



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

Processo nº 14041.001227/2008-66
Recurso nº 176.737 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-00.362 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO.
Recorrentes NET BRASÍLIA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Voluntário protocolizado após o prazo de trinta dias, contados da ciência da decisão de primeira instância, nos termos dos artigos 5º e 33 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.

Uma vez que o lucro real é a base de cálculo do imposto de renda, sua recomposição é imprescindível quando apurado prejuízo fiscal no período objeto de lançamento de ofício. A alíquota não pode ser aplicada diretamente sobre o valor tributável da infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIAS ENTRE DECLARAÇÕES.

A simples divergência de valores entre as declarações DIPJ e Dacon não caracteriza hipótese de omissão de receitas, não havendo base legal para tanto.

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

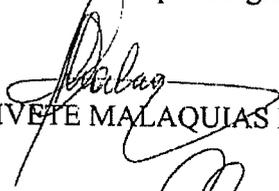
Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL tiver como contrapartida conta de receita, esta poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

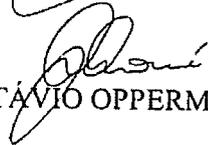
TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Uma vez que os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins são reflexos do lançamento de IRPJ quanto à matéria omissão de receitas, o decidido para este lançamento também se lhes aplica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e NÃO CONHECER do recurso voluntário, por intempestivo, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator.

EDITADO EM: 28 JAN 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Oppermann Thomé (Relator), José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), Silvana Rescigno Guerra Barreto, e Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado).

Relatório

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração às fl. 01/22 e 1481/1492, referentes ao fato gerador ocorrido em 31/12/2004, com crédito tributário total de R\$ 11.641.133,75, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fl. 1481/1491, os lançamentos decorreram de:

Omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de sua contabilização. Esta infração gerou reflexos de CSLL, PIS e Cofins, e foi apurada a partir de divergência constatada entre a receita declarada na DIPJ/05 e na DACON, a qual não foi satisfatoriamente esclarecida pela fiscalizada.

Exclusões indevidas na apuração do lucro real. São três exclusões distintas, que o TVF descreve nos itens II.09 e II.10 (“Reversão de Ágio”), II.20 (“Contribuição Social Diferida”) e II.21 (“Auto de Infração ICMS”), da seguinte forma:

“9) No dia 12/06/2008, a fiscalizada alegou relativamente a “Reversão de Ágio (R\$ 6.593.564,76)” que houve investimento na empresa Actus Participações Ltda, CNPJ 03.759.358/0001-90 (anexo II – terceira alteração contratual) no valor de R\$ 1.510.211.270,00 sendo R\$ 93.700.321,00 como ágio da contribuinte. A Net Brasília, esclareceu ainda que após cisão e incorporação da Actus Participações Ltda, em 30/11/2001, que foi transferido crédito fiscal do ágio de R\$ 33.674.483,00 que constava em seu balanço. Quanto a “contribuição Social Diferida (R\$ 3.365.786,29)” houve repetição das alegações já mencionadas no parágrafo 3º do presente termo, conforme informações constantes em documento (fl. 480/93).

10) Constatou-se, segundo os registros internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que a empresa Actus Participações Ltda, CNOJ 03.759.358/0001-90 não passou por processo de cisão ou de incorporação, que sua única DIPJ entregue foi no ano de 2000, na condição de “inativa”, e que até o momento encontra-se na situação de “inapta” (fls. 437/41).(grifo no original)

(...)

20) Ao analisar-se as informações prestadas pela fiscalizada quanto às Outras Exclusões na DIPJ 2005 (Ficha 09ª, item 38), especialmente a “Contribuição Social Diferida (R\$ 3.365.786,29)” constata-se que os esclarecimentos não estão devidamente comprovados, nem foi indicada a fundamentação legal tributária necessária que ampare a Deliberação nº 273/98 da CVM, conforme documentos anexos (fls. 1307/1477).

21) Fato idêntico ocorreu em relação ao “Auto de Infração ICMS Proc. 040.013.262/97 (R\$ 9.165.336,10), quanto à justificativa dessa exclusão, uma vez que as multas de lançamento de ofício nos casos de falta de declaração ou declaração inexata de natureza punitiva, que se funda no interesse público de

penalizar o inadimplente é indedutível na determinação do lucro real, conforme documentos anexos (fls. 1307/1477).”

Além destas infrações, conforme o TVF, em procedimento de verificações obrigatórias foi constatada declaração a menor do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins no período de maio de 2004 a dezembro de 2007, proveniente de divergências detectadas entre os valores contabilizados e os declarados em DCTF, porém as exigências daí decorrentes foram objeto de lançamentos formalizados em processo fiscal próprio.

O contribuinte impugnou as exigências, fls. 1494/1554 (IRPJ), 1808/1823 (Cofins), 1887/1908 (CSLL) e 1978/1993 (PIS), argumentando, em síntese, o seguinte, conforme relato da decisão recorrida, que adoto:

“• Preliminarmente:

- flagrante equívoco no cálculo dos valores exigidos no auto de infração – a autoridade fiscal aplicou as alíquotas do IRPJ e da CSLL diretamente sobre os valores das infrações apontadas, sem recompor a apuração das bases de cálculos dos referidos tributos em 31/12/2004, desprezando o disposto no art. 247 do RIR/99 e no art. 2º da Lei nº 7689/88. Além disso, não foi considerada a possibilidade de compensação de 30% dos prejuízos fiscais e da base negativa existentes à época sobre a base recomposta, em manifesto desrespeito ao disposto no art. 250, III, do RIR/99 e no art. 58 da Lei nº 8981/95;

- flagrante equívoco no cálculo do valor da Cofins – a autoridade fiscal aplicou a alíquota de 7,6 % em relação à Cofins, a qual é aplicável ao regime não-cumulativo. Contudo, a maior parte do faturamento decorreu de prestação de serviços de telecomunicações, os quais não estão sujeitos à incidência não-cumulativa, conforme art. 10, VIII, da Lei nº 10833/2003. Assim sendo, tal faturamento está sujeito à alíquota de 3%;

- flagrante equívoco no cálculo do valor do PIS – a autoridade fiscal aplicou a alíquota de 1,65 %, a qual é aplicável ao regime não-cumulativo. Contudo, a maior parte do faturamento decorreu de prestação de serviços de telecomunicações, os quais não estão sujeitos à incidência não-cumulativa, conforme art. 8º, VIII, da Lei nº 10637/2002. Assim sendo, tal faturamento está sujeito à alíquota de 0,65%, consoante art. 8º, I, da Lei nº 9715/98;

• Inexistência de omissão de receita –

- intimada a prestar esclarecimentos quanto à divergência entre a receita declarada na DIPJ/2005, no valor de R\$ 54.207.526,87, e a receita declarada na DACON, no valor de R\$ 55.105.349,22, bem assim, a fornecer arquivos magnéticos no padrão da IN SRF nº 86/2001, a impugnante teve suas informações validadas, conforme item 12 do TVF. Tal arquivo magnético continha informações contábeis sobre a sua receita operacional bruta do ano-calendário 2004, as quais foram aceitas e validadas, e não foram questionadas. Apresentou os esclarecimentos solicitados em respostas dadas em 20/06/2008 e 08/08/2008, informando que os arquivos entregues apresentavam o valor de R\$ 56.126.830,19 como somatório dos créditos lançados na contabilidade nas contas de faturamento. Tal valor, na composição da receita bruta tributável final de R\$ 54.207.526,87 constante na DIPJ/2005, conforme esclarecido durante a fiscalização, foi diminuído por lançamentos contábeis a débito no resultado, no total de R\$ 1.919.303,32, assim compostos: a) diferimentos (R\$ 1.782.529,08) e b) lançamentos de reclassificação/cancelamentos (R\$ 136.773,44):

- diferimentos – nos casos de programação com prazo certo de duração, como nos casos de PPV (*Pay-Per-View*), o valor recebido do cliente deve ser apropriado como receita no resultado à medida da

entrega da programação em obediência ao regime de competência. Assim a receita auferida é diferida para uma conta do passivo, a ser amortizada para o resultado pelo regime de competência durante o período de vigência da assinatura;

- reclassificação/cancelamentos – existem no resultado valores que foram reclassificados entre contas do próprio faturamento, o que, se não abatidos, representariam o efeito em dobro dentro do montante dos créditos;

- conforme cópia do balancete contábil (doc. 09), a receita operacional monta R\$ 54.207.526,87, que é exatamente igual à receita bruta operacional informada na DIPJ/2005. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade destes, conforme art. 924 e 925 do RIR/99;

- durante a fiscalização detectou erro no preenchimento das linhas de receita da DICON, tendo solicitado autorização para a apresentação de retificadora. Este erro formal não pode servir de base para presumir omissão de receita, vez que demonstrado que a receita tributável é a constante da DIPJ/2005. Houve desprezo ao princípio da verdade material, vez que a autoridade fiscal se baseou unicamente no valor equivocadamente mencionado na DICON para supor que a receita operacional bruta tivesse sido aquela, desconsiderando o montante da DIPJ/2005, que se encontra amparado nos registros contábeis;

- o fundamento legal trazido pela autoridade fiscal na autuação (art. 841, III, do RIR/99) não afigura a hipótese caracterizada como omissão de receita. A autuação fiscal não levanta situação concreta de omissão de receita, visto que a simples divergência de valores entre as referidas declarações não caracteriza hipótese de omissão de receitas, não havendo base legal para amparar tal enquadramento. Consoante art. 3º e 142 do CTN, cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, o que não foi verificado no caso, gerando uma incerteza jurídica;

• Legitimidade das exclusões na apuração do lucro real –

- Da exclusão da reversão de provisão PL –

Origem societária e contábil dos assuntos

a exclusão procedida na Ficha 09A, item 38, da DIPJ/2005, corresponde a uma operação de amortização de ágio decorrente da incorporação da empresa ACNTHUS Participações Ltda, de acordo com as instruções CVM nº 319/1999 e nº 349/2001;

a ACNTHUS era sociedade que tinha como sócias a Globo Cabo SA e Distel Holding SA, conforme doc. 11 (fl. 1626/1640);

Em 30/11/2001, conforme 2ª alteração contratual (doc. 12 – fl. 1641/1646), foi efetivado aumento de capital, do qual resultou a contabilização pela ACNTHUS de ágios recebidos, diminuídos de amortizações acumuladas, como se verifica no balancete contábil (doc. 13 – fl. 1647/1660);

Também por ocasião do aumento de capital, registrou provisões para manutenção da integridade do patrimônio líquido (PMIPL), como redutoras das contas de ágios respectivas. Tal importância é representativa de 66% do montante dos ágios recebidos, considerando a redução fiscal do IRPJ (25%) e da CSLL (9%), determinada pela dedutibilidade legal do ágio;

No protocolo de justificação da cisão total do patrimônio e no laudo de avaliação (doc. 14 – fl. 1661/1663), aprovados no item 7 da 2ª alteração contratual, foram definidas as condições gerais da cisão da ACNTHUS, com a versão total de seu patrimônio para quatro diferentes sociedades, dentre as quais a ora impugnante;

Em 15/03/2002, por meio da re-ratificação da 2ª alteração contratual antes referida (doc. 16 – fl. 1681/1686), que re-ratificou o protocolo e o laudo (doc. 15 – fl. 1664/1680), foram definidos os valores contábeis (apurados no balanço da ACNTHUS), pelos quais o patrimônio desta seria cindido para as sociedades operadoras de TV a Cabo e MMDS;

Com base nisso, a impugnante passou a reconhecer a parte que lhe tocava na versão do patrimônio da ACNTHUS, dentre a qual se encontrava o ágio recebido e a correspondente PMIPL;

Em 31/12/2002, a impugnante efetuou uma revisão de suas projeções de resultados futuros a partir de 2003, buscando identificar condições para o aproveitamento do ágio. Verificou, então, que os resultados projetados – e, por conseguinte, os tributos devidos sobre tais resultados – não seriam suficientes para absorver todo o valor do ágio recebido. Assim, estimou que do ágio total de R\$ 93.700.320,94, o equivalente a R\$ 33.758.824,00 não seria aproveitado para fins fiscais, levando ao reconhecimento de uma provisão para perdas tanto em relação ao ágio propriamente dito, quanto aos seus impactos sobre a PMIPL até então considerada (R\$ 61.842.211,82);

Em consequência disso, o saldo final das contas recebidas na cisão ficou da seguinte forma em 31/12/2002:

Ágio Brasília	Ágio	Prov. Perda dez/2002	(=) Ágio à amortizar	Amortização por ano (6 anos)
Ágio de incorp	93.700.320,94	(33.758.823,53)	59.941.497,41	9.990.249,57
(-) PMIPL	(61.842.211,82)	22.280.823,53	(39.561.388,29)	(6.593.564,72)
Líquido (34%) a amortizar	31.858.109,12	(11.478.000,00)	20.380.109,12	3.396.684,85

A partir de jan/2003 iniciou a amortização do ágio e a estornar a PMIPL;

Contabilmente, passou a realizar anualmente o lançamento da contrapartida da amortização do ágio (R\$ 9.990.253) e da reversão da PMIPL (R\$ 6.593.568) por seu valor líquido no resultado, mediante lançamento a “débito” da diferença de R\$ 3.396.684,85, conforme razão de 31/12/2004 (doc. 17 – fl. 1687);

O valor de R\$ 6.539.564, referente ao efeito do estorno da PMIPL, foi excluído na parte A do Lalur e objeto de baixa no controle fiscal feito pela ora impugnante na parte B, conforme cópia do livro (doc. 18 – fl. 1688). Tal procedimento é que não foi aceito pela autoridade fiscal;

A exclusão da reversão da PMIPL visa apenas neutralizar o efeito da adição fiscal procedida anteriormente pela ACNTHUS, de que a impugnante é sucessora nos direitos;

A figura da provisão PMIPL

O ágio tem seu regime fiscal regulado pelo art. 7º, III, da Lei nº 9532/97. Por sua vez, com base no disposto no art. 20, e seu § 2º, “b”, do Decreto-Lei nº 1598/77, a empresa investidora que possuir ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade do negócio da coligada ou controlada passa a ter o direito a deduzir como despesa, na apuração do IRPJ e da CSLL, o valor deste ágio a uma razão máxima de 1/60 ao mês. Ao final do período, o despesamento total do ágio terá representado uma redução do IRPJ (25% do ágio) e da CSLL (9% do ágio) devidos, perfazendo uma dedução tributária de 34% sobre aquele valor;

Considerando que a amortização do ágio impacta o resultado contábil da sociedade que o contabilizou (e, conseqüentemente, os lucro e dividendos a serem atribuídos aos seus sócios e acionistas), surge a figura da PMIPL, definida pela diferença entre o valor do ágio (100%) e o “benefício fiscal” decorrente de sua amortização (34%), e que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

A Instrução CVM nº 319/1999, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/2001, contempla a referida provisão no seu art. 6º, § 1º (embora não sob uma denominação específica);

O objetivo desta provisão é evitar que o despesamento do ágio conforme regra fiscal comprometa o resultado passível de distribuição aos sócios e acionistas; com isso, o resultado contábil negativo gerado pelo reconhecimento do ágio será neutralizado contabilmente pela reversão da provisão, concomitante à amortização do ágio;

O PMIPL é uma obrigação contábil imposta pela CVM para companhias sujeitas a seu controle em processos de incorporação, fusão e cisão, com efeitos temporais delimitados, que perduram até a amortização do ágio, momento em que se dará, também, a reversão da provisão;

Ausência de reconhecimento do tratamento tributário dado pela ACNTHUS à PMIPL

Conforme balancete da ACNTHUS em 11/2001 (doc. 13), houve o registro de PMIPL nas contas 13309010, 13309011, 13309012, 13309013 e 13309014. Dentre esses registros, o do valor relativo ao ágio que coube à impugnante, no total de R\$ 61.842.211,82;

As contrapartidas totais da PMIPL representaram para a ACNTHUS um lançamento a débito de resultado de R\$ 1.207.100.332,00. Contudo, efetuou a adição da despesa no Lalur/2001, conforme doc. 19 (fl. 1689/1693), em função da indedutibilidade fiscal da provisão, nos termos do art. 335 do

RIR/99, e consequente obrigatoriedade de sua adição na apuração do lucro real, nos termos do art. 249, I do mesmo regulamento;

Em momento algum a autoridade fiscal questionou a existência do procedimento de adição da provisão original ao Lalur da ACNTHUS no ano-calendário 2001;

Direito à exclusão, via Lalur, dos efeitos contábeis do estorno da provisão, constituída pela ACNTHUS, pela sucessora NET Brasília (impugnante)

É pacífico que a reversão de qualquer provisão contábil anteriormente considerada indedutível, via adição no Lalur, deve ser objeto de exclusão na apuração do lucro real, por ocasião dessa reversão, a fim de neutralizar o efeito da indedutibilidade anterior da provisão. O procedimento está previsto no art. 250, II;

O estorno da PMIPL representou um elemento majorador na apuração do lucro líquido da ordem de R\$ 6.593.568,00, como demonstrado, porém, por ter sido a provisão indedutível no passado, não deve a reversão ser computada no lucro real agora. Tal entendimento está manifestado em diversas decisões em Processo de Consulta: a) nº 115, de 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRFB/10ªRF); b) nº 18, de 2005, da SRRFB/3ªRF; c) nº 62, de 2007, da SRRFB/5ªRF, etc;

O direito à exclusão, obtido no caso concreto pela ACNTHUS, comunica-se, por sucessão, à incorporadora NET Brasília (impugnante), consoante o disposto nos art. 227 e 229 da Lei nº 6.404, de 1976;

Inexistência de outras restrições à exclusão fiscal pretendida

Ao contrário do alegado pela autoridade fiscal, a operação de incorporação/cisão efetivamente existiu, conforme se pode constatar pelos documentos antes referidos;

Ademais, como a ACNTHUS foi extinta pela cisão em 2001, é natural que sua última DIPJ entregue tenha sido no ano de 2000;

De acordo com o art. 5º da Lei nº 9959/2000, nos casos em que a incorporadora e a incorporada estiverem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao evento, é dispensada a incorporadora de apresentar a declaração de evento especial ou a declaração de rendimentos. Tal questão já foi confirmada em jurisprudência administrativa, conforme Processo de Consulta nº 139/2001, da SRRFB8ªRF;

Conforme documentos anexos, tanto a ACNTHUS (1ª e 2ª alterações contratuais) quanto a impugnante (doc. 20 – fl. 1694/1700) estavam sob controle comum da Globo Cabo S.A no ano-calendário 2000, imediatamente anterior ao do evento de cisão;

Ainda que houvesse obrigatoriedade de cumprimento de qualquer outra obrigação acessória por ocasião da cisão, esse eventual erro formal não deve prejudicar o direito reconhecido à ora impugnante em razão da sucessão empresarial, inclusive para fins tributários;

- Da exclusão da CSLL diferida -

o valor excluído constitui contribuição social diferida sobre base de cálculo negativa, fundamentada na expectativa de geração de lucros

tributáveis futuros, determinado por estudo técnico derivado dos planos de negócios, nos termos da Deliberação CVM nº 273/98;

Origem contábil dos assuntos

A Deliberação CVM nº 273, de 1998, determinou o reconhecimento dos impactos fiscais de valores passíveis de alterar futuras apurações do IRPJ e da CSLL, mediante contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido;

Em complemento, a Instrução CVM nº 371, de 2002, trouxe disposições a serem observadas para o registro contábil de ativos fiscais diferidos;

Atendendo a tais determinações, procedeu ao cálculo do valor da CSLL diferida a contabilizar no ano-calendário de 2004. Para tanto, tomou como base, inicialmente, o valor das bases negativas de CSLL apuradas desde o ano-calendário de 1955 e controladas na parte B do Lalur, totalizando, ao final do ano-calendário de 2004, o “estoque” de bases negativas de R\$ 116.450.420,12, conforme doc. 21 (fl. 1701);

Tomando por base a projeção do exercício do direito de compensação dessas bases negativas com lucros futuros, o estudo técnico de viabilidade de realização desse ativo fiscal diferido, doc. 22 (fl. 1702/1705), apontou para a perspectiva de uma efetiva redução da CSLL entre os anos 2005 e 2011, em razão do desconto de bases negativas passadas sobre os lucros tributáveis projetados, no valor de R\$ 3.365.786,29. Este o montante da CSLL diferida a ser escriturado em 31/12/2004;

Os efeitos do estoque de bases negativas de CSLL foram reconhecidos mediante os lançamentos contábeis abaixo indicados, conforme doc. 23 (fl. 1736/1746);

D/C	Grupo	Descrição conta	Valor (R\$)
Débito	Ativo	CONTR SOC DIFERIDA 10400.122817.006	3.365.786,29
Crédito	Resultado	CONTRIB SOCIAL – DIFERIDO 10400.389702.003	3.365.786,29

O registro deste valor a crédito de resultado impactou positivamente a formação do lucro líquido do IRPJ, razão pela qual, visando neutralizar este efeito, efetuou a exclusão do mesmo valor na apuração do lucro real, conforme cópia da parte A do Lalur/2004 (doc. 24 – fl. 1747), procedimento este contestado pela autoridade fiscal;

A contrapartida contábil da “CSLL diferida” não implica aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, fato gerador do IRPJ

O fato gerador do IRPJ, indicado no art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. A contrapartida contábil da “CSLL diferida” não implica tal aquisição.;

Mero registro contábil ainda não líquido e certo não pode ser base para a apuração do IRPJ. Trata-se, quando muito, de uma expectativa de direito;

O art. 250, II, do RIR/99 permite a exclusão do lucro líquido de quaisquer outros valores incluídos em sua apuração que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

Tal procedimento de exclusão da CSLL diferida foi aprovado em Processo de Consulta nº 21/2001, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal (SRRFB/9ªRF);

Mero cumprimento de legislação contábil especial não enseja a incidência do IRPJ

Faz parte de um grupo de sociedades operadoras de televisão a cabo sob controle comum de sociedades anônimas de capital aberto, sujeita, portanto, à regulamentação da CVM;

Ao ser obrigada a cumprir as normas da CVM, não pode ser penalizada fiscalmente por isso;

A exigência do IRPJ deve decorrer de expressa disposição em lei, em respeito ao princípio da reserva legal tributária. O lucro real decorre de um conceito legal, e não ontológico, e em razão disso nele não pode ser incluído qualquer valor lançado contabilmente no resultado. Nesse sentido, decisão do Conselho de Contribuintes (AC nº 101-96.307);

Exclusão no Lalur da CSLL diferida: consequência lógica e isonômica da indedutibilidade da CSLL diferida

Se o valor da CSLL a pagar não pode ser deduzido para efeito da determinação do lucro real (art. 344, § 6º, do RIR/99), é totalmente lógico e aceitável que a CSLL a receber, decorrente da contabilização da contrapartida do ativo fiscal diferido a crédito de resultado, deva ser trata como não-tributável;

- Da exclusão do "ICMS – Auto de Infração" –

o montante de R\$ 9.165.336,10, excluído na apuração do lucro real, refere-se à reversão de provisões contábeis constituídas anteriormente para fazer frente a contingências esperadas em relação a exigências decorrentes de autos de infração lavrados pelo Fisco Estadual no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), juntados nos doc. 25 e 26;

Tais provisões foram revertidas em 31/12/2004 em função de quitação dos débitos respectivos com desconto de multas e juros naquele ano;

Como, quando da provisão anteriormente constituída, esta era indedutível para fins de apuração do lucro real, nos termos dos art. 249, I, e 335 do RIR/99, quando da sua reversão, procedeu-se à exclusão do seu valor no ajuste a fim de neutralizar a ausência de dedução anterior;

Como a única justificativa oferecida pela autoridade fiscal para a glosa foi a de que multas punitivas são indedutíveis na determinação do lucro real, deduz-se que houve um engano no seu entendimento por ter considerado ocorrida uma exclusão no Lalur de uma despesa indedutível (conforme enquadramento legal no auto de infração: art. 250, I, do RIR/99);

Na realidade efetuou-se a exclusão de reversão de provisões anteriormente constituídas e consideradas indedutíveis no lucro real à época, procedimento que visa apenas neutralizar esta ausência de dedução anterior. A tal ajuste no Lalur, dá-se o nome de diferenças temporárias dedutíveis, que inclusive podem constituir contabilmente um ativo fiscal diferido sobre tais valores, conforme conceitua a Deliberação CVM nº 273/1998;

nos documentos 27, 28 e 29, juntados aos autos, estão cópias da parte B do Lalur com atualizações até 2002, 2003 e 2004, na ficha que controla as provisões para contingências fiscais atinentes às contas contábeis 348718.093, 389701.004, 359116.004/008, 342118.003 e 359199.009/010, as quais apresentam o histórico dos lançamentos contábeis efetuados desde o ano-calendário de 1998 no que tange à constituição das provisões. Tais valores (R\$ 9.165.336,10) são superiores em R\$ 38.378,13 ao valor da exclusão procedida em 31/12/2004 (R\$ 9.165.336,10);

a comprovação contábil de tal reversão está demonstrada no Razão das contas que receberam tais lançamentos, conforme docs. 30 a 32 juntados aos autos;

o atuante não produziu prova de que o relatado acima não ocorrera;

a reversão de provisão não é “receita” propriamente dita, mas recuperação de despesa, devendo ser excluída no Lalur se a despesa ora recuperada fora considerada indedutível em períodos anteriores, conforme art. 250, II, do RIR/99. Nesse sentido, diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes;

É o relatório ”

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília-DF, por meio do Acórdão nº 03-29367, fls. 2060/2101, reconheceu o direito do contribuinte à recomposição dos seus resultados tributáveis decorrentes da compensação com o prejuízo fiscal apurado no próprio ano-calendário, mas não a compensação com prejuízos fiscais de períodos anteriores, ao entendimento de ser este um direito previsto em lei, cujo exercício compete somente ao contribuinte.

Também afastou a exigência fundamentada em omissão de receitas, por entender que a simples divergência de valores entre as declarações DIPJ e Dacon não caracteriza hipótese de omissão de receitas, e com isto restaram integralmente improcedentes os autos de infração reflexos de PIS, COFINS e CSLL, posto que esta era a única infração que havia gerado reflexos.

Com relação à exclusão da CSLL (ativo fiscal) diferida, também afastou a exigência fiscal, ao entendimento de que a contrapartida do lançamento do ativo fiscal não pode ser entendida como resultado, rendimento ou receita para fins compor a base de cálculo de imposto de renda, de modo que o seu valor, quando incluído no lucro contábil da pessoa jurídica, pode ser excluído deste para fins de determinação do lucro real.

Com relação à exclusão do “ICMS – Auto de Infração”, a exigência foi mantida porque, muito embora esta exclusão seja decorrente de uma reversão de provisão que foi levada a resultado (escriturada a crédito em conta de resultado), a contribuinte não logrou comprovar que não tenha se beneficiado com a dedução anterior das provisões constituídas, ou

seja, que tenha adicionado o montante provisionado na apuração do lucro real nos respectivos anos-calendário.

Com relação à exclusão da reversão de provisão PL, da mesma forma, por não ter a contribuinte carreado aos autos cópia do Razão das contas do ágio e da PMIPL, não foi possível confirmar o saldo destas contas em 31/12/2002 e, em consequência, o montante a ser amortizado de ágio e a ser revertido da PMIPL por ano. Assim, em que pese a anterior adição desta provisão (neste caso, feita por empresa sucedida) tenha sido comprovada, o que não foi comprovado é que a reversão da referida provisão tenha sido levada ao resultado contábil de 2004, situação necessária para autorizar a exclusão de mesmo valor na apuração do lucro real.

A decisão está assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL. Uma vez que o lucro real é a base de cálculo do imposto de renda, sua recomposição é imprescindível quando apurado prejuízo fiscal no período objeto de lançamento de ofício. A alíquota não pode ser aplicada diretamente sobre o valor tributável da infração.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL DE OFÍCIO. A compensação de prejuízos fiscais é um direito previsto em lei, cujo exercício compete ao contribuinte. Não cabe à autoridade fiscal e a este julgador, de ofício, efetuar a compensação de prejuízos, pois não há previsão legal para tal iniciativa.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIAS ENTRE DECLARAÇÕES. A simples divergência de valores entre as declarações DIPJ e Dacon não caracteriza hipótese de omissão de receitas, não havendo base legal para tanto. Não restou demonstrada a falta de contabilização de receitas ou a subsunção da situação às hipóteses de omissão de receitas por presunção legal.

ATIVO FISCAL DIFERIDO. EXCLUSÃO DA “RECEITA” LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA. Se o reconhecimento contábil do valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente das bases de cálculo negativa da CSLL tiver como contrapartida conta de receita, esta poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. REVERSÃO EFEITOS NO LUCRO REAL. Não comprovado que a provisão, no momento em que constituída, foi adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real, não se pode considerar que sua reversão anula os efeitos da adição anteriormente efetuada. Por conseguinte, a exclusão desta reversão na apuração do lucro real não é permitida. Caso se comprove a adição da provisão, mas não reste comprovada a inclusão da receita decorrente da reversão da provisão no lucro líquido, também a exclusão desta na apuração do lucro real é indevida.

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Uma vez que os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins são reflexos do lançamento de IRPJ quanto à matéria omissão de receitas, o decidido para este lançamento se lhes aplica também.”

Por ter a decisão de primeira instância exonerado o sujeito passivo de crédito em valor superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos da Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, c/c a

Portaria MF nº 41, de 17/02/2009, recorreu aquela autoridade de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão acima, apresentou recurso voluntário, fls. 2108 a 2143, no qual alega, em síntese, o seguinte:

- (i) que tomou ciência desta em 24/03/2009;
- (ii) que a negação ao direito à compensação de 30% de prejuízos fiscais existentes à época sobre a base de cálculo do IRPJ representa um manifesto desrespeito às normas legais vigentes, em especial o artigo 250, inciso III, do RIR/99;
- (iii) que, uma vez que a compensação de prejuízos fiscais só surge, nesse caso, em razão de uma exigência imposta de ofício pela fiscalização, não haveria como o contribuinte exercer o seu direito sem que houvesse a autuação fiscal;
- (iv) que o entendimento conferido pela DRJ ofende o princípio da moralidade administrativa que deve presidir a relação tributária, bem como contraria toda a jurisprudência administrativa que reproduz;
- (v) com relação à exclusão do “ICMS – Auto de Infração”, reprisa todo o histórico da operação que deu origem a este valor, bem como os argumentos já expostos por ocasião da inicial;
- (vi) que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de permitir a exclusão do lucro líquido decorrente da reversão de uma provisão indedutível;
- (vii) que a única razão de não ter sido anulado o lançamento de ofício neste ponto está no desconforto da autoridade julgadora de primeira instância quanto à comprovação pela ora Recorrente de que teria havido de fato a indedutibilidade fiscal anterior da provisão posteriormente revertida;
- (viii) que a cópia da Parte B do LALUR/2004, e também dos LALUR de 2002 e 2003, todos juntados aos autos, remetem a valores de períodos já sujeitos a fiscalização, nas fichas que controlam as provisões para contingências fiscais, as quais apresentam o histórico dos lançamentos contábeis efetuados desde o ano-calendário de 1998 no que tange à constituição de provisões contábeis relacionadas a tais contingências, suas reversões, e o tratamento dado para determinação do lucro real, conforme tabela que apresenta;
- (ix) que, se a Parte B do LALUR se destina a controlar valores que serão objeto de ajuste fiscal em exercícios subseqüentes, e se há historicamente valores de provisões lançadas “a crédito” na coluna de “controle de valores” representando despesas adicionadas na Parte A do livro quando incorrida, não há motivo fático para se considerar que o contribuinte teria se beneficiado com a dedução anterior de provisões constituídas;
- (x) que, tomando-se por base os razãoes contábeis juntados (docs. 02 a 04), especialmente os da conta 10400.225910.001 a partir de 2002, é possível esclarecer não apenas a existência de provisões contábeis constituídas no passado, como também que os valores constantes no LALUR/2004 são amparados nessas mesmas provisões, conforme demonstrativo que apresenta;

(xi) com relação à exclusão da reversão de provisão PL, igualmente reprise todo o histórico da operação que deu origem a este valor, bem como os argumentos já expostos por ocasião da inicial;

(xii) que a única razão de não ter sido anulado o lançamento de ofício neste ponto está no fato de que a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que não estaria comprovado nos autos que a reversão da PMIPL, no valor de R\$ 6.593.564,72, foi levada ao resultado contábil de 2004, situação esta que na avaliação daquela autoridade seria necessária para autorizar a exclusão de mesmo valor na apuração do lucro real;

(xiii) requer, assim, que seja cancelada a autuação também com relação a estes pontos que versam sobre as exclusões do lucro real, ou, ao menos, que seja ordenada “de ofício” a realização de diligência para confirmação do alegado.

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Recurso de Ofício

Comprovado que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito em valor superior ao limite de alçada, fixado pela Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Este tem por objeto a reapreciação das seguintes matérias, julgadas favoravelmente ao sujeito passivo:

1. reconhecimento do direito do contribuinte à recomposição dos seus resultados tributáveis por meio da compensação destes com o prejuízo fiscal por ele apurado no ano-calendário de 2004;
2. afastamento da exigência fiscal fundamentada em omissão de receitas, lastreada em divergência de valores entre as declarações DIPJ e Dacon;
3. afastamento da exigência fiscal decorrente da não aceitação pelo fisco da exclusão da CSLL diferida efetuada.

Com relação à compensação de prejuízos, é evidente o equívoco cometido pela autoridade fiscal, e sanado pelo julgador *a quo*. A base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, e este deve ser recomposto pela fiscalização, quando houver infrações, a partir do valor do lucro real declarado pelo contribuinte. Como no caso trata-se de prejuízo fiscal declarado, as infrações haverão de primeiramente “consumir” este prejuízo antes que se possa falar em lucro real tributável. A autoridade fiscal, entretanto, submeteu as infrações diretamente à aplicação da alíquota do imposto, sem considerar o prejuízo declarado.

Com relação à omissão de receitas, lastreada em divergência de valores entre as declarações DIPJ e Dacon, a decisão de primeira instância analisou detalhadamente a alegação fiscal, e concluiu, acertadamente, pela sua improcedência. Em primeiro lugar, a simples divergência de valores entre as referidas declarações não caracteriza hipótese de omissão de receitas. Além disto, o sujeito passivo sempre sustentou, desde a fase investigativa, que a Dacon é que foi preenchida de forma errada, e que o valor constante da DIPJ é que representava a sua realidade contábil, fato este que comprovou pela apresentação, ainda durante a fiscalização, de um arquivo magnético contendo a composição do faturamento no ano-calendário 2004, no formato estabelecido pela IN SRF nº 86/2001, às fls. 504/517, com saldo final equivalente ao valor informado na DIPJ.

Com relação à exclusão da CSLL diferida, correta também a DRJ quando afirma que não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil questionar os critérios de contabilização adotados pelas pessoas jurídicas, mas sim verificar o correto cumprimento da legislação tributária, ou seja, o que importa é verificar se o procedimento contábil adotado pelo sujeito passivo acarretou ou não redução indevida do imposto de renda.

A decisão de primeira instância analisou detalhadamente os normativos contábeis citados pelo contribuinte, bem como outros da Comissão de Valores Mobiliários – CVM e do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, esclarecendo que essa escrituração de ativo fiscal diferido, relativo aos prejuízos fiscais ou de bases negativas de CSLL, é ali prevista justamente com a intenção de trazer para o resultado contábil da pessoa jurídica os efeitos futuros das compensações desses prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL, uma vez que estas são ordinariamente controladas e processadas apenas extra-contabilmente.

Assim, justamente por esta natureza sua, resta claro que não deve a escrituração desses ativos fiscais influenciar o resultado tributável do período em curso. Deste modo, se os ativos fiscais diferidos forem decorrentes de prejuízos fiscais ou de bases negativas de CSLL gerados em períodos anteriores, devem eles ser contabilmente reconhecidos preferencialmente em conta de patrimônio líquido, não influenciando na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já se forem decorrentes de prejuízos fiscais ou de bases negativas de CSLL gerados no próprio período, devem eles ser contabilmente reconhecidos preferencialmente em conta de resultado do exercício, mas, neste caso, seguindo a mesma lógica, esta receita pode ser excluída para fins de apuração das bases de cálculo daqueles tributos. Ou seja, em qualquer circunstância, a contrapartida gerada pela contabilização desses ativos não gera receita tributável.

Nos períodos futuros, em que ocorrer lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos ou bases negativas controlados no Lalur, esses créditos fiscais tornar-se realizáveis, contudo, desta realização também não há de decorrer efeitos fiscais, de modo que, neste momento, haverá de ocorrer uma adição correspondente ao valor das despesas que venham a ser registradas contabilmente por força desta realização.

Pois bem. No caso dos autos, a fiscalização não aceitou a exclusão feita por ocasião da constituição (ou reconhecimento contábil) do referido ativo fiscal. Contudo, tendo sido provado nos autos que a contrapartida pela contabilização do referido ativo fiscal foi levada a resultado do exercício, é legítima a exclusão feita com a finalidade de anular os efeitos fiscais que adviriam da constituição daquela provisão. Por este motivo, também neste quesito a decisão de primeira instância não merece reforma.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

No preâmbulo da peça recursal, o contribuinte afirma, em destaque, que tomou conhecimento da decisão de primeira instância em 24/03/2009 (terça-feira). Tal data para ele é de crucial importância, pois o recurso foi protocolado em 23/04/2009, conforme fls. 2.108.

Assim, aplicando-se a regra de contagem dos prazos prevista no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, o trintídio se encerraria justamente no dia 23/04/2009, data em que o recurso foi apresentado.

Contudo, no AR de fls. 2.107, consta manuscrito no campo “data de recebimento” o dia 20/03/2009 (sexta-feira). Aliás, tal data está em consonância com a data aposta no carimbo de entrega da unidade de destino, igualmente 20/03/2009. No verso do AR, por sua vez, consta o carimbo da unidade de postagem, que indica o dia 18/03/2009, ou seja, dois dias antes do recebimento, sendo de se observar que tanto a DRJ quanto a contribuinte estão sediadas na mesma cidade, Brasília.

Portanto, ao contrário do afirmado pela recorrente, ela foi cientificada da decisão de primeira instância em 20/03/2009, e não em 24/03/2009.

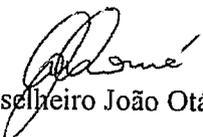
Deste modo, no caso concreto, a contagem do prazo recursal de 30 dias iniciou-se no dia 23/03/2009, segunda-feira, e encerrou-se no dia 22/04/2009, quarta-feira, em razão de o dia 21/04/2009, que lhe antecedeu, ser feriado nacional (Tiradentes).

O recurso voluntário, por sua vez, somente foi protocolado em 23/04/2009, portanto um dia após a expiração do prazo.

Assim, há que se reconhecer que o recurso voluntário interposto é intempestivo.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecê-lo.

É como voto.


Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé