não criou um novo direito, mas simplesmente estabeleceu uma forma alternativa de utilização do direito já existente, o que, vale dizer, já havia sido feito em ocasiões anteriores***”. (impugnação – fls. 733 – destaques no original).

Depois, incisivamente afirma (fls. 734):

Com base nessa breve síntese já é possível perceber que – a exemplo do que lamentavelmente vem acontecendo nos últimos anos – as dd. autoridades fiscais tratam as anistias federais como verdadeiras armadilhas aos contribuintes. Depois de arrecadarem vultosas quantias nesses programas, as autoridades fiscais passam a criar “novas interpretações” das regras dos programas de anistia, com a clara finalidade de criar novos débitos fiscais e pretensamente gerar maior arrecadação, postura que infelizmente só tem contribuído para aumentar a litigiosidade fiscal e minar as bases da legítima confiança dos contribuintes nos atos da administração pública federal.

A Impugnante simplesmente não pode concordar com essa conduta das dd. autoridades fiscais, pois – além do que foi mencionado acima – por se tratar de programa de anistia integralmente regulamentado pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, as dd. autoridades fiscais tiveram inúmeras oportunidades de estabelecer regras, esclarecer tratamentos tributários e mesmo propor procedimentos contábeis para a adesão ao programa.

Se em nenhuma das normas houve qualquer menção à tributação dos prejuízos fiscais ou mesmo ao fato de a utilização de tais prejuízos ser um “novo direito” para os contribuintes, trazer esse tipo de argumentação, quase cinco anos depois, em autuações fiscais, certamente fere não só a legalidade, mas também o princípio da lealdade da administração pública.

Já no mérito, conforme relato da decisão *a quo*, aqui adotado, ressalta a contribuinte:

“Sob o ponto de vista fiscal, o valor dos prejuízos fiscais utilizados foram baixados do Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real). Já sob o ponto de vista contábil - considerando que a Impugnante já tinha registrado Ativo Fiscal Diferido correspondente a 34% dos prejuízos fiscais detidos, em virtude da perspectiva de utilização futura - a Impugnante baixou o valor dos prejuízos fiscais utilizados na anistia da conta do Ativo Fiscal Diferido em contrapartida à baixa do débito de juros.

● *Resumindo, as autoridades fiscais:*

(i) concordam que a constituição do Ativo Fiscal Diferido correspondente ao valor de prejuízos fiscais passíveis de utilização no futuro (34% do valor dos prejuízos fiscais) não é tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

(ii) alegam que o Ativo Fiscal Diferido é um ativo registrado única e exclusivamente para indicação dos valores passíveis de compensação de lucros futuros;

(iii) alegam que o Ativo Fiscal Diferido registrado em 2008 "não se consumou", pois o prejuízo fiscal não foi utilizado para compensar lucros futuros;

(iv) alegam que, ao aderir à anistia, a Impugnante deveria ter baixado o Ativo Fiscal Diferido e criado um novo ativo correspondente aos valores a serem utilizados na anistia;

(v) alegam que o procedimento contábil indicado acima implicaria o reconhecimento de uma receita contábil, tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS-

● *Assim, de forma genérica, o fato gerador do IRPJ consiste na aquisição de acréscimo patrimonial. Sobre isso, não há dúvidas. O que merece esclarecimento é o que representa um acréscimo patrimonial, ou seja, quais os fenômenos econômicos e financeiros que implicam acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica.*

Os mesmos comentários acima são aplicáveis à CSLL, instituída pela Lei n. 7.689/88, com fundamento no artigo 195, I, c da Constituição Federal. Isso porque, a despeito de a terminologia utilizada na legislação ser diferente — tratando o fato gerador como o "lucro" das pessoas jurídicas - é incontestável a aproximação entre os conceitos de lucro e acréscimo patrimonial (o que implica quase a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

O PIS e a COFINS tem como fundamento constitucional o artigo 195, I, b, que autoriza a instituição de contribuições sociais sobre "a receita ou o faturamento". Essas contribuições são atualmente regidas pelas Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, que definem como fato gerador "o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil."

Assim, fica claro que - a exemplo do que ocorre com o IRPJ e com a CSLL - somente ocorre o fato gerador do PIS e da COFINS quando há uma nova riqueza para a pessoa jurídica, que passa a integrar o seu patrimônio.

● *A sociedade deve registrar Ativo Fiscal Diferido para fins contábeis (i) se apurar prejuízos fiscais passíveis de compensação nos termos da Lei n° 9.065/95; e (ii) se for provável a sua utilização em períodos futuros. Em outras palavras, o Ativo Fiscal Diferido é registrado se a sociedade tem o direito a compensar os prejuízos fiscais nos termos da legislação fiscal e, também, tem real perspectiva de utilizar tal direito creditório.*

Há, também, regra genérica sobre o registro de ativos e passivos cuja verificação dependa de evento futuro contida no Pronunciamento CPC25:

(...)

Fica clara, portanto, a regra para registro de Ativos: caso a realização do ativo dependa de um evento futuro, ele somente deve ser registrado quando o ganho é provável.

O fato de a legislação fazer referência à utilização dos prejuízos fiscais mediante compensação com lucros auferidos em anos posteriores obviamente decorre do fato de, via de regra, essa ser a única forma de utilização do ativo. Isso, no entanto, não afasta a possibilidade de efetiva liquidação desse ativo mediante outras formas estabelecidas pela legislação tributária, como é o caso de utilização em anistias.

O importante para a ciência contábil é a perspectiva de realização do ativo, com o escopo último de que as demonstrações financeiras espelhem sempre a real situação patrimonial das empresas. Assim, uma vez constituído o Ativo Fiscal Diferido, é irrelevante a forma da sua utilização, nos termos da legislação tributária, de forma que se o prejuízo fiscal for utilizado para compensação de lucros futuros ou utilização para compensação de débitos fiscais em anistias, o evento relevante é o mesmo: o Ativo Fiscal Diferido terá se materializado e consumido para a liquidação ou redução de obrigação tributária da sociedade.

- *Nenhuma das regras contábeis citadas no Relatório Fiscal determina a criação de novo ativo para registro de valores a serem utilizados na anistia; tampouco há qualquer previsão ou indicação na legislação própria da anistia sobre esse procedimento ou sobre a necessidade de reconhecimento de receita tributável.*

O valor registrado como Ativo Fiscal Diferido em 2008 pela impugnante demonstra contabilmente seu direito e perspectiva de utilização dos prejuízos fiscais. O fato de a Impugnante ter utilizado os prejuízos fiscais para a liquidação de juros na anistia e não para a compensação de lucros não altera em nada o direito original, que era o de utilização dos prejuízos fiscais.

- *Como já citado acima, a Lei nº 11.941/2009 simplesmente deu aos contribuintes uma forma de utilização alternativa dos prejuízos fiscais, sendo que o direito de utilização de tais prejuízos continua fundamentado na Lei nº 9.065/95.*

Essa conclusão decorre da análise da legislação da própria anistia federal, especialmente do art. 27 da Portaria RFB/PGFN 6/2009:

"§ 3º Somente poderão ser utilizados montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios da pessoa jurídica, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação da Lei nº 11.941, de 2009, devidamente declarados à RFB."

Assim, ao determinar que os prejuízos fiscais que poderiam ser utilizados na anistia eram aqueles "passíveis de compensação, na forma da legislação vigente", a Portaria emitida pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deixou claro que se trata de uma forma de utilização de um direito já existente.

Dessa forma, a utilização dos prejuízos fiscais para liquidação dos juros de mora não representou um novo direito ou uma nova riqueza para a Impugnante, mas meramente a utilização de direito já existente.

- *E mais: a utilização dos prejuízos fiscais para compensação de lucros futuros ou para a liquidação de juros de mora nos termos da anistia teria exatamente o mesmo efeito patrimonial para a Impugnante, conforme demonstrativos às fls. 745/746.*

(...)

Vale ressaltar que as próprias autoridades fiscais concordaram que a receita decorrente da constituição do Ativo Fiscal Diferido, em 2008, deve ser excluída para fins fiscais.

Tal entendimento é uníssono nas manifestações da Receita Federal do Brasil, inclusive por meio de atos consultivos, como a Solução de Consulta nº 21/2001 da 9ª Região Fiscal:

(...)

Dessa forma, no único momento em que reconheceu uma receita contábil relacionada ao Ativo Fiscal Diferido, a Impugnante estava autorizada a excluir esses valores para fins fiscais.

Então, por ocasião da utilização dos prejuízos fiscais, o Ativo Fiscal Diferido foi baixado contra a dívida de juros a pagar, de forma que não houve nem deveria haver, como exposto em detalhes acima - o reconhecimento de receita contábil.

Por essa razão, são totalmente impertinentes as alegações fiscais sobre a inexistência de autorização legal para exclusão, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da receita decorrente da utilização dos prejuízos fiscais nos termos da anistia. Isso porque, a ausência dessa autorização legal não tem relação ao presente caso, no qual não houve reconhecimento de receita, tampouco exclusão para fins fiscais.

A esse respeito é importante ressaltar, novamente, que a Impugnante adotou todos os procedimentos fiscais e contábeis pertinentes ao registro e posterior baixa do Ativo Fiscal Diferido. Não há na legislação fiscal ou contábil qualquer dispositivo legal ou regulamentar que determinasse o reconhecimento de receita correspondente à utilização dos prejuízos fiscais, a tributação desses valores ou qualquer outro tratamento fiscal específico para a situação.

A Lei nº 11.941/2009 é totalmente silente sobre o assunto, tendo simplesmente autorizado a utilização de valores correspondentes a 34% dos prejuízos fiscais para a liquidação de juros de mora e multas. Assim, na ausência de regra específica, devem prevalecer as regras gerais aplicáveis à utilização dos prejuízos fiscais, que são aquelas detalhadamente expostas acima.

Ainda nesse ponto, vale lembrar que, quando a Lei 11.941/2009 quis atribuir aos pagamentos na anistia efeitos tributários diversos daqueles que seriam normalmente obtidos pelos contribuintes, o fez expressamente. É o que se verifica no art. 4º, parágrafo único da lei, que - ao vislumbrar que, em regra, o perdão de dívida decorrente da anistia seria tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS - determinou expressamente a exclusão desse valor da base de cálculo dos tributos.

Ainda sobre a Lei nº 11.941/2009 - assumindo, para fins de argumentação, o entendimento das autoridades fiscais de que a utilização dos prejuízos fiscais seria uma receita para a Impugnante - seria possível argumentar que a exoneração expressa do parágrafo único do art. 4º da Lei abrangeria também a receita vislumbrada pelas autoridades fiscais, de forma que, ainda que fossem considerados como receita, os valores dos prejuízos fiscais deveriam ser excluídos da tributação por expressa determinação legal.

Dessa forma, fica claro que, em obediência ao princípio da legalidade, não poderiam as autoridades fiscais determinar condutas contábeis ou fiscais sem expressa previsão legal nesse sentido, sendo totalmente improcedente o lançamento fiscal.

- *Do efeito de outros autos de infração sobre os prejuízos fiscais da Impugnante:*

Como narrado no Termo de Verificação Fiscal, a Impugnante utilizou, para liquidar juros de mora nos termos da anistia federal, prejuízos fiscais e base negativa de CSLL no valor de R\$ 74.661.382,56, que representaram créditos de RS 18.665.345,64 e RS 6.719.524,43.

A somatória desses créditos (RS 25.384.870,07) consistiu na base impositiva para o presente lançamento fiscal de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A Impugnante adotou todas as medidas necessárias para a adesão à anistia para pagamento à vista, com a utilização de tais prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e registraram a respectiva baixa dos valores na Parte B do Lalur.

Não obstante, é importante ressaltar que a Receita Federal do Brasil lavrou contra a Impugnante dois autos de infração de IRPJ e CSLL (processos 13005.001065/2009-11 e 13005.722696/2013-53), que podem gerar impactos nos prejuízos fiscais e na base negativa de CSLL. Com efeito, se consideradas as glosas determinadas nesses processos administrativos, a Impugnante só teria disponíveis RS 52.474.976,74 a título de prejuízos fiscais e R\$ 43.287.073,03 a título de base negativa de CSLL.

Nessa situação, o crédito (Ativo Fiscal Diferido) que poderia ser utilizado na anistia seria de RS 17.014.580,76 (e não R\$ 25.384.870,07).

Em vista do exposto, na hipótese de os lançamentos fiscais relacionados aos processos administrativos 13005.001065/2009-11 e 13005.722696/2013-53 e ao presente processo administrativo terem desfecho desfavorável à Impugnante, dever-se-á reduzir a presente exigência para que o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidam apenas sobre os prejuízos fiscais e base negativa de CSLL passivas de utilização na anistia”.

Para concluir requerendo o provimento da impugnação e cancelamento dos lançamentos.

DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da DRJ/RPO a Turma julgadora inicialmente converteu o julgamento em diligência para informações acerca do alegado pela contribuinte em relação aos PA nºs 13005.001065/2009-11 e 13005.722696/2013-53 e possíveis alterações no saldo de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL e depois, com o retorno dos autos, por unanimidade de votos, deu provimento à impugnação, cancelando os lançamentos.

Excertos da decisão *a quo* mostram o quadro (fls. 880/894):

“A questão se cinge em saber se os valores de juros incidentes sobre os débitos parcelados pela interessada, que foram liquidados por meio da utilização de prejuízos fiscais, devem ou não ser tributados.

A respeito dessa questão esta 3ª Turma de Julgamento adotou o posicionamento estampado no acórdão nº 14-61.362, de 23/06/2016, cujos fundamentos adoto e peço vênia para transcrever:

Pois bem, de início transcrevo os dispositivos da norma legal em foco para melhor compreensão da questão:

(...)

Da leitura do texto legal reproduzido, percebem-se duas situações distintas:

a) redução de valores correspondentes à multa (mora. de ofício ou isolada), aos juros de mora e aos encargos legais incidentes sobre os débitos pagos ou parcelados pelo sujeito passivo nas condições dispostas na mencionada lei:

b) liquidação de valores correspondentes à multa (mora ou de ofício) e aos juros de mora, incidentes sobre os débitos pagos ou parcelados pelo sujeito passivo, nas condições dispostas na mencionada lei, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL próprios (art. 1º § T da Lei nº 11.941, de 2009).

Nos termos do § único do art. 4º. da Lei nº 11.941, de 2009, a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal (artigos 1º a 3º da sobredita lei) não é computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Uma vez que esses dispositivos não mencionaram a liquidação de multa e juros por meio de utilização de prejuízo fiscal, a autoridade lançadora entendeu que benefício implicou em acréscimo patrimonial à empresa, pelo que deveria ser acrescido ao resultado tributável.

Vê-se, portanto, que a questão se cinge em saber se os valores de juros e de multa, incidentes sobre os débitos parcelados pelo interessado, que foram liquidados por meio da utilização de prejuízos fiscais, devem ou não ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Solução de Consulta nº 21 da Cosit, de 2013, cujo excerto se transcreve a seguir, traz importante colaboração ao dispor que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida e, assim, configura receita para a pessoa jurídica devedora, dando origem ao fato gerador do imposto de renda (art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN), pois se está diante de um acréscimo patrimonial - resultante da diminuição de um passivo.

(...)

Embora a redução de dívidas tributárias configure receita para a pessoa jurídica devedora e caracterize fato gerador do IRPJ, o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, determinou que a redução do valor das multas, juros e encargo legal, incidentes sobre os débitos parcelados na forma da referida lei, não fosse computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão por que a ementa da sobredita solução de consulta assim dispôs:

(...)

Embora a redução de dívidas tributárias configure receita para a pessoa jurídica devedora e caracterize fato gerador do IRPJ, o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, determinou que a redução do valor das multas, juros e encargo legal, incidentes sobre os débitos parcelados na forma da referida lei, não fosse computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão por que a ementa da sobredita solução de consulta assim dispôs:

(...)

Por outro lado, a liquidação de juros e de multa por meio da utilização de prejuízos fiscais não corresponde a perdão de dívida. Vale notar que, diferentemente do perdão de dívida, na liquidação dos juros e da multa há um

sacrifício patrimonial que consiste na redução do saldo de prejuízo fiscal acumulado.

Isso porque, esse prejuízo poderia ser utilizado em períodos subsequentes para reduzir a apuração do lucro real por meio de compensação, ou seja, para também reduzir o montante devido do tributo. Essa redução não se caracteriza como receita tributária.

A título exemplificativo pode-se desenhar duas situações.

Na primeira, o sujeito passivo apura lucro real anual de R\$ 500.000,00 e encontra IRPJ devido no montante de R\$ 101.000,00 (IRPJ de R\$ 75.000,00 + adicional de IRPJ de R\$ 26.000,00).

Se esse mesmo sujeito passivo tivesse R\$ 100.000,00 de prejuízo fiscal acumulado, poderia compensá-lo integralmente - pois está dentro do limite de 30% estabelecido na legislação -, reduzindo a base de cálculo de R\$ 500.000,00 para R\$ 400.000,00. Nesta hipótese, o IRPJ devido seria de R\$ 76.000,00 (IRPJ de R\$ 60.000,00 + adicional de IRPJ de R\$ 16.000,00).

Note-se que o IRPJ devido foi reduzido em R\$ 25.000,00 (R\$ 101.000,00 – R\$ 76.000,00) e essa economia tributária não se caracteriza como receita a ser inserida na base de cálculo do IRPJ.

Na segunda situação, o sujeito passivo desse mesmo exemplo utiliza seu prejuízo acumulado de R\$ 100.000,00 para liquidar multa e juros incidentes sobre débitos parcelados (Lei nº 11.941, de 2009). A liquidação da dívida seria da ordem de R\$ 25.000,00 (25% x R\$ 100.000,00), conforme disposto no art. 1º, §§ 7º. e 8º. da Lei nº 11.941, de 2009.

Percebe-se, que a economia tributária em ambas as situações é a mesma, isto é, há uma redução de R\$ 25.000,00 do IRPJ devido. A diferença entre uma e outra situação é apenas temporal.

Nesse contexto, vale observar que a antecipação da utilização de prejuízo fiscal acumulado realizada pelo interessado decorre de expressa previsão legal (art. 1º, § 7º. da Lei nº 11.941, de 2009), não se constituindo, pois, infração à legislação tributária.

Aqui vale transcrever ementas de soluções de consultas que tangenciam o tema em debate, ao dar o tratamento tributário das contrapartidas em conta de receita decorrente do reconhecimento de ativo fiscal diferido em função da existência de prejuízos fiscais.

(...)

Também merece destaque a Solução de Consulta RFB/Cosit nº 71, proferida em 24/05/2016, cuja ementa elucida:

(...)

O parcelamento ao qual a controladora da consulente aderiu foi instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. O parágrafo 7º do art. 1º possibilitou a utilização de prejuízos fiscais próprios e de bases de cálculo negativas próprias

na liquidação de valores relativos a multas e juros incluídos no referido parcelamento.

(...)

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, que tratou do pagamento à vista e do parcelamento de débitos instituídos pelos arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 2009, dispôs em seu art. 27 acerca da utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL na liquidação dos valores referentes a multas e juros, conforme previsto no art. 1º, § 7º da citada Lei. Esclareceu que não se aplicaria a esta utilização o limite de 30% do lucro líquido ajustado e que a pessoa jurídica deveria indicar os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL que seriam utilizados em cada parcelamento ou pagamento à vista e promover a baixa desses valores nos respectivos livros fiscais. Já que após essa indicação esses créditos não mais poderiam ser utilizados na compensação com a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, exceto no caso de rescisão do parcelamento ou da não efetivação da quitação integral:

(...)

Deste modo, as contrapartidas da liquidação de multa e de juros incidentes sobre débitos incluídos no parcelamento (Lei nº 11.941, de 2009), por meio de utilização de prejuízo fiscal próprio, em que pese tratar-se tecnicamente de receita, não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Frise-se: qualquer interpretação contrária a essa implica na redução do benefício fiscal estabelecido pela Lei 11941 de 2009 (art. 1º, §7º), que ao fim e ao cabo propiciou a antecipação de uma expectativa de direito do contribuinte, qual seja, a redução do IRPJ/CSLL devido mediante compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa.

Por fim, cumpre registrar que as alterações do Prejuízo Fiscal - FAPLI e da Base de Cálculo Negativa da Contribuição- FACS, para fins de alteração, no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos e Lucro Inflacionário - SAPLI da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser efetivadas após o julgamento do recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de julgar procedente a impugnação interposta pela contribuinte, para cancelar integralmente as exigências, ressaltando que esta decisão é precária haja vista que está sujeita a recurso de ofício ao Carf". (destaques constam do original).

A decisão recorrida foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO REAL. LEI Nº 11.941/2009. LIQUIDAÇÃO DE JUROS COM UTILIZAÇÃO DE DIREITO CREDITÓRIO ORIUNDO DA CONVERSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS PRÓPRIOS.

INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

O fato gerador do IRPJ é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita.

A contrapartida dos valores da liquidação de juros de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, com utilização de direito creditório oriundo da conversão de prejuízo fiscal próprio e base de cálculo negativa da CSLL, não integra a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Tributar esses valores implica em reduzir o benefício concedido pela aludida Lei, qual seja, a possibilidade de antecipar a conversão desses valores em créditos fiscais.

Inteligência da Solução de Consulta RFB/Cosit nº71 de 24/05/2016.

*Impugnação Procedente
Crédito Tributário Exonerado*

DAS RAZÕES DA PGFN EM RELAÇÃO AO RECURSO DE OFÍCIO

Com a subida dos autos ao Colegiado de 2º Grau, a PGFN foi cientificada do R. *decisum* e, inconformada, acostou peça nominada de “Razões ao Recurso de Ofício” (fls. 906/943) na qual reforça o entendimento do Fisco e assenta (destaques no original):

“Para compreender a questão discutida nesse processo, é necessário descrever os atos realizados pela contribuinte, no tocante à utilização dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL

(...)

A ALLIANCE LTDA. resolveu aproveitar o benefício trazido pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, ou seja, utilizar saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para liquidar débitos incluídos no parcelamento instituído pela referida lei. No momento de registrar contabilmente essa operação, a contribuinte procedeu da seguinte forma: (a) reconheceu os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL como ativos fiscais diferidos (receitas), mediante lançamento a débito em conta de ativo, no ano calendário 2008; (b) o débito de juros de mora, incluído no parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, foi liquidado tendo como contrapartida um lançamento a crédito na conta de ativo que registrou o ativo fiscal diferido referente aos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; (c) houve uma exclusão na apuração do lucro real, referente à receita originada no aproveitamento do benefício fiscal, previsto na Lei nº 11.941, de 2009, de 2009, para a liquidação de débitos da contribuinte.

Dentre os lançamentos contábeis descritos acima, chama-se a atenção para a constituição do ativo fiscal diferido, sendo um ponto relevante de controvérsia entre o Fisco e a contribuinte. Isso porque a origem desse ativo fiscal diferido teve como base os art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, sendo tal fato incontroverso, visto que foi reconhecido pela própria contribuinte, em sua Impugnação (fl. 733):

(...)

Do trecho acima transcrito, extrai-se a confirmação de que os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL foram convertidos em ativos fiscais diferidos, no ano-calendário de 2008, tendo por fundamento a Lei nº 9.065, de 1995. Trata-se de aspecto importante, visto que foi justamente esse ativo fiscal diferido que fora utilizado pela contribuinte

para liquidar passivos referentes a juros de mora, no âmbito do regime de pagamento/parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009. Ademais, há o questionamento da Fiscalização no tocante à validade do procedimento adotado pela contribuinte, de modo que a origem dos ativos fiscais diferidos passa a ser um elemento a ser considerado para resolver a controvérsia no presente processo administrativo.

(...)

A tese da contribuinte está centrada apenas na premissa de que o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa consiste em um direito dos contribuintes.

(...)

É a partir dessa premissa que a contribuinte construiu a sua tese no sentido de que seria permitida a conversão do ativo fiscal diferido registrado na contabilidade – que havia sido constituído para fins da compensação prevista nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065 de 1995 – em crédito fiscal para liquidação de débitos incluídos no regime de pagamento/parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009. E foi justamente esse o primeiro ponto de divergência entre a contribuinte e a autoridade fiscal: a contribuinte defende que o ativo fiscal diferido, registrado para fins do art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, pode ser convertido para liquidação de passivos incluídos no regime da Lei nº 11.941, de 2009; por outro lado, a Fiscalização sustenta que o ativo fiscal diferido registrado pela contribuinte não poderia ter sido utilizados diretamente na liquidação dos juros de mora, no âmbito da Lei nº 11.941, de 2009, tendo em vista que a sua origem estava associada ao regime de compensação com o lucro líquido – nos termos do da Lei nº 9.065, de 1995.

*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.***

(...)

*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.***

Não obstante, a contribuinte procura correlacionar a Lei nº 11.941, de 2009, com a Lei nº 9.065, de 1995, a fim de sustentar a sua tese de que o ativo fiscal diferido constituído para fins da Lei nº 9.065, de 1995, pode ser utilizado automaticamente no regime de pagamento/parcelamento instituído na Lei nº 11.941, de 2009. Isso é o que se infere da afirmação da contribuinte de que o “direito de utilização de tais prejuízos continua fundamentado na Lei n. 9.065/95”. Contudo, a contribuinte não explica como a Lei nº 9.065, de 1995, fundamenta a liquidação de débitos com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no regime da Lei nº 11.941, de

2009. Ora, se a Lei nº 9.065, de 1995, prevê um regime de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL com o lucro líquido ajustado, como é possível atrelar esse sistema à liquidação direta de passivos tributários diversos?

(...)

Outro aspecto não esclarecido pela contribuinte diz respeito à compatibilidade do regime jurídico do registro de ativo fiscal diferido de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, para fins da Lei nº 9.065, de 1995, e o regime fiscal da Lei nº 11.941, de 2009. Trata-se de um ponto relevante e que foi devidamente analisado pela autoridade fiscal, conforme o trecho a seguir, extraído do Relatório Fiscal:

(...)

Partindo do pressuposto de que os art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, lastrearam o registro dos ativos fiscais diferidos na contabilidade da contribuinte – fato incontroverso –, o **regime jurídico** aplicável a esses **ativos fiscais diferidos era inquestionavelmente o previsto na Lei nº 9.065, de 1995. Implica dizer que a utilização dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL somente poderia ter ocorrido mediante a compensação com o lucro líquido, após as adições e exclusões previstas na legislação tributária.**

Essa compressão da matéria inviabiliza a aceitação da tese da contribuinte, no sentido de que o ativo fiscal diferido registrado com fundamento nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, possa ser automaticamente convertido em crédito fiscal, para fins da liquidação de débitos prevista na Lei nº 11.941, de 2009. Percebamos, Srs. Conselheiros, que a autoridade responsável pelo lançamento rechaça a pretensão da contribuinte em virtude da absoluta incompatibilidade entre os dois regimes de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL – disciplinados nas citadas leis. Ademais, não há qualquer autorização legal – ou mesmo contábil – que possa razoavelmente sustentar a pretensão da contribuinte.

Diante da incompatibilidade jurídica entre o regime de aproveitamento de prejuízo fiscal da Lei nº 9.065, de 1995, e da Lei nº 11.941, de 2009, a conclusão da autoridade fazendária foi no sentido de que não seria possível a contribuinte simplesmente “transportar” o ativo fiscal diferido de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL da Lei nº 9.065, de 1995, para fins de liquidação de débitos tributários inseridos no regime da Lei nº 11.941, de 2009. Nessa perspectiva, a **autoridade fazendária sugeriu outro procedimento, qual seja: a reversão (cancelamento) do ativo fiscal diferido, registrado com base na Lei nº 9.065, de 1995, de modo a “liberar” o estoque de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL para fins de aproveitamento no regime da Lei nº 11.941, de 2009.** Percebamos, Srs. Conselheiros, que se tratou **efetivamente de uma sugestão**, pois a autoridade fazendária levou em consideração o ativo fiscal diferido registrado para fins da Lei nº 9.065, de 1995. Ora, se a contribuinte não tivesse optado pela utilização indevida do referido ativo fiscal diferido, não haveria a necessidade de fazer a reversão da rubrica contábil. Com efeito, a contribuinte poderia ter mantido tais ativos fiscais diferidos em sua contabilidade e utilizado o montante remanescente de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL para liquidar os débitos inseridos no regime da Lei nº

11.941, de 2009. Nesse cenário, o ativo fiscal diferido constituído para fins da Lei no 9.065, de 1995, seria guardado para ser compensado quando a contribuinte auferisse lucro; enquanto o saldo remanescente de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL poderia ser aproveitado para a liquidação de débitos tributários, no âmbito da Lei no 11.941, de 2009.

O único procedimento que não poderia ter sido realizado é a transposição de um ativo fiscal diferido cujo regramento é completamente incompatível com a Lei no 11.941, de 2009. A partir dessa percepção, a autoridade fiscal explicita um outro procedimento contábil que se mostrou pertinente à situação da contribuinte: o reconhecimento de uma receita, com lastro nos estoques de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, para que pudesse ser quitado o débito de juros de mora, no regime da Lei no 11.941, de 2009. Esse procedimento narrado pela autoridade fiscal parte de um conceito básico: para a apuração do resultado do período, deve-se confrontar receitas e despesas, a fim de determinar a existência de lucro ou prejuízo. Nessa perspectiva, o registro das obrigações decorrentes de juros de mora, em conta de despesa (resultado) deve ser liquidada tendo como contrapartida uma conta de receita (resultado).

(...)

Por todo o exposto, correto o entendimento externado pela Fiscalização, ao não aceitar o procedimento contábil utilizado pela contribuinte para liquidar débitos de juros de mora com a utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, no âmbito da Lei no 11.941, de 2009. Isso porque o procedimento contábil adotado pela contribuinte não encontra amparo na Lei nº 11.941, de 2009, tampouco é possível extrair da Lei nº 9.065, de 1995, autorização ampla e irrestrita para a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL – como pretende a contribuinte. Desse modo, para admitir como válida a tese da contribuinte, é preciso ter em mente que o fundamento será apenas uma premissa, e não normas legais ou mesmo normas contábeis.

(...)

Ainda que se admita como possível o procedimento adotado pela contribuinte, a autuação fiscal deve ser mantida integralmente. Isso porque os lançamentos contábeis registrados pela contribuinte são aspecto acessório na discussão travada no presente processo administrativo. Com efeito, independente da forma como foram registrados os prejuízos fiscais na escrituração contábil, o importante é averiguar o efeito que a utilização do benefício fiscal trouxe para a contribuinte.

A autoridade fiscal examinou o caso dando prevalência para os efeitos concretos da utilização do benefício fiscal previsto na Lei no 11.941, de 2009. Significa dizer que o trabalho da Fiscalização não se lastreou simplesmente nos registros contábeis realizados pela contribuinte. Por certo que a autoridade fiscal analisou os lançamentos contábeis e questionou o procedimento adotado pela contribuinte, porém, é preciso considerar essa postura da autoridade lançadora sob a perspectiva de quem realiza a lavratura do Auto de Infração. Ora, era preciso descrever todos os atos praticados pela contribuinte, assim como as irregularidades que fossem identificadas. Seguindo essa linha de raciocínio, fica claro que a autoridade fiscal questionou a legitimidade ou a validade de alguns lançamentos contábeis da contribuinte dentro do contexto de descrever os fatos que estavam sendo apurados pela Fiscalização. Contudo, isso não significa que

o fundamento da autuação foi a forma como a contribuinte realizou os lançamentos contábeis pertinentes à utilização dos prejuízos fiscais.

O ponto central do presente processo administrativo é definir se dever ser oferecidas à tributação as receitas provenientes da liquidação de passivos com saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL – nos termos da Lei nº 11.941, de 2009.

Nesse ponto, concorda-se com a contribuinte, quando esta afirma que o registro contábil do ativo fiscal diferido de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL gera receitas que não tem efeito fiscal, podendo ser excluídas do LALUR.

(...)

*Não obstante, o caso dos autos **não diz respeito à incidência de IRPJ, CSLL PIS e COFINS** sobre receitas provenientes do **mero registro do ativo fiscal diferido de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL** – como faz parecer a contribuinte. O objeto do lançamento consiste na **tributação de receitas originadas da utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para a liquidação de débitos no âmbito do regime de pagamento/parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009**. Compreender essa distinção é fundamental para não confundir o objeto do lançamento realizado pela Fiscalização.*

(...)

A liquidação da obrigação referente a tributos, mediante a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL – nos termos da Lei nº 11.941, de 2009 –, enquadra-se perfeitamente no conceito de receita explicitado acima.

(...)

A redução de passivo, por meio da utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, tem inequivocamente a natureza de receita. Não obstante, a contribuinte alega que houve o sacrifício de um direito (ativo fiscal diferido) para a liquidação de um passivo. Ao suscitar esse argumento, a contribuinte tenta equiparar os saldos de prejuízo fiscal a um ativo que tenha sido adquirido mediante uma contrapartida entregue pela pessoa jurídica ou pelos sócios.

(...)

*Por fim, outro esclarecimento importante ressaltado [pelo STF], e que merece ser citado, se refere ao fato de a compensação de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores **não constituir um direito adquirido dos contribuintes**. Com efeito, tendo em vista o reconhecimento de sua natureza jurídica como um benefício fiscal e o próprio conceito de lucro da atividade empresarial, os Ministros entenderam que os contribuintes não possuem direito adquirido à compensação de seus prejuízos fiscais. A autorização para isso dependerá sempre da vontade política externada nas leis, senão vejamos:*

(...)

Especificamente no caso da liquidação de passivo com utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, autorizada pela Lei nº 11.941, de 2009, a natureza de benefício fiscal é ainda mais flagrante. Explica-se.

No regime da Lei nº 9.065, de 1995, o aproveitamento dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL depende da existência de lucro em períodos futuros, de modo que, enquanto a pessoa jurídica não registrar lucros, os estoques de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL permanecem sem qualquer utilidade fiscal. Isso justifica o fato de a autoridade fiscal ter qualificado o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, nos termos da Lei nº 9.065, de 1995, como um evento incerto – visto que depende da obtenção de lucros futuros.

Por outro lado, a Lei nº 11.941, de 2009, ofereceu aos contribuintes um crédito fiscal imediato, o qual não depende de nenhum acontecimento futuro e incerto. Dessa maneira, além da vantagem óbvia e explícita de poder liquidar passivos tributário sem precisar sacrificar ativos – receitas do caixa, por exemplo –, o regime instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, ainda traz outro enorme benefício, qual seja: possibilita que os montantes de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL não sofram os efeitos da inflação. Com efeito, o registro de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, feitos no livro B do LALUR, não estão sujeitos a atualização monetária. Por essa razão, se os estoques de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL permanecerem por vários períodos sem utilização – o que é perfeitamente factível, bastando que a pessoa jurídica não obtenha lucros –, os contribuintes veriam o valor nominal dos prejuízos fiscais sofrerem desvalorização, frente à inflação. Daí porque se mostra extremamente vantajoso aproveitar os saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL para liquidar passivos tributários, conforme autorizado pela Lei nº 11.941, de 2009.

(...)

Estabelecidas as premissas de que a utilização de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL consiste em um benefício fiscal e que constitui mera expectativa de direito, tem-se como inegável a existência do acréscimo patrimonial.

(...)

De acordo com o entendimento firmado pelo STF, a autorização dada aos contribuintes para compensar os seus prejuízos fiscais acumulados em anos anteriores constitui autêntico instrumento de política fiscal, ou seja, benefício fiscal. Dessa maneira, não restam dúvidas de que essa benesse estatal deve respeitar o princípio da legalidade estrita, não comportando, assim, qualquer interpretação extensiva, por analogia ou norma implícita. Isso é o que preceitua o art. 111 do CTN:

(...)

Diante disso, observa-se que as normas que preveem benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, e não de forma extensiva.

(...)

Além da modalidade descrita no tópico anterior, ainda é possível mencionar outra hipótese de benefício fiscal relacionado aos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Trata-se da liquidação de débitos

tributários por meio da **utilização de prejuízo fiscal como “moeda de pagamento”**. Essa alternativa apareceu em algumas leis que instituíram parcelamentos de débitos tributários, nos últimos anos, dentre elas o art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009. É justamente esse o benefício fiscal que a contribuinte usufruiu e que está em discussão no presente processo administrativo, daí porque é relevante analisar os exatos termos da legislação que instituiu o favor fiscal.

Nesse ponto, vale a pena lembrar que, **em se tratando de benefício fiscal, a interpretação deve ser sempre restritiva**, de modo a **não estender o benefício para quem não tem direito** e, assim, não prejudicar os interesses da Fazenda Pública que concede o favor fiscal. Esse é o entendimento que há muito tempo foi consolidado na jurisprudência do STF e do STJ. Por essa razão, as leis que instituíram os parcelamentos devem ser interpretadas da mesma maneira que a norma inserida nos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, ou seja, de forma restritiva. Vejamos, então, o que preceituam os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009:

(...)

Ao analisar os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, percebe-se que a estrutura do benefício concedido aos contribuintes é diferente daquela prevista no art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995. Com efeito, nos mencionados **dispositivos da Lei nº 9.065, de 1995**, a legislação tributária autoriza que os prejuízos fiscais sejam utilizados na forma de **valores a serem excluídos na apuração do lucro real**. Por outro lado, os **dispositivos da Lei nº 11.941, de 2009**, **introduzem a possibilidade de liquidar débitos**, transformando o **prejuízo fiscal em uma espécie de “moeda de pagamento”**.

(...)

Especificamente no caso do benefício fiscal introduzido pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, restou demonstrado que a benesse concedida pelo legislador se consubstancia na liquidação de débitos com a utilização de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL. A contribuinte defende que a consequência do mencionado benefício seria o registro de um ativo fiscal diferido (receita), para liquidar com o passivo tributário, e que os efeitos desse ativo fiscal diferido deveriam ser excluídos na apuração do lucro real. Para tanto, a contribuinte busca respaldo em uma série de argumentos relacionados aos procedimentos contábeis que realizou e na natureza jurídica que entende ser a correta para o prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Entretanto, em que pese o esforço argumentativo da contribuinte, é **incontroverso** que o disposto os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, **NÃO autoriza a pretensão da contribuinte**. Na realidade, o que a recorrente pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Ora, considerando a forma como o Poder Legislativo disciplinou o aproveitamento dos prejuízos fiscais na Lei nº 11.941, de 2009, forçoso concluir que **não há autorização para realizar qualquer exclusão de valores na apuração do lucro real**. Para que houvesse a possibilidade de atribuir efeitos fiscais à liquidação de débitos com utilização de prejuízos fiscais – no caso, por meio da exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – **a norma deveria ser expressa nesse sentido**. Não havendo norma expressa, **não há que se falar em “norma implícita”**,

“silêncio eloquente” ou “redução teleológica” que permita que o benefício fiscal seja concedido de forma distinta daquela prevista na legislação. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao art. 111 do CTN.

Nesse ponto, ganha relevância a distinção entre as duas formas de utilização de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL – aquela do art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e aquela dos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009. A diferença explicitada acima é relevante, pois esclarece as consequências tributárias que advirão da utilização de cada uma das modalidades de benefício fiscal relativas ao aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Percebamos, Srs. Conselheiros, que os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, não mencionam, em nenhum momento, a possibilidade de exclusão de valores na apuração do lucro real. Implica dizer que o efeito fiscal da referida norma é apenas indireto, visto que não afeta diretamente o lucro real – ao contrário do que acontece na compensação de prejuízos fiscais prevista no art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995. Existe apenas a prerrogativa de diminuir o passivo tributário dos contribuintes, por meio da transformação do prejuízo fiscal em “moeda de pagamento”, o que aumentará o lucro líquido (contábil).

A única possibilidade de haver qualquer tipo de exclusão na apuração do lucro real, em decorrência da utilização do benefício fiscal previsto nos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, seria se a legislação tributária autorizasse tal procedimento. Isso porque somente podem ser excluídas as parcelas expressamente previstas na legislação tributária e, certamente, os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, não concederam autorização para excluir nenhum valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Outra afirmação equivocada da recorrente é a de que haveria a tributação dos valores de IRPJ e CSLL diferidos ativos apenas em virtude do registro do ativo fiscal diferido. Novamente, chama-se a atenção para o fato de que o registro dos referidos ativos fiscais não foi o fator determinante para a autuação fiscal. Ao que parece, a contribuinte insiste nesse argumento para tentar desviar o foco do verdadeiro objeto da tributação, qual seja: **a receita proveniente da diminuição de um passivo – no caso, os débitos reconhecidos e incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009 –, mediante a utilização de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.** O objeto da tributação, frisa-se, é a receita decorrente da utilização do benefício fiscal para a liquidação de dívidas da contribuinte – seguindo o conceito de receita previsto na Resolução CFC no 1.121/2008, que foi mencionado expressamente pela autoridade fiscal.

(...)

A recorrente ainda apresenta vários argumentos, para fundamentar a sua tese, que tem em comum o seguinte ponto: a alegação de que a Fiscalização estaria tributando a receita proveniente do reconhecimento de um ativo fiscal diferido. Conforme amplamente demonstrado nos tópicos anteriores, a tributação recai sobre a receita decorrente da diminuição de um passivo (obrigação) da contribuinte, por meio da utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

(...)

Percebe-se, portanto, que **mesmo a receita decorrente do mero registro contábil de ativo fiscal diferido de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL**

não poderia ser excluída da apuração do lucro real. O correto seria nem mesmo escriturar tais valores na conta de resultado, pois trata-se de “lucro fictício”, nas palavras de Hiromi Higuchi. A razão para isso é que o resultado do período será incrementado por uma receita que ainda é incerta para a pessoa jurídica, haja vista que a sua realização somente ocorrerá no exercício em que os prejuízos fiscais e base negativa da CSLL forem efetivamente compensados com o lucro auferido pelo contribuinte.

(...)

Dessa maneira, se a receita proveniente da mera contabilização do ativo fiscal não poderia ser excluída – por ausência de previsão legal autorizativa –, com muito mais razão não pode ser aceita a exclusão de receitas decorrentes da diminuição de passivo”.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - – Relator

O Recurso de Ofício atende os requisitos fixados na Portaria MF nº 63, de 09/01/2017, pelo que o recebo e dele conheço.

Como visto, a ação fiscal culminou com a lavratura de autos de infração de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS em razão do entendimento fiscal de que o “pagamento” feito pela contribuinte de valores relativos a juros de mora sobre tributos devidos ter sido realizado com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL (artigo 1º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 11.941/2009), implicaria em “receita tributável” não reconhecida pelo sujeito passivo.

Diz citado dispositivo, *verbis*:

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a [Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000](#), no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a [Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003](#), no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a [Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006](#), no parcelamento previsto no [art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), e no parcelamento previsto no [art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#), mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI 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 0 (zero) ou como não-tributados ([Vide Lei nº 12.865, de 2013](#)) ([Vide Lei nº 12.996, de 2014](#)) ([Vide Lei nº 13.043, de 2014](#))

§ 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.

Quadro complementado pelo disposto no artigo 4º, Parágrafo único, da mesma disciplina legal:

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.

No entendimento fiscal a contribuinte teria realizado diversos procedimentos contábeis que culminaram com registro no ativo diferido de valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL originários dos resultados da empresa em 2008 e que acabaram por ser, em 2009, utilizados na forma do disposto nos parágrafos acima citados.

Ainda no dizer fiscal, mesmo que se relevasse a forma de contabilização adotada pela demandada, fato é que os regimes das Leis nº 9.065/1995 e 11.941/2009 não se comunicam, ou seja, seriam regimes diferentes, de modo que, se a empresa optou por manter tais montantes em seu ativo diferido à espera de que futuros lucros os absorvessem, 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.

Aduz ainda o Fisco que, no momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasceria um novo direito a ser reconhecido contabilmente. Como a Lei nº 11.941/2009 não teria criado uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos, esse procedimento levaria ao nascimento de uma receita que obrigatoriamente deveria ser refletida contabilmente nesse momento.

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

Sustenta ser impossível pretender que a nova receita seja excluída do Lucro Líquido na apuração do Lucro Real ou da base de cálculo da CSLL, ou que não seja tributada pelo PIS e COFINS. Para ocorrer a exclusão do lucro líquido, ou a isenção do PIS e da COFINS há necessidade de previsão legal para sua exclusão e, na matéria em análise, “*não há qualquer previsão legal para exclusão das receitas decorrente da utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas*” (RF - fls. 714).

E, na sequência, que o crédito criado pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009 “*não tem a mesma natureza da receita pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para compensação com lucros tributáveis de períodos subsequentes (art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95). Isto porque não representa um mero confronto de bases de cálculo (negativas, de períodos anteriores, contra positivas, do período corrente), mas sim uma outra forma de utilização dos prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa da CSLL: para liquidação de dívidas constituídas*

que envolvem lançamentos contábeis que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração correntes e pretéritos (juros passivos e multas, tributários)”.

Para a Autoridade Fiscal, portanto, “*em relação a essa segunda receita o legislador sequer menciona o instituto da compensação, cujo conceito compreende um confronto de direitos e deveres semelhantes, mas sim a liquidação de uma dívida através da geração de um novo direito criado pela Lei, cuja origem do crédito é o prejuízo fiscal e base negativa existentes. Assim, ao contrário do que acontece na utilização de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativas da CSLL para compensação com lucros tributáveis de períodos subsequentes, não há que se falar em não tributação das receitas decorrentes do reconhecimento desse direito*”.

Mais, que “*esta nova receita não está albergada em qualquer exclusão da base tributária dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro, devendo compô-la para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS*”. (RF – fls. 715/716 – negritos no original).

Posição absolutamente em consonância com a defendida pela PGFN em sua manifestação (fls. 906/943), para quem, “*em que pese o esforço argumentativo da contribuinte, é incontroverso que o disposto os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, NÃO autoriza a pretensão da contribuinte. Na realidade, o que a recorrente pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Ora, considerando a forma como o Poder Legislativo disciplinou o aproveitamento dos prejuízos fiscais na Lei nº 11.941, de 2009, forçoso concluir que não há autorização para realizar qualquer exclusão de valores na apuração do lucro real*”.

Obviamente a contribuinte em sua impugnação (não há RV, posto se tratar de recurso de ofício) refuta toda esta linha de raciocínio e defende sua forma de proceder e que, ao final, restou acolhida pela Turma Julgadora de 1ª Instância.

Pois bem, em que pesem as longas e prolixas intervenções de todas as partes envolvidas nos autos e a relativa complexidade legislativa e conceitual da matéria, a refrega cinge-se em definir se os valores relativos à redução dos juros, multas e encargos legais incidentes sobre tributos registrados no passivo e baixados com utilização de estoques de prejuízos fiscais e saldos negativos de CSLL sofreriam tributação (como quer o Fisco) ou se ficariam ao largo de tal imposição (como sustenta a contribuinte).

Antes de analisar a lide propriamente dita, penso ser imprescindível trafegar, ainda que brevemente, pela secular ciência contábil, de forma a buscar perscrutar o pensamento de seus doutrinadores e as normas reguladoras que a regem, posto que inúmeras vezes seus conceitos e lições foram avocados pelas partes litigantes, especialmente “Lucros e Prejuízos”, “Ativo Diferido” e “Receitas”.

Início pelo primeiro.

Embora os autores divirjam nas letras, de forma geral concordam no conteúdo conceitual de que a Contabilidade é uma ciência social que, através da execução de serviços técnicos e racionais, fincados em normas e princípios, controla, organiza, estuda e avalia o patrimônio de uma entidade (física ou jurídica) permanentemente.

Normativamente, de acordo com o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs editado pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2009, item 3.1.1, “*Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade*”.

Na clássica definição de Frederico Herman Junior, “*Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas,*

os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos”. (in Contabilidade Superior: Teoria Econômica da Contabilidade - São Paulo - Atlas, 1972 - p. 58).

Aliado a este conceito e o complementando, tem-se o nominado “Princípio da Continuidade”, que pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância (normativamente, ver Resolução CFC nº 750/1993, artigo 5º).

Em suma, “*continuidade significa que a Contabilidade efetua a avaliação do patrimônio e o registro das suas mutações considerando que **a entidade**, até evidências em contrário, **terá sua vida continuada ao longo do tempo**, ou seja, é a hipótese básica de que a entidade cujo patrimônio está sendo contabilizado não está destinada à liquidação ou a qualquer forma de extinção, mas, sim, a continuar operando por tempo indeterminado*”. (Boletim Eletrônico IOB – 14/09/2007 – negrito na reprodução e sublinhado no original).

Certo, pois, que a contabilidade, enquanto ciência, registra o patrimônio em movimento das aziendas (ou seja, o patrimônio sob constantes e ininterruptas alterações, para mais ou menos) sempre dentro da perspectiva de que a entidade terá vida perene ou continuada.

Neste cenário, por evidente, eventuais “cortes” que se façam, fixando um momento temporal para medir tal patrimônio (geralmente por meio de balanços ou balancetes), devem ser vistos como meros instrumentos de gestão da entidade e que se destinam, basicamente, a embasar decisões gerenciais, prestar informações a terceiros ou mesmo atender ao Fisco.

Nessa linha, “lucros” ou “prejuízos” vão se renovando a cada instante, a cada milésimo de segundo pela ocorrência de fatos econômicos e contábeis (o chamado “patrimônio em movimento”) de forma que o montante estampado, por exemplo, às 24 horas de 31 de dezembro do ano “x” já não será o mesmo à zero hora e 1 segundo do dia 1º de janeiro do ano “x+1”.

Com isso se quer dizer que “lucros” ou “prejuízos” contábeis, frutos das atividades operacionais da entidade não se referem a direitos ou obrigações da empresa (por isso não são contabilizados no ativo ou passivo), antes são os frutos ou perdas que os acionistas obtêm do capital que investiram.

Em suma, sob o ângulo societário e contábil, não há “direito” nem “obrigação” a ser registrada em razão dos lucros ou prejuízos que, a cada instante, se renovam.

Diferentemente se sucede com os chamados “lucro real” ou “prejuízos fiscais”, ficções jurídicas criadas por lei e que nascem a partir dos resultados contábeis em determinado momento (que se convencionou chamar de período e que, após ajustes para mais ou para menos, mostram, no primeiro caso, a base de cálculo do IRPJ e com os devidos ajustes específicos, também da CSLL) e que a lei (e somente ela) permitiu, no caso dos “prejuízos fiscais”, fossem utilizados em tempo futuro e sem prazo de finalização, para fins de abater lucros (reais) que viessem a ser gerados.

Dizendo de outro modo, não fosse a previsão legal (atualmente, artigo 42, da Lei nº 8.981/1995) e o “prejuízo fiscal”, **diferentemente do prejuízo contábil**, se esgotaria na data do balanço, isto porque, sabidamente, o IRPJ (e CSLL), por expressa definição de lei, **têm**

fatos geradores complexivos que se iniciam no primeiro dia do período e se concluem no último, seja este período trimestral ou anual.

Como bem dito pela Ministra Ellen Gracie no RE 344.994/PR “o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas”.

Em claro dizer, não fosse, repito, a excepcionalidade da lei, uma empresa, que apurasse o IRPJ e a CSLL de forma anual iria se deparar com o seguinte quadro em 31/12/xx:

a) se tivesse lucro real, calcularia e seria devedora de ambos os tributos;

b) se tivesse “prejuízo fiscal” (ou “base negativa”), nada pagaria, mas não poderia levar este valor para períodos subsequentes, ou seja, **ele se exauriria na data do fechamento do balanço.**

Muito a propósito, por comungar da mesma linha de pensamento aqui defendida, transcrevo excertos do voto do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado exarado no Ac. 1201-001.826 - sessão de 26/07/2017 que, embora apreciando fatos à luz da MP nº 470/2009 (quando aqui se cuida da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da MP nº 449/2008), mostram o mesmo entendimento trazido neste momento:

"Voltando à sistemática do Lucro Real, temos que uma vez que a pessoa jurídica apure lucro, deverá calcular e pagar o imposto correspondente e assim temos como liquidado o período.

Contudo, quando da apuração de Prejuízo Fiscal – a partir daqui todas as menções ao Prejuízo Fiscal valem também para a base de cálculo negativa de CSLL – em determinado período, naturalmente, não há pagamento de imposto (...). Isso porque, não tendo a pessoa jurídica gerado lucro, não ocorreu o fato gerador do Imposto de Renda. Pelo contrário, na ocorrência de Prejuízo, o que a pessoa jurídica percebe é um decréscimo patrimonial – do ponto de vista legal e também contábil.

Ocorre que a vida da empresa não acaba no dia 31 de dezembro de cada ano para, então, renascer no dia 01 de janeiro do ano seguinte, com tudo novo e todos os problemas resolvidos e contas pagas. Para algumas empresas, até que não seria má idéia, mas a vida não é assim, muito menos do ponto de vista tributário.

A vida empresarial é contínua e fluída. A data de 31 de dezembro é apenas um marco temporal utilizado para que se possa efetuar a apuração de resultados obtidos num determinado período, contudo, a ligação com o ano ou período seguinte é direto. Basta considerar que o saldo inicial das contas de passivo e ativo do ano seguinte reflete exatamente o saldo final do ano anterior. A empresa inicia o ano 02 da forma como finalizou o ano 01". (destacado por este Relator).

Assim, a transposição deste “prejuízo fiscal” só foi possível em face da permissão trazida por lei e tem, nitidamente, caráter de puro incentivo, tanto que assim o

próprio Supremo o definiu, como, aliás, a Fiscalização em seu RF e a PGFN em suas “Razões” muito bem alertaram.

São claras as palavras da I. Ministra Ellen Gracie no voto vista que proferiu no RE 344.994/PR citado pela Procuradoria da Fazenda:

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos, como a estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. (...) (grifo nosso)

Assim, ao permitir que um “prejuízo fiscal” apurado no momento temporal “x” pudesse ser transposto para o futuro, a legislação, com plena ratificação da Corte Maior, fez nascer, se não um direito (posto que ainda não líquido e certo), ao menos uma “expectativa de direito”, que se consolida quando e se implementadas as condições para a fruição do benefício.

Justamente por não ser “direito”, **no lídimo 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.

Por fim, finalmente, cabe um breve comentário sobre “receitas”.

De forma geral, como ensina a maioria dos doutrinadores, dentre eles Iudícibus e outros, “**Receita**” corresponde à “*entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais*”²,

Mesma linha, com variáveis, adotada por HENDRIKSEN e VAN BREDA³, neste caso debruçando-se sobre os conceitos de “ganhos” e “receitas” para concluir que,

² Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

³ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

talvez por influência dos pronunciamentos do FASB⁴ “receitas propriamente ditas” correspondem àquelas obtidas pelas atividades principais ou básicas da empresa, no que se diferenciariam de “ganhos”, estes tidos como gênero da qual a outra seria espécie.

Entendimento normativamente expresso pelo Conselho Federal de Contabilidade através a Resolução CFC nº 1.187/09, que aprovou a NBC TG 30 – RECEITAS, para o qual, “*receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais*” – (item 4.25, letra “a” - destaque acrescido).

Do mesmo modo na Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 tratando da *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis* e definiu receita e ganho:

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

DO CASO CONCRETO

Pois bem, feitas estas ponderações conceituais já se pode voltar ao caso concreto que trata de uma possível omissão de receitas por parte da contribuinte que adimpliu obrigações (juros passivos sobre tributos provisionados no passivo) com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, tudo conforme artigo 1º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 11.941/2009, no montante de R\$ 25.384.870,07.

É indubitoso que uma baixa no passivo sem sacrifício de um ativo é “receita”, conforme definido pela Resolução CFC nº 1.187/09, que aprovou a NBC TG 30, acima reproduzida.

À primeira vista, olhando a forma de contabilização assumida pela contribuinte (de registrar os prejuízos fiscais e bases negativas como um “ativo diferido”) poderia se chegar à conclusão 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 vênua, 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 e reconhecido pela própria Fiscalização (RF – fls. 708):

⁴ The Financial Accounting Standards Board, entidade responsável pela organização das regras contábeis americanas, identificadas por “FAS”.

*“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, Higomi. 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.

Veja-se (RF – fls. 706 e 713):

“38. A Contribuinte promoveu um encontro de contas: a liquidação de um passivo real existente através da baixa de um ativo fiscal constituído. Cabe, então, a análise da constituição, da origem desse ativo fiscal baixado que liquidou o passivo tributário.

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.

*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”.*

Em suma, a contabilização assumida pela contribuinte em nada alterou o fato consumado de que a baixa do passivo gerou uma receita.

De outra parte, se esta receita – incontroversa - seria tributável, como quer o Fisco, ou não sujeita à tributação, como pensa a contribuinte, é o que se passa a analisar a seguir.

DOS EFEITOS DA LEI 11.941/2009

Embora grande parte do trabalho fiscal tenha sido direcionado em analisar o procedimento da contribuinte de utilizar-se de conta do ativo diferido para registrar os montantes de seus prejuízos fiscais e bases negativas, no final a Fiscalização sustenta (com endosso da PGFN em sua manifestação nos autos), que o caso dos autos “**não diz respeito à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre receitas provenientes do mero registro do ativo fiscal diferido de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL – como faz parecer a contribuinte. O objeto do lançamento consiste na tributação de receitas originadas da utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para a liquidação de débitos no âmbito do regime de pagamento/parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009. Compreender essa distinção é fundamental para não confundir o objeto do lançamento realizado pela Fiscalização**”. (PGFN - fls. 916/917).

Ou, na acusação feita pelo autuante, ao afirmar que, “**ao deixar de contabilizar a receita com a liquidação de juros de mora com o crédito instituído pelos §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei 11.941/2009, incorreu a Contribuinte em omissão de outras receitas tributáveis em sua escrituração contábil, reduzindo o lucro líquido do exercício 2009, que é base para apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ**” (RF – fls. 719).

E completar, depois de apontar que reflexamente os lançamentos se estenderiam à CSLL, PIS e COFINS:

“Assim, em razão da inexistência de dispositivo legal com previsão de exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS da referida receita, e a sua comprovada omissão da base de cálculo dos tributos citados, a fiscalização promove constituição do crédito tributário através lançamento de ofício, o qual se dá pela lavratura do presente Auto de Infração”.

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

Ponto abraçado fortemente pela Fazenda em suas manifestações (fls. 932):

“Entretanto, em que pese o esforço argumentativo da contribuinte, é incontroverso que o disposto os §§ 7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, NÃO autoriza a pretensão da contribuinte. Na realidade, o que a recorrente pretende é usufruir de um benefício fiscal que não existe. Ora, considerando a forma como o Poder Legislativo disciplinou o aproveitamento dos prejuízos fiscais na Lei nº 11.941, de 2009, forçoso concluir que não há autorização para realizar qualquer exclusão de valores na apuração do lucro real. Para que houvesse a possibilidade de atribuir efeitos fiscais à liquidação de débitos com utilização de prejuízos fiscais – no caso, por meio da exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – a norma deveria ser expressa nesse sentido. Não havendo norma expressa, não há que se falar em “norma implícita”, “silêncio eloquente” ou “redução teleológica” que permita que o benefício fiscal seja concedido de forma distinta daquela prevista na legislação. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao art. 111 do CTN”.

Já a contribuinte é incisiva:

“A esse respeito é importante ressaltar, novamente, que a Impugnante adotou todos os procedimentos fiscais e contábeis pertinentes ao registro e posterior baixa do Ativo Fiscal Diferido. Não há na legislação fiscal ou contábil qualquer dispositivo legal ou regulamentar que determinasse o reconhecimento de receita correspondente à utilização dos prejuízos fiscais, a tributação desses valores ou qualquer outro tratamento fiscal específico para a situação.

A Lei nº 11.941/2009 é totalmente silente sobre o assunto, tendo simplesmente autorizado a utilização de valores correspondentes a 34% dos prejuízos fiscais para a liquidação de juros de mora e multas. Assim, na ausência de regra específica, devem prevalecer as regras gerais aplicáveis à utilização dos prejuízos fiscais, que são aquelas detalhadamente expostas acima.

Ainda nesse ponto, vale lembrar que, quando a Lei 11.941/2009 quis atribuir aos pagamentos na anistia efeitos tributários diversos daqueles que seriam normalmente obtidos pelos contribuintes, o fez expressamente. É o que se verifica no art. 4º, parágrafo único da lei, que - ao vislumbrar que, em regra, o perdão de dívida decorrente da anistia seria tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS - determinou expressamente a exclusão desse valor da base de cálculo dos tributos”.

Pois bem, para melhor visualização, reproduz-se novamente o artigo 4º, Parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009:

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.

Ora, com a devida vênia ao entendimento fiscal, parece-me de clareza solar que o dispositivo retrata, com todas as letras, de forma absolutamente inteligível e sem possibilidade de duvidosa interpretação que **a redução do valor dos encargos (no caso concreto, dos juros de mora incidentes sobre tributos), ocorrida sob os preceitos do artigo 1º, §§ 7º e 8º da Lei 11.941/2009, NÃO SERÁ COMPUTADA na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.**

Em outro dizer, **ainda que a baixa do passivo, sem sacrifício de um ativo (como exaustivamente visto) gere uma receita (societária, comercial e contabilmente falando) esta receita, exclusivamente PARA FINS FISCAIS, não sofrerá tributação.**

E isto simplesmente porque a lei assim o quis!

Desse modo, penso que a razão está com a contribuinte ao não oferecer à tributação o valor baixado, no caso, R\$ 25.384.870,07.

De se destacar ainda que, em relação à linha argumentativa assumida pelo Fisco e pela PGFN de que “**não há autorização para realizar qualquer exclusão de valores na apuração do lucro real. Para que houvesse a possibilidade de atribuir efeitos fiscais à liquidação de débitos com utilização de prejuízos fiscais – no caso, por meio da exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – a norma deveria ser expressa nesse sentido. Não havendo norma expressa, não há que se falar em “norma implícita”, “silêncio eloquente” ou “redução teleológica” que permita que o benefício fiscal seja concedido de forma distinta daquela prevista na legislação. Pensar de modo diferente implicaria clara violação ao art. 111 do CTN**”, a jurisprudência recente

deste Tribunal Administrativo Tributário Federal de 2º Grau é forte no sentido de não permitir a tributação desejada pela Fiscalização.

Muito a propósito a brilhante estrutura conceitual no voto exarado pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, constante do Acórdão nº 1301-002.175, de 24 de janeiro de 2017 (os destaques foram acrescidos):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quadro fático igualmente presente em outro procedimento bastante semelhante e decidido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção por unanimidade de votos no sentido de cancelar os lançamentos (Acórdão nº 1401-002.961, sessão de 17 de outubro de 2018, relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves), do qual transcrevo o seguinte excerto:

"Como asseverado, a Lei nº 11.941/2009, a par do disposto na Lei nº 9.065/95, instituiu novo benefício fiscal incidente sobre o mesmo tipo de crédito, qual seja, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social. A partir de sua edição, os Contribuintes em geral passaram a dispor de duas opções para o aproveitamento de tais valores. Nada obstava ao Contribuinte utilizar-se de um, de outro ou de ambos ao mesmo tempo.

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

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

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

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

Em suma, situações semelhantes e que tiveram o mesmo tratamento equivocado por parte da Fiscalização.

Concluindo, sob qualquer ângulo que se olhe, ainda que a redução do passivo se revele uma receita, na verdadeira acepção contábil do termo, fato é que, **por expressa determinação legal** (art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009), tal montante NÃO SERÁ COMPUTADO na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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 acrescentar 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 lídimo 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 vênua, 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, Higomi. 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.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Conselheira.