



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13502.720796/2014-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.923 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASKEM S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Luis Fabiano Alves Penteado, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões e manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, as conselheiras Livia De Carli Germano (suplente convocada) e Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada) não votaram quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pelos conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Luis Fabiano Alves Penteado, respectivamente, na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

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

Relatório

A empresa teve lavrados contra si autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 3) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 8). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 9.737.468,54. O relatório da ação fiscal está às e-fls. 12/37. A ciência dos autos de infração ocorreu em 18/07/2014 (e-fls. 35).

O agente do fisco constatou que a empresa excluiu o valor de R\$ 1.225.087.353,20 indevidamente do lucro líquido, para fins de apuração de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, para liquidação de passivos, no âmbito da MP 470/09, referente ao ano-calendário 2009.

Houve também a imposição de multa isolada pela falta de pagamento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

A contribuinte impugnou as exigências em 15/08/2014, através da petição de e-fls. 2701.

O Acórdão n. 10-54.356, da DRJ (e-fls. 2897) julgou improcedente, por unanimidade de votos, a impugnação, mantendo as exigências. Confira-se a ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS.

São tributáveis as receitas correspondentes à liquidação de passivos tributários com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito MP 470/2009.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada incidente sobre a diferença não recolhida.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DEDUÇÃO DE INCENTIVOS.

Tratando-se de lançamento efetuado através de procedimento de ofício, não há que se falar em dedução de incentivos fiscais, mormente nas situações em que sequer foram demonstrados ou comprovados.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

Inconformada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2926 - 2968), requerendo seja julgado improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em tela e o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Apresentou a Fazenda Nacional, em e-fls. 3150, Contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Sob o Acórdão n 1201-001.826 (e-fls. 3382), por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário. Tal decisão restou assim ementada

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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

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

Diante de tal decisão, socorreu-se a Fazenda Nacional de Recurso Especial, interposto em 10/10/2017 (e-fls. 3458), no qual alegou, em síntese, que a r. decisão recorrida reconheceu:

1) a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativo para fins de compensação com lucros futuros é um direito líquido e certo do contribuinte;

2) a MP 470 não criou um novo direito, um novo ativo, ao contribuinte ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco;

3) o benefício (e não direito) criado pela MP 470 foi o de facilitar e potencialmente antecipar a utilização do prejuízo fiscal para fins de quitação de débitos tributários sendo certo que a fruição de tal benefício não configura renda ou receita;

4) é bem verdade que não existe norma legal ou dispositivo da MP 470 que autorize a exclusão da receita decorrente da utilização do Prejuízo Fiscal para pagamento de outros débitos tributários para fins de cálculo do IRPJ/CSLL; no entanto, se a compensação de prejuízo fiscal não tem característica de acréscimo patrimonial, por sua própria essência, torna-se desnecessária a previsão expressa de tal exclusão para fins de cálculo do próprio IRPJ/CSLL.

Entendeu assim que, ao decidir desta forma, a Turma recorrida adotou entendimento divergente daquele que prevaleceu no **Acórdão n. 1402-001.478**, da lavra da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

(...)

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE MULTAS E JUROS.

São tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

(...)

O despacho de admissibilidade (e-fls. 3547) entendeu manifesta a divergência de entendimento entre os acórdãos confrontados

Entendeu ainda que:

Não se pode negar também que os acórdãos confrontados divergiram quanto à aplicação do art. 510 do RIR, resultante do art. 15 da Lei n. 9.065/95. Para o acórdão recorrido, por força dessa norma o prejuízo fiscal se torna um ativo, inclusive contábil, da pessoa jurídica. O efeito fiscal do prejuízo fiscal se torna um ativo o que se traduz no resultado da alíquota do IRPJ sobre o valor do prejuízo fiscal (base de cálculo). Utilizar o PF seria um direito líquido e certo do contribuinte, e não uma mera expectativa de direito. E esse direito não estaria condicionado à adoção de nenhum procedimento contábil prévio. Por sua vez, o acórdão paradigma defende que a regra prevista no art. 510 do RIR/99 (art. 15 da Lei n. 9.065/95) trata apenas uma das duas possibilidades de aproveitamento do PF e da BN. A outra alternativa seria a quitação de dívidas que afetaram o patrimônio líquido de períodos anteriores com a utilização de um direito incerto. A opção pela utilização do PF e da BN para quitar juros e multas pressupõe que se abra mão de uma expectativa de direito (dependente da ocorrência de lucros) por um direito líquido e certo (quitação daquelas dívidas). E a utilização de PF e BN para quitação de multas e juros acarreta redução de uma determinada conta do passivo da fiscalizada, resultando, então, no aumento do seu patrimônio. Trata-se, portanto, de receita.

Por fim, os acórdãos confrontados divergiram sobre a interpretação e aplicação dos arts. 43 e 44 do CTN. Para a Turma recorrida, uma pessoa jurídica que apure lucro real deverá pagar o imposto correspondente; contudo, havendo apuração de PF e BN em determinado período não há falar pagamento de imposto. Isso porque, não tendo a pessoa jurídica gerado lucro, não ocorre 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. Por sua vez, o acórdão paradigma afirma que a utilização de PF e BN para liquidação de multas e juros acarreta redução do passivo da fiscalizada e consequente aumento do seu patrimônio.

Trata-se de uma receita integrante do lucro líquido do período de apuração em que foi reconhecida e, consequentemente, da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda (e-fls. 3561 a 3583), inicialmente requerendo não seja conhecido o recurso especial, em razão de

1) ausência de divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma e;

2) impossibilidade do reexame de matéria fática probatória.

3) caso sejam superadas as razões para o não conhecimento do recurso especial, seja julgado improcedente e mantidos integralmente o acórdão recorrido na parte em que cancelou integralmente os autos de infração lançados, e

4) que o processo retorne a instância *a quo* para que sejam apreciadas as outras questões cruciais levantada em recurso voluntário e que não foram apreciadas pela Egrégia Turma recorrida em razão do acolhimento de argumentos que, por si só, levaram ao provimento integral do recurso voluntário.

Em e-fls. 3184 a 3277, a Contribuinte junta parecer da lavra do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, referente ao tema "Compensação entre PF/BCN e débito de IPI no REFIS da crise".

Anexa também ao presente processo, parecer jurídico elaborado pelo Professor Doutor Marco Aurélio Greco (e-fls. 3289 a 3322), resultado da consulta elaborada pela Contribuinte sobre o fundamento jurídico dos autos de infração que lhe foram lavrados, em que se exige imposto sobre a renda, contribuição sobre o lucro líquido e contribuições ao PIS e à Cofins (PIS/COFINS).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Foi admitido nos termos dos art. 18, III, c/c art. 68, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois segundo o despacho de admissibilidade de p. 3547/3554, restou demonstrado no Recurso Especial:

Interpretação divergente para mesma questão de direito, uma vez que comparando-se o disposto no § 3º, do art. 3º, da MP 470/2009, interpretado no acórdão recorrido, com o disposto no § 8º, do art. 1º, da Lei nº 11.941/2009, interpretado no acórdão paradigma, observa-se que possuem conteúdo material idêntico.

O acórdão recorrido cancelou o lançamento efetuado, concluindo que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, com base no citado § 3º, do art. 3º, da MP 470/2009, não configurava o auferimento de receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL; em sentido diverso, o acórdão paradigmático, com base no § 8º, do art. 1º, da Lei nº 11.941/2009, manteve o lançamento efetuado, exarando entendimento diametralmente oposto, qual seja, no sentido de ser tributável pelo IRPJ e CSLL a receita assim auferida, admitindo, portanto, o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

O contribuinte, em suas contrarrazões, questiona a decisão de admissibilidade e conhecimento do recurso especial da PGFN, arguindo dois tópicos: 1) ausência de divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma; e, 2) divergência fática entre os julgados e a impossibilidade de reexame de matéria fático probatória em sede de recurso especial.

Em relação ao item 1), o contribuinte afirma, em suas contrarrazões, que “os acórdãos paradigmas devem expressa clara identidade com a matéria objeto da decisão recorrida e, ainda, apontar analiticamente os pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de questões específicas registradas no acórdão recorrido.”

Esclarece, adicionalmente, que a “identidade material” pressupõe, minimamente, “uma semelhança fática entre a decisão paradigma e o acórdão recorrido”, para concluir que “tal circunstância não se encontra presente no único acórdão elencado pela Fazenda Nacional em seu recurso (Acórdão 1402-001.478)”.

Para sustentar seus argumentos, o contribuinte aponta que o acórdão paradigma tem como fundamento as seguintes premissas fáticas e jurídicas (coluna da esquerda) e o aresto recorrido exhibe distintos fundamentos fáticos e jurídicos (coluna da direita):

- refere-se a uma compensação de débitos relativos a débito de multas e juros e não de imposto;	- compensação foi de passivo de crédito-prêmio de IPI e não apenas de multas e juros, pontuando que o “próprio autuante afirma na página 9 do TVF que se o débito compensado fosse de IRPJ e CSLL a reclassificação para outras receitas operacionais não geraria a tributação dos correspondentes créditos. A natureza do tributo compensado foi relevante para a conclusão na decisão. A jurisprudência do CARF não tem aceito divergência de decisões que envolvem tributos distintos, no caso paradigma o objeto da compensação sequer é tributo, mas multa e juros;
- funda-se na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas com base na Lei nº 11.941/2009. Fundamentação legal é, portanto, distinta da utilizada na decisão recorrida, pois as regras de compensação eram distintas;	- compensação com base na MP 470/2009. Essa específica norma legal não criou direito novo com a autorização de compensação de prejuízo fiscal;
- não há previsão na Lei nº 11.941/2009 (MP 449/2008) para exclusão da apuração do lucro real das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para quitação de multas e juros;	- a compensação da MP 470/2009 e em sua regulamentação está literalmente sujeita à condição de homologação posterior dos valores pagos pela Receita Federal. Essa condição é essencial para se entender se a constituição do direito está sujeita à condição e essa condição não estava presente na decisão paradigma com fulcro na MP 449/2009;
- o registro contábil dos estoques de PF/BCN compensados no parcelamento já haviam sido contabilizados pelo contribuinte em exercícios anteriores.	- não houve constituição de ativo diferido com os saldos de prejuízos fiscais em anos anteriores (ocorreu no momento em que aderiu à MP 470/09). A forma de contabilização é inteiramente distinta do acórdão paradigma.

Adicionalmente, o contribuinte afirma que “o paradigma apenas guardaria alguma relação com o contexto fático da Braskem se, naquele caso, a autuação tivesse exigido a tributação do PF/BCN em cada ano-calendário em que esse ativo foi registrado”, no ato da sua contabilização”, para concluir: “o acórdão tido por divergente condena a compensação de saldos de PF/BCN contabilmente pré-constituídos, ao passo que a r. decisão analisa justamente a tributação da suposta receita vinculada à contabilização dos créditos de PF/BCN pela Braskem”.

Afirma, ainda, que “importante frisar que a forma de contabilização entre os julgados é distinta e influenciam na decisão sobre a tributação em cada caso”.

Conclui que o paradigma trazido pela PGFN não é divergente em relação à decisão recorrida porquanto:

- 1) Baseia-se na interpretação de outro fundamento legal para a deferir (sic) a compensação – a MP 449/2008 / Lei 11.941/09;

- 2) Refere-se à quitação de multas e juros com créditos de PF/BCN e que possuem naturezas tributárias distintas da compensação do tributo IPI;
- 3) Não há tributação dos estoques de PF/BCN no momento em que contabilizados. Como visto, na situação paradigma esse ativo já havia sido registrado em anos anteriores; e,
- 4) Mesmo procedimento contábil adotado pelo contribuinte para compensação do PF/BCN em programa de parcelamento.

Por fim, afirma que no acórdão 1301-002.175, proferido pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, de lavra do i. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, foi analisada situação idêntica à posta pelo julgado paradigma, decidindo pela ausência de acréscimo patrimonial tributável relativo à compensação de PF/BCN em programa de parcelamento.

Postos os argumentos do contribuinte, passo a analisá-los:

Inicialmente, o fato do acórdão recorrido analisar e julgar situação fática inserida no contexto da MP 470/09 e o paradigma situação fática inserida na aplicação da Lei 11.941/09 demonstra que a questão não é simplesmente a interpretação divergente da mesma legislação tributária. Ou seja, numa interpretação literal do disposto no art. 67, *caput*, do Regimento Interno do CARF, de fato, o paradigma trazido à colação não se prestaria a comprovar a divergência para fins de admissão do recurso especial.

Contudo, ainda que em legislações diferentes, o ponto controvertido e julgado pelos acórdãos recorrido e paradigma são semelhantes, uma vez que ambas os dispositivos legais trazem a possibilidade de quitação de débitos de natureza tributária com a utilização de saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa do contribuinte, os quais, ordinariamente, só são passíveis de utilização, limitado a 30% do lucro contábil, na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Assemelham-se, ainda, na fórmula de cálculo para o aproveitamento do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa do contribuinte para fins de quitação dos débitos tributários, sejam multas, juros e, no caso da MP 470/09, tributos.

Por fim, apesar dos pontos trazidos pelo contribuinte em suas contrarrazões e acima apresentados, a questão controvertida não é a forma de contabilização ou a natureza dos débitos tributários que foram quitados. A questão controvertida que assemelha o acórdão recorrido ao acórdão paradigma é definir se a conversão de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa do contribuinte, para fins de pagamento de débitos tributários, deve ser considerado receita tributável pelo IRPJ e CSLL, ou não. E, nesse ponto, verifica-se que o acórdão recorrido decidiu pela não tributação e o acórdão paradigma pela tributação da referida receita. Ou seja, a questão de direito é semelhante, mas as decisões são divergentes, de tal forma que, ao ver deste Julgador, a divergência de aplicação da legislação tributária para situações fáticas semelhantes, foi demonstrada, cumprindo-se os requisitos de admissibilidade do Regimento Interno deste Conselho.

Por esse motivo, mesmo tratando de legislação diversa quanto à instituição do parcelamento incentivado, entendo que a solução proposta no acórdão paradigma seria

perfeitamente aplicável ao presente caso concreto. Por essa razão, se há divergência de soluções para controvérsias semelhantes, dadas na Câmara baixa deste conselho, é nesse exato contexto que cabe a Câmara Superior propor a devida uniformização.

Quanto ao segundo ponto, afirma o contribuinte, em suas contrarrazões, que “o recurso especial ainda não poderia ser conhecido, pois a análise das operações dependeria do reexame de matéria fática e probatória, a qual é incompatível com a presente fase processual”.

Com a devida vênia, não há, no recurso especial interposto pela PGFN, pedido de reexame de matéria de prova. A questão, como posta acima, refere-se a questão de direito. E, por outro lado, ainda que fosse necessário o exame de questões fáticas, o processo administrativo está vinculado ao princípio da Verdade Material, de tal forma que - a depender do caso concreto - este colegiado poderia sim ingressar em questões de prova em sede de Recurso Especial.

Desta forma, conheço do recurso especial interposto pela PGFN, e passo à análise do mérito.

Em síntese, a questão posta para análise deste Colegiado cinge-se em decidir se o uso de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, seja multa, juros ou tributos em si, mediante permissivo legal, no caso, a MP 470/09, por reduzir passivo do contribuinte, se se trataria de receita tributável, ou não, para fins de incidência do IRPJ e CSLL.

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* decidiu, por maioria, que “a utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é um direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito”, ressaltando, ainda, que “a MP 470 não criou um novo direito, um novo ativo, ao contribuinte ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco”, para concluir que “o benefício 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”.

A PGFN, em seu recurso especial, traz acórdão paradigma que sustenta que “são tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009”.

Em adição, verifica-se, no teor do voto, que o cerne da decisão está sustentado na diminuição do passivo do contribuinte que utilizou os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para pagar débitos tributários que já afetaram, anteriormente, a apuração do lucro líquido de períodos de apuração anteriores e, desta forma, com o aumento de seu patrimônio proporcionalmente à redução da dívida tributária, deveria ter como contrapartida contábil uma receita. Sendo receita, integra o lucro líquido do período de apuração em que foi reconhecida e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Como não existe autorização legal para sua exclusão do lucro líquido através do LALUR, trata-se de uma receita tributável.

Ao ver deste Julgador, corroborando o quanto disposto pela PGFN no recurso especial ora em análise, a questão posta para julgamento não se resolve pela discussão da forma de contabilização do ativo diferido representado pelos prejuízos fiscais e bases de

cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários existentes no passivo contábil do contribuinte, mediante o permissivo disposto no art. 3º, da MP 470/09.

A questão é a comprovação da ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial em favor do contribuinte pela utilização de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários com base no permissivo legal inserto no art. 3º, da MP 470/09.

Neste sentido, correto o encaminhamento dado pela PGFN em seu recurso especial, demonstrando, através de decisões do E. STF, a natureza dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, para fins tributários. Pela pertinência, transcreve-se abaixo o disposto na ementa do julgamento do RE nº 344.994/PR e esclarecimento adicional feito pela Exma. Min. Ellen Gracie:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.
2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.
3. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
(STF, RE 344.994, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 25.03.2009, DJe 28.08.2009)

VOTO VISTA – Ministra Ellen Gracie

(...)

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm “crédito” oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à “socialização” dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como o da 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 em que constatados.

Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. (...)

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI).

E isso por um motivo muito simples. A Lei 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não são fato gerador algum. Trata-se de meras deduções cuja projeção para exercícios futuros foi autorizada. E autorizada nos termos da lei, que poderá, naturalmente, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

A utilização de prejuízos fiscais é um benefício fiscal concedido pelo Estado e a sua utilização, para fins fiscais, deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê. Interpretação extensiva para a CSLL, nos termos do julgamento do RE 545.308, citado pela PGFN em seu recurso especial.

Esse posicionamento, com a devida vênia, afasta a discussão posta pelo contribuinte quanto a efeitos diversos, para fins fiscais, da contabilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL como sendo um ativo diferido (direito) ou “outras receitas” para fins de pagamento de débitos tributários nos moldes da MP 470/09.

No entanto, independentemente desta questão contábil, o que persiste é a questão: o uso dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para pagamento de débito tributário, independentemente de estarem materializados no passivo como multas, juros ou tributos, representa um acréscimo patrimonial que justifique a incidência do IRPJ e CSLL nos moldes da autuação objeto deste processo administrativo?

Para a PGFN “tem-se como inegável a existência do acréscimo patrimonial”. Para tanto, defende a PGFN que “a diminuição do passivo significa uma receita para o contribuinte” e que “a contrapartida para a obtenção dessa receita foi a utilização de um benefício fiscal, isto é, não houve sacrifício de nenhum ativo ou direito, como tenta fazer parecer o contribuinte”, para concluir que “essa receita somente não estaria sujeita à tributação se houvesse alguma norma na legislação tributária exonerando o contribuinte de tal obrigação”. (e-fls.. 3492)

Prossegue a PGFN: “por outro lado, ao usufruir o benefício fiscal proporcionado pelo art. 3º da Medida Provisória 470, de 2009, não haverá esse dispêndio, não será preciso realizar a baixa de nenhum ativo – a não ser o ativo fiscal diferido utilizado como contrapartida para a liquidação de débitos” (sublinhamos). (e-fls.. 3492)

Por fim, defende a PGFN em seu recurso especial que a forma usual de utilização dos prejuízos fiscais, para fins tributários, está inserida no art. 250, III, do RIR/99, que regulamenta o disposto na Lei 8.981/95 e 9.065/95. (e-fls. 3495)

A utilização para a quitação de débitos tributários apareceu tão somente em algumas leis que instituíram parcelamentos, dentre elas, o art. 3º, da MP 470/09, abaixo transcrito:

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.

(sublinhamos)

Pela legislação acima transcrita, não há dúvidas de que a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para a quitação de débitos tributários foi realizada pelo contribuinte em permissivo legal.

Em tal permissivo, como bem pontua a PGFN, não há previsão direta para que o contribuinte possa, apurado o lucro líquido, fazer a exclusão dos valores apurados nos moldes do § 3º, do art. 3º, acima transcrito, na apuração do lucro real, da mesma forma que não há também tal permissivo no art. 250, do RIR/99.

Mas, ao ver deste Julgador, não foram esses pontos que levaram o Colegiado *a quo* em dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Com a devida vênia, transcrever-se-á abaixo excerto do acórdão recorrido que demonstra o quanto apontado por este Julgador (e-fls. 3396):

Em apertadíssima síntese e respeitadas as regras especiais de adições e exclusões, a sistemática do Lucro Real obriga o contribuinte a apurar seu lucro efetivo, ou como também diz o nome, real.

Assim dispõe o RIR/99 sobre o conceito de Lucro Real:

Seção II

Conceito de Lucro Real

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

A conta é simples: basta considerar as receitas e deduzir as despesas. Se as receitas forem maiores que as despesas, temos o Lucro Real e a obrigação de pagamento do IRPJ. Se as despesas forem maiores que as receitas, temos o PF (prejuízo fiscal) e o não pagamento do imposto.

Neste ponto do voto, é importante voltarmos atenção ao que dispõe o CTN sobre o fato gerador do Imposto de Renda:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos **os acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(nossos grifos)

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 **decrécimo 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.

Neste sentido, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano 01 (decrécimo patrimonial) de R\$ 1 milhão e passa a ter um lucro de R\$ 500 mil no ano 2, não há ainda acréscimo patrimonial, mas simples recomposição patrimonial. O acréscimo patrimonial, fato gerador do Imposto de Renda, passa a ser percebido, neste exemplo, a partir do momento em que o lucro desta empresa superar o montante de R\$ 1 milhão.

(...)

Contudo, como forma de garantir uma segurança mínima no nível de arrecadação, foi criada pela Lei 9.065/95, um limite para a compensação do prejuízo fiscal que é de 30% do lucro apurado no período, conforme assim dispõe o RIR:

Art. 509 (...)

Art. 510 (...)

Os dispositivos acima deixam claro que é incontroverso o fato de que o saldo de prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores pode ser compensado com lucros futuros.

Não poderia ser diferente, pois, se trata de simples observância do CTN no tangente ao fato gerador do Imposto de Renda, vez que “recomposição patrimonial” não é fato gerador do imposto de renda mas sim o “acrécimo patrimonial” no sentido de incremento do patrimônio ou na efetiva geração de riqueza.

Se a empresa perdeu R\$ 1 milhão no ano 01 e ganhou R\$ 500 mil no ano 02, não há que se falar em geração de riqueza!

Ainda que este Julgador não comungue das mesmas conclusões apresentadas no acórdão recorrido quanto aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL serem ativos do contribuinte, notadamente pela insegurança quanto ao tempo que levará para que possam ser compensados, o que pressupõe que o contribuinte tenha lucros, fato é que a MP 470 permitiu a utilização desse saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, antecipando a sua utilização independentemente do evento lucro.

Assim, ao ver deste Julgador, a simples antecipação da recomposição do patrimônio do contribuinte, pelo uso de todo ou parte de seu estoque de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, não configura acréscimo patrimonial passível de incidência do IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 43 e 44 do CTN. E, se o contribuinte possui regularmente escriturado, em seu LALUR, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, significa que o seu patrimônio, no decorrer dos períodos de apuração do IRPJ e CSLL, ainda não foi recomposto.

E, uma vez zerando o seu estoque de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, todo o lucro que vier a ser obtido posteriormente, antes que ocorra algum novo prejuízo, será base integral para a apuração do IRPJ e CSLL devidos. Não havendo mais recomposição patrimonial a ser feita, tudo o que se adicionar ao patrimônio será acréscimo e estará sujeito à incidência dos referidos tributos.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo o acórdão recorrido pelos fundamentos acima, reconhecendo que, no caso concreto, a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, nos moldes do art. 3º, da MP 470/09, é uma mera antecipação da recomposição do patrimônio do contribuinte e, desta forma, à míngua de acréscimo patrimonial, não há incidência do IRPJ ou CSLL sobre os valores utilizados.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto apenas para consignar as razões pelas quais acompanhei o Relator pelas conclusões.

Com efeito, o Relator consignou em voto apresentado em sessão que os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL não seriam ativos do contribuinte, *verbis*:

Ainda que este Julgador não comungue das mesmas conclusões apresentadas no acórdão recorrido quanto aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL serem ativos do contribuinte, notadamente pela insegurança quanto ao tempo que levará para que possam ser compensados, o que pressupõe que o contribuinte tenha lucros, fato é que a MP 470 permitiu a utilização desse saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, antecipando a sua utilização independentemente do evento lucro.

No entanto, o CPC 32 trata os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL como **ativo fiscal diferido**, como se verifica dos itens 34 a 36 deste Pronunciamento. Destaca-se o item 34 do CPC:

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.

Diante disso, compartilho do entendimento do acórdão recorrido, conforme voto condutor, elaborado pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado:

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 (faço aqui uma abordagem simples, sem as nuances relacionadas aos recolhimentos por estimativas). 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 de uma 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.

Neste sentido, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano 01 (decrécimo patrimonial) de R\$ 1 milhão e passa a ter um lucro de R\$ 500 mil no ano 2, não há ainda acréscimo patrimonial, mas simples recomposição patrimonial. O acréscimo patrimonial, fato gerador do Imposto de Renda, passa a ser percebido, neste exemplo, a partir do momento em que o lucro desta empresa superar o montante de R\$ 1 milhão.

Assim, o prejuízo fiscal se torna um ativo, inclusive contábil, da pessoa jurídica. Melhor dizendo, o efeito fiscal do prejuízo fiscal se torna um ativo o que se traduz no resultado da aplicação da alíquota do IRPJ sobre o valor do prejuízo fiscal (base de cálculo).

Isso porque, na apuração de lucros futuros, poderá o contribuinte deduzir deste lucro o valor do saldo de prejuízo fiscal que tenha apurado em períodos passados. Para tanto, basta que o contribuinte registre (Lalur) e controle de forma adequada seus saldos de prejuízo fiscal conforme determina a legislação tributária. (...)

Os dispositivos acima deixam claro que é incontroverso o fato de que o saldo de prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores pode ser compensado com lucros futuros. (...)

Não por acaso, também é incontroverso que tal compensação do prejuízo fiscal de anos anteriores com lucros futuros não constitui receita tributável pelo próprio IRPJ. Ao menos, não tenho conhecimento de autuações neste sentido. O apetite do Leão ainda não alcançou tal nível.

Assim é que a utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é um direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito como foi levantado pela decisão da DRJ. (...)

Tal assertiva é importante no sentido de que a MP 470 não criou um novo direito, um novo ativo, ao contribuinte ao permitir a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco.

O direito já existia. O ativo diferido já existia. 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.

O que a MP 470 fez foi ampliar o rol de possibilidades de utilização do prejuízo fiscal. Não foi criado um direito. A MP não fez surgir um novo ativo. Tudo isso já existia. (...)

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

Nesse contexto, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo o acórdão recorrido em seus termos e, assim, acompanho o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa