



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

Processo n° 18471.003401/2008-04
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1101-001.115 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de receitas e glosa de despesas
Recorrentes PHILLIPS PETROLEUM DO BRASIL LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PERDAS PATRIMONIAIS NÃO DEDUTÍVEIS. DOAÇÃO DE ATIVO. LIBERALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A cessão a terceiros de direitos e obrigações resultantes de contrato de concessão de exploração de petróleo é ato bilateral e não pode ser caracterizado como doação. Ausente prova que sustente a conclusão de que a contribuinte poderia ter negociado o direito cedido por um valor positivo, sua baixa contra resultado deve ser admitida como perda de capital.

OMISSÃO DE RECEITAS. PERDÃO DE DÍVIDA. A baixa de obrigação para com os sócios, se não convertida em capital social, também caracteriza perdão de dívida, representando acréscimo ao Patrimônio Líquido da devedora que deve ter como contrapartida o resultado do período de apuração. BAIXA DE OBRIGAÇÕES EM CONTRAPARTIDA A DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. O resultado decorrente do perdão de dívida é anulado na parte correspondente a perdas decorrentes da baixa de despesas pré-operacionais por ocasião do encerramento das atividades da pessoa jurídica e da cessão dos contratos de exploração dos ensejaram aqueles gastos. EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. Somente as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado estão excluídas da base imponible das contribuições apuradas na sistemática não cumulativa. Todavia, no período em que a exigência foi formulada na sistemática cumulativa, a declaração de inconstitucionalidade do fundamento legal do lançamento permite que os órgãos administrativos de julgamento cancelem a exigência. CRÉDITOS ESCRITURADOS. BAIXA POR NÃO UTILIZAÇÃO. Se a autoridade fiscal não logra desconstituir os créditos que, apurados na sistemática não cumulativa, foram escriturados pelo sujeito passivo e baixados em razão, apenas, do encerramento de suas atividades, deve ser revertida a baixa destes valores contra o resultado e admitida sua utilização para redução dos créditos tributários apurados.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à glosa de perdas, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; e 2) relativamente à omissão de receitas: 2.1) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício relativamente às reduções de prejuízos fiscais e bases negativas, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que negavam provimento ao recurso; 2.2) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à multa isolada, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que negavam provimento ao recurso; 2.3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência de COFINS em janeiro/2004; 2.4) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício relativamente às exigências de COFINS a partir de fevereiro/2004 e às exigências de Contribuição ao PIS, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que negavam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora e Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

PHILLIPS PETROLEUM DO BRASIL LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 31/10/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 6.890.103,66, além da redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa originalmente apurados no ano-calendário 2004.

Mediante procedimento fiscal desenvolvido em face da pessoa jurídica em processo de liquidação, com suas atividades paralisadas, e assim representada por seu liquidante e responsável, a autoridade lançadora constatou as seguintes infrações:

- Perdas patrimoniais não dedutíveis – Doação de Ativos – Atos de mera liberalidade:

Em agosto/2001 a contribuinte adquiriu, mediante licitação pública, a concessão para a exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural em duas áreas (blocos) denominadas BM-ES-11 e BM-PAMA-3, desembolsando em favor da Agência Nacional de Petróleo os valores de R\$ 117.743.190,00 e R\$ 36.324.360,00 a título de *bônus de assinatura*. Em agosto/2002 cedeu, a título oneroso, 30% de sua participação no primeiro bloco a Statoil do Brasil Ltda e 35% de sua participação no segundo bloco à Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, com as quais firmou consórcios para correspondente exploração. Contudo, no ano-calendário 2004, decidiu transferir a totalidade das participações que detinha em cada consórcio (e, portanto, a totalidade de seus direitos e obrigações decorrentes de cada contrato de concessão) em favor da correspondente consorciada, com vistas a encerrar suas atividades no Brasil, tendo seus sócios controladores deliberado pela dissolução da pessoa jurídica fiscalizada, dando início a seu processo de liquidação.

As cessões assim realizadas em 2004 se verificaram a título gratuito, e em decorrência de tais operações a contribuinte registrou como despesa operacional do exercício o valor total contabilizado na rubrica *BÔNUS DE ASSINATURA*, até então classificadas no “ativo permanente investimento”. A fiscalizada esclareceu que a cessão gratuita decorreu de sua decisão de abandonar tais projetos, e intimada a apresentar laudo de avaliação que demonstrasse o valor nulo atribuído aos mesmos, informou que não promoveu avaliação de tais ativos.

A autoridade lançadora entendeu que para registrar tais valores como despesa, a contribuinte deveria demonstrar a perda total do investimento, através de laudo de avaliação competente e idôneo, na forma da legislação de regência, sem o que, o valor nulo a eles atribuído não pode se contrapor ao valor contábil dos mesmos, perfeitamente demonstrados a partir dos correspondentes documentos de aquisição (contratos de concessão, correspondentes pagamentos efetuados à ANP, valores recuperados quando da formação dos consórcios, etc.). Acrescentou que não se verificou hipótese regular de reavaliação de ativos prevista na legislação e interpretou a cessão gratuita dos ativos como ato unilateral de mera liberalidade da fiscalizada em favor de seus consorciados (doação) que, embora represente perda patrimonial para o doador, não tem natureza de despesa dedutível para fins da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Reportou-se ao art. 299 do RIR/99 e destacou que *as transferências patrimoniais gratuitas, por mera liberalidade* não constituem despesas necessárias à atividade da empresa. Complementou que o art. 365 do RIR/99 também não admite a dedução de doações e contribuições, ressalvadas as expressamente previstas em lei. Promoveu, assim, a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos valores deduzidos em 31/03/2004 (R\$ 69.988.857,18) e em 31/08/2004 (R\$ 22.660.762,21).

- Omissão de Receita – Perdão de Dívida:

Na liquidação da pessoa jurídica, a contribuinte baixou dívidas contraídas junto a seu sócio no exterior em contrapartida à baixa das correspondentes despesas pré-operacionais, contabilizadas no ativo diferido, em razão de serviços de interesse dos projetos *BM-ES-11 e BM-PAMA-3*, adquiridos no exterior e suportados diretamente pelo sócio credor, sem ingresso de recursos no país. A autoridade fiscal acrescenta que a contribuinte *não gerou receitas operacionais próprias no período*, e que outros aportes promovidos pelos sócios foram convertidos em aumento de capital, com o regular ingresso dos recursos no país. Observando que a contribuinte reconheceu que assim procedeu sem oferecer qualquer valor à tributação, consigna que:

Ora a contabilidade deve refletir a realidade patrimonial da pessoa jurídica e seus lançamentos devem representar patrimonialmente as transações econômicas e financeiras efetivamente por ela desenvolvidas. Assim, se as ditas despesas pré-operacionais existiram (a própria fiscalizada assim afirma em suas respostas de 21/08/08 e 11/09/08), se os serviços diversos foram efetivamente contratados e pagos no interesse dos projetos desenvolvidos pela sociedade e se os mesmos foram adequadamente contabilizados em conta de ativo diferido (despesas pré-operacionais) à época de sua efetiva aquisição, como podem agora simplesmente desaparecer, em contrapartida à exclusão de uma dívida da sociedade junto a seu sócio que, independentemente de qualquer pagamento, também deixou de existir (foi igualmente excluída).

Asseverando que a *contabilidade faz prova contra o sujeito passivo*, a autoridade lançadora concluiu que *a dívida da pessoa jurídica regularmente escriturada e posteriormente baixada (excluída) sem que tenha havido qualquer pagamento ou contrapartida em favor do credor, deve ser entendida como objeto de perdão*, e este, por ser imotivado ou incondicional, caracteriza *ato unilateral de transferência de patrimônio e renda do credor estrangeiro, em favor da empresa nacional*, que não se confunde com aumento de capital, e sujeita-se à incidência do IRPJ e da CSLL, bem como da Contribuição ao PIS e da COFINS. Observou que a jurisprudência administrativa tem equiparado tais operações a doação entre pessoas jurídicas, representativa de receita tributável.

A base imponible reuniu não só os lançamentos de liquidação de dívida em contrapartida a despesas pré-operacionais, no valor total de R\$ 21.859.750,25, como também os ajustes injustificados de redução do passivo no valor total de R\$ 10.299.024,12, *interpretados como representativos de extinção parcial da obrigação, que, sem a correspondente prova do pagamento em favor do credor, ou de outra forma regular de extinção, caracteriza perdão de dívida.*

A autoridade fiscal também se opõe às alegações da fiscalizada no sentido de que tais registros representariam reversão de despesa que não se efetivaram, recordando que em resposta às intimações a contribuinte sustentou *a existência da despesa que originou a*

dívida contraída, afirmando, inclusive, que os pagamentos correspondentes foram suportados pelo sócio credor no exterior. Ademais, os registros contábeis evidenciam recolhimentos de IRRF, CIDE, PIS, COFINS e ISS incidentes sobre a importação de serviços, e a baixa dos passivos indicam o abandono dos projetos e a decisão de encerrar as atividades da empresa no Brasil como motivo da conclusão pela impossibilidade de receber seus créditos e, portanto, o perdão da dívida, e não uma mera reversão de despesas não efetivadas. Mais à frente, apontou o art. 443 do RIR/99 e o Parecer Normativo CST nº 113/78, bem como a Resolução CFC nº 774/94 e a Solução de Consulta 9ª RF nº 412/2004, como fundamentos da exigência de IRPJ. Quanto aos reflexos, indicou o art. 2º da Lei nº 7.689/88, o art. 24, §2º da Lei nº 9.249/95 e os arts. 1º, §§ 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Subsidiariamente acrescentou que mesmo se comprovada a inexistência das despesas, o art. 40 da Lei nº 9.430/96 autorizaria a presunção de omissão de receitas em razão da manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. E, imputando à contribuinte o ônus de afastar o conteúdo de seus registros contábeis, exemplificou como as operações se desenvolveram. Mais à frente também observou que mesmo admitindo tal doação como subvenção da empresa estrangeira, ela seria tributável na forma do art. 392 do RIR/99 e do Parecer CST nº 112/78.

Finalizou consignando a ausência de liquidez de créditos de PIS e COFINS a compensar alegados pela contribuinte, porque dissociados de qualquer documento comprobatórios. Observou, ainda, que os registros contábeis indicariam a utilização de tais créditos no 4º trimestre/2004.

As infrações ensejaram reduções de R\$ 124.808.393,76 no prejuízo fiscal e na base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2004, exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ em janeiro/2004, e o lançamento das contribuições incidentes sobre as receitas omitidas representadas pelo perdão de dívida.

A impugnação foi assim sintetizada pela autoridade julgadora de 1ª instância:

I. Omissão de receita – perdão de dívida:

a) A baixa da dívida decorreu de ato unilateral da fiscalizada, sem manifestação dos sócios no sentido de perdoá-la;

b) A fiscalização não podia presumir que houve o perdão dos sócios;

c) O artigo 509 do RIR/99 permite que a pessoa jurídica que possua prejuízo contábil realize a baixa de crédito em favor de sócios, mediante lançamento a débito da conta de sócios, sem que a contrapartida, efetuada a crédito de patrimônio líquido, configure receita tributável

d) Reproduz decisões de Delegacias de Julgamento e do Conselho de Contribuintes neste sentido;

e) A fiscalizada possuía prejuízos suficientes para absorver a dívida aqui tratada;

f) O Parecer Normativo CST nº 4/1981 reconhece que o débito a conta de sócios equivale a um aporte de capital e que não há que se falar em receita tributável nessa situação;

g) Ainda que tivesse ocorrido, o perdão de dívida é uma doação, ou mera transferência patrimonial, e não caracteriza receita, que corresponde aos valores

recebidos pela pessoa jurídica em decorrência das atividades por ela desenvolvidas, como remuneração de seu esforço e de seu capital;

h) Ainda que fosse perdão de dívida e configurasse receita, tratar-se-ia de uma receita financeira e, assim sendo, não integraria a base de cálculo da Cofins em janeiro/2004 e do PIS e da Cofins em dezembro/2004, por força das Leis 9.718/98 e 10.833/03 e do Decreto 5.164/04; e

i) Caso mantidas as exigências, tem direito a abater créditos de PIS e Cofins que registrou mas baixou contabilmente em virtude de sua liquidação porque não possuía débitos dessas contribuições.

II. Glosa de despesas com perdas patrimoniais:

j) A cessão da concessão não se deu de forma “graciosa”, sem contrapartida alguma, já que foram transferidos não só os direitos como também as obrigações, ou seja, as duas empresas que a receberam ficaram com o direito de exploração das áreas mas assumiram as obrigações contratadas com a ANP;

k) A assunção dessas obrigações representou um “preço” pago pelas empresas;

l) Como detentora da concessão, estava obrigada a explorar e produzir petróleo naquelas áreas e a cumprir outras cláusulas contratuais; por se tratar de atividade regulada, a fiscalizada, ao encerrar suas atividades, não poderia simplesmente abandonar a concessão, ficando obrigada a transferir para terceiros seus direitos e obrigações;

m) Se não o fizesse, a fiscalizada estaria sujeita a sanções pela ANP, decorrentes da inadimplência dos contratos;

n) Por isso, a cessão não foi um ato de liberalidade mas, sim, uma necessidade e, mais do que isso, obrigatória; e

o) Portanto, é dedutível a despesa incorrida em decorrência da cessão.

III. Multa isolada – IRPJ e CSLL recolhidos por estimativa:

p) Como a falta de recolhimento da estimativa em janeiro/2004 decorreu da recomposição do balancete mensal, em virtude das infrações acima combatidas, indevida é a multa isolada aplicada;

q) Por serem as estimativas mensais meras antecipações do tributo devido no final do período de apuração anual, ainda que mantidas as adições decorrentes das duas infrações, não é aplicável a multa isolada, porque a fiscalizada apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano e não há que se falar em antecipação de tributo inexistente (jurisprudência reproduzida);

A Turma julgadora, por maioria de votos, acompanhou o Relator Ney Câmara de Castro, que afastou a imputação de omissão de receitas, por entender que o perdão de dívida da pessoa jurídica para com seus sócios deve ser tratado de forma distinta do perdão de dívida com terceiros. Afirmado que a operação equivale a aporte de capital, o Relator consignou que o perdão não deveria ter sido contabilizado a crédito de despesas pré-operacionais, mas sim de patrimônio líquido, já que a quantia reverteria para a sociedade até porque, como dito pela Fiscalização, os gastos comprovadamente ocorreram. Reportou-se ao art. 509 do RIR/99 e ao Parecer Normativo CST nº 4/81 e acórdãos deste Conselho afirmando

que o perdão de dívida da empresa com o sócio não caracteriza receita tributável. Neste ponto, divergiu a julgadora Márcia Hartt.

Quando à glosa de despesas, a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL foi mantida também por maioria de votos, rejeitando-se a alegação da contribuinte de que teria sido beneficiada com a cessão das obrigações vinculadas à concessão. Ainda que a obrigação de transferir as concessões existisse, a contribuinte não estava obrigada a fazê-lo gratuitamente, ensejando a perda que foi glosada. A dedução da despesa dependeria da prova da necessidade da cessão e de laudo de avaliação da concessão. Divergiu o Presidente Léo da Silva, com fundamento no art. 418 do RIR/99, por entender que *a exigência da assunção das obrigações contratuais em troca da cessão do direito contratualmente adquirido, por traduzir custo, constitui, sem dúvida, o preço – ou parte dele – pela aquisição do direito, bem como que a afirmação de liberalidade deveria estar suportada por um robusto indício da existência de vínculo entre a interessada e as beneficiárias da cessão ou indícios que, concatenados, demonstrassem esse vínculo.*

O exoneração do crédito tributário correspondente às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, bem como de multa isolada, ensejou recurso de ofício a este Conselho.

Cientificada da decisão de primeira instância em 23/07/2010 (fl. 908), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 23/08/2010 (fls. 910/924), no qual nega a ocorrência de *transferência patrimonial “graciosa”, por mera liberalidade, sem contrapartida alguma*, pois:

Ao revés do afirmado pela d. fiscalização e do entendimento empossado de maneira não unânime na decisão recorrida, tais cessões não ocorreram sem contrapartida das consorciadas à Recorrente. Existiu verdadeira assunção das obrigações contratuais, tendo restado as consorciadas (STATOIL e PETROBRAS) obrigadas ao cumprimento do contrato de concessão em sua totalidade. A cessão englobou não apenas os direitos exploratórios dos blocos mas também as obrigações decorrentes. Basta atentar para as cláusulas constantes nos Termos de Cessão.

Transcreve as cláusulas pertinentes do Termo de Cessão referente ao bloco BM-ES-11 (a redação do Termo referente ao bloco BM-PAMA-3 é idêntica), e afirma que a cessão e transferência dos direitos e, frise-se, das obrigações dos referidos contratos de exploração não foi ato unilateral da Recorrente em favor das consorciadas. Ela se fez necessária em virtude da decisão de desistir dos projetos de exploração dos blocos BM-ES-11 e BM-PAMA-3 e encerrar suas atividades no País.

Reporta-se às obrigações decorrentes do contrato de concessão, e à impossibilidade de seu mero abandono no momento do encerramento de suas atividades, citando também as disposições do art. 43, inciso XII da Lei nº 9.478/97. Conclui, assim, que *além de não representar uma liberalidade, a cessão aqui tratada não foi gratuita, uma vez que foram transferidos não apenas direitos mas também as obrigações a eles correspondentes. A assunção dessas obrigações representou o “preço” pago pelas cessionárias para aquisição dos correspondentes direitos de exploração da concessão.*

Argumenta, ainda, que além de a cessão lhe gerar benefícios com a desoneração dos encargos contratuais e inaplicabilidade de quaisquer sanções, o contrato firmado se mostrou bilateral, gerando obrigações para ambas as partes. Reporta-se à declaração

de voto integrada à decisão recorrida e cita doutrina acerca da caracterização de liberalidade, novamente afirmando que a cessão teve em contrapartida a desoneração das obrigações contratadas.

Assim, as despesas glosadas foram necessárias *e, mais do que isso, decorreram de verdadeira obrigação legal*. A indedutibilidade, em tais condições, exigiria que a pessoa jurídica possuísse *opção de realizar ou não o negócio jurídico em favor de terceiros*. Contudo, além de *não haver gerado um benefício gratuito a terceiros*, a cessão era obrigatória.

Aduz que qualquer outra interpretação ofenderia o conceito de renda, e ensejaria exigência inconstitucional. *Admitir a não dedutibilidade de despesa dessa natureza seria penalizar o contribuinte pelo cumprimento de uma obrigação, além de resultar em tributação sobre montante que não representaria renda, ferindo-se o conceito adotado na Constituição e na legislação complementar*. Ademais, *a cessão realizada foi aprovada pela ANP*, evidenciando sua total regularidade em face da legislação aplicável.

Complementa que inexistindo liberalidade, resta afastada a vedação contida no art. 365 do RIR/99.

Pede, por estas razões, que a glosa de despesas seja afastada, restabelecendo-se os prejuízos fiscais e bases negativas originalmente apurados.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os questionamentos apresentados pela Fiscalização têm em conta providências adotadas pela contribuinte para encerramento de suas atividades.

No âmbito do recurso voluntário está em debate a repercussão, no lucro real, de perdas patrimoniais decorrentes da cessão gratuita de ativos escriturados em razão de pagamentos para aquisição de *concessão para a exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural em duas áreas (blocos) denominadas BM-ES-11 e BM-PAMA-3*. Parte dos direitos foram cedidos a título oneroso em agosto/2002, mas os ativos remanescentes, cedidos no ano-calendário 2004, foram transferidos gratuitamente às empresas que eram parceiras da contribuinte nos consórcios formados para execução das atividades vinculadas à concessão adquirida.

A autoridade fiscal questionou a dedutibilidade dos direitos baixados em 2004, reconhecendo que até então eles estavam classificados no “*ativo permanente investimento*”, e exigiu da contribuinte a apresentação de *laudo de avaliação que demonstrasse o valor nulo atribuído aos mesmos*. Observando que não se verificou *hipótese regular de reavaliação de ativos prevista na legislação*, interpretou a cessão gratuita dos ativos como *ato unilateral de mera liberalidade da fiscalizada em favor de seus consorciados (doação) que, embora represente perda patrimonial para o doador, não tem natureza de despesa dedutível para fins da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*. Fundamentou a exigência no art. 299 do RIR/99 (*transferências patrimoniais gratuitas, por mera liberalidade não constituem despesas necessárias à atividade da empresa*) e no art. 365 do mesmo Regulamento (*doações e contribuições distintas das previstas em lei*).

Todavia, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 trata de forma distinta as despesas operacionais e os resultados não operacionais. No primeiro grupo, depois de distinguir as despesas dos custos tratados nos arts. 289 a 298, vincula a dedutibilidade, em linhas gerais, aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, além da comprovação documental, bem como estipula requisitos específicos conforme a natureza do gasto ou a pessoa com quem ele é contratado. No segundo grupo, admite o registro de ganhos ou perdas resultantes de alienação, desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou de liquidação de bens do ativo permanente, e prevê diferimentos ou apurações específicas conforme a natureza do ativo ou da atividade. No ponto em que os dois grupos se tocam, o Regulamento admite a dedução de bens do ativo permanente de baixo valor, bem como o registro de sua depreciação, amortização e exaustão como despesas. Especificamente em relação ao tema aqui em debate, esta intersecção se verifica nos termos do art. 325, inciso I, alínea “c” daquele Regulamento:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

[...]

Assim, a autoridade fiscal somente poderia se valer do art. 299 do RIR/99 para questionar a comprovação, necessidade, normalidade e usualidade de despesas de amortização daquele direito. A baixa de direito integrante do ativo permanente, em verdade, está disciplinada no art. 418 do RIR/99 e seguintes:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

[...]

Diante deste contexto, a Fiscalização até poderia construir hipótese que espraiasse para a baixa do direito a indedutibilidade que se verificaria em sua amortização, mas este não foi o direcionamento aqui adotado. A autoridade fiscal não questiona a titularidade do direito ou a sua necessidade para as atividades da contribuinte. O vício constatado centra-se no momento de sua baixa, em razão de sua cessão ter se dado a título gratuito. E, neste sentido, o primeiro argumento da acusação é a inexistência de *laudo de avaliação que demonstrasse o valor nulo atribuído aos mesmos*.

A lei, porém, não exige a apresentação de laudo técnico que demonstre o valor atribuído pelo vendedor ao bem ou direito alienado. O RIR/99 somente condiciona a dedução de quebras ou perdas a laudo que certifique *a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados* (art. 291 do RIR/99), e isto também porque a baixa de tais ativos decorreria de ato unilateral do sujeito passivo, dependente de comprovação documental. No presente caso, o direito vinculado à concessão resulta de um contrato complexo, que confere vantagens e obrigações à concessionária, o qual foi objeto de cessão a terceiros, e não de mera baixa unilateral. A autoridade fiscal não identificou, na lei, qualquer exigência legal de prova técnica acerca do valor atribuído à cessão. Por sua vez, a recorrente argumenta que a cessão não foi propriamente gratuita, porque restou desonerada das obrigações contratuais que lhe foram impostas.

Hipóteses de majoração intencional de custo de ativo são tratadas no âmbito da reavaliação, e reduções intencionais do valor de venda de ativos são cogitadas, apenas, nas operações entre partes ligadas, motivadoras da presunção de distribuição disfarçada de lucros. Para além disso, restam as hipóteses de simulação e conluio. No presente caso, o ativo foi baixado pelo valor proporcional pago à ANP, a operação não se verificou entre partes ligadas e a autoridade fiscal não logrou provar qualquer aspecto que pudesse, ao menos, indicar que a contribuinte teve a intenção de ocultar eventual vantagem auferida com a cessão do direito.

O segundo argumento da Fiscalização diz respeito à indedutibilidade de doações, consoante assim dispõe o RIR/99:

Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

I - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Sob esta ótica a contribuinte nega qualquer liberalidade e discorda da classificação da operação como doação, na medida em que a cessão do direito se verificou em contrapartida à assunção das obrigações contratuais pelas consorciadas STATOIL e PETROBRAS.

A cessão é ato bilateral para transmissão de um direito. Já doação é o ato *em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra* (art. 538 do Código Civil). No caso, o objeto da operação resulta de *contrato de concessão para exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural*, celebrado entre a autuada e a Agência Nacional do Petróleo. Por sua vez, o documento juntado às fls. 379/414 revela, já na sua cláusula segunda, os direitos e obrigações avençados mais detalhadamente nas demais cláusulas:

Objeto

Operações

2.1 Este Contrato tem por objeto a execução, pelo Concessionário, das Operações especificadas no ANEXO II - Programa de Trabalho e Investimento, e qualquer outra atividade adicional de Exploração que o Concessionário possa decidir realizar dentro da Área da Concessão objeto deste Contrato, visando a permitir que Petróleo e Gás Natural sejam produzidos em condições econômicas na Área da

Concessão, e no caso de qualquer Descoberta, a Avaliação, o Desenvolvimento e a Produção dos Hidrocarbonetos pertinentes, tudo nos termos aqui definidos.

Por Conta e Risco do Concessionário

2.2 O Concessionário assumirá sempre, em caráter exclusivo, todos os custos e riscos relacionados com a execução das Operações e suas conseqüências, cabendo-lhe, como única e exclusiva contrapartida, a propriedade do Petróleo e Gás Natural que venham a ser efetivamente produzidos e por ele recebidos no Ponto de Medição da Produção, nos termos deste Contrato, com sujeição aos encargos relativos aos tributos e Participações Governamentais e de terceiros, de acordo com este Contrato e com a legislação brasileira aplicável.

Mais à frente, tratando da fase de produção, o contrato de concessão assim estipula os procedimentos para interrupção das atividades:

Resilição

*8.5 A qualquer tempo durante a Fase de Produção, o Concessionário poderá resilir este Contrato com relação a qualquer Campo (ou a todos os Campos), mediante notificação por escrito à ANP, com antecedência mínima de 6 (seis) meses, **período no qual o Concessionário não interromperá ou suspenderá a Produção no(s) Campo(s) em questão.** Concomitantemente à notificação prevista neste parágrafo, o Concessionário deverá submeter à ANP um **Programa de Desativação das respectivas Instalações**, nos termos do parágrafo 8.6.1.*

[...]

*8.6.1 No prazo de um ano antes do término da Fase de Produção, o Concessionário deverá submeter à ANP um Programa de Desativação das Instalações, descrevendo em detalhe a proposta de **tamponar e abandonar os poços, a desativação e remoção de plantas, equipamentos e outros ativos e todas as demais considerações relevantes da Área de Concessão.** O Programa de Desativação das Instalações deverá cumprir estritamente a legislação brasileira aplicável e estar de acordo com as Melhores Práticas da Indústria do Petróleo, observando ainda o disposto na Cláusula Vigésima-Primeira.*

[...] (negrejou-se)

O contrato também traz a exigência de garantias financeiras a serem prestadas pela concessionária no momento da assinatura do contrato:

Cláusula Décima-Quinta

Garantia Financeira do Programa Exploratório Mínimo **Garantia Financeira**

15.1 Na assinatura deste Contrato, o Concessionário, por sua própria conta e risco, fornecerá à ANP uma ou mais Cartas de Crédito irrevogáveis no formato do ANEXO III — Carta de Crédito para garantir o Programa Exploratório Mínimo, emitidas por instituições financeiras aceitas pela ANP, no valor de US\$ 2.000.000 (dois milhões de dólares norte-americanos), relativo ao Programa Exploratório Mínimo para o primeiro Período de Exploração.

[...]

Execução das Garantias

15.4 Se o Concessionário não cumprir o Programa Exploratório Mínimo conforme especificado na Cláusula Quinta, a ANP ficará autorizada a executar tais Cartas de Crédito como compensação por tal descumprimento, sem prejuízo de outras

obrigações e deveres que o Concessionário tenha que cumprir ou do direito da ANP de buscar outras reparações cabíveis.

Sanções

15.5 A execução da garantia referida nesta Cláusula Décima-Quinta, nos termos nela definidos, será feita sem prejuízo da aplicação do disposto na Cláusula Vigésima-Nona e na Cláusula Trigésima.

Nestes termos, ao adquirir referida concessão, a contribuinte assumiu os riscos da exploração e as obrigações decorrentes do contrato. A autoridade fiscal, por sua vez, presumiu que por ter adquirido onerosamente este direito, a contribuinte somente poderia cedê-lo mediante contrapartida em recursos financeiros, desconsiderando a possibilidade de a concessionária não ter mais interesse no negócio e arcar com os prejuízos decorrentes da escolha empresarial que antes fez ao adquiri-lo.

Por tais razões, não há motivação, nos autos, que sustente a conclusão de que a contribuinte poderia ter negociado o direito cedido por um valor positivo. Por sua vez, o fato de a cessão se dar por ato bilateral, em razão do qual a cessionária assume as obrigações contratuais vinculadas ao direito cedido, é suficiente para afastar a hipótese de doação, cogitada subsidiariamente pela Fiscalização.

Diante do exposto, impõe-se a conclusão de que a exigência fiscal não pode subsistir, motivo pelo qual deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

A segunda infração decorreu da baixa de dívidas contraídas junto ao sócio da autuada no exterior, em contrapartida à baixa das correspondentes despesas pré-operacionais, contabilizadas no ativo diferido, resultantes de serviços adquiridos no exterior no interesse dos projetos *BM-ES-11 e BM-PAMA-3*, e suportados diretamente pelo sócio credor, sem ingresso de recursos no país. A autoridade fiscal discordou do estorno de despesas pré-operacionais e asseverou que a baixa da dívida *deve ser entendida como objeto de perdão*, ou seja, *ato unilateral de transferência de patrimônio e renda do credor estrangeiro, em favor da empresa nacional*, que não se confunde com aumento de capital, e sujeita-se à incidência do IRPJ e da CSLL, bem como da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O lançamento recaiu sobre os lançamentos de liquidação de dívida em contrapartida a despesas pré-operacionais, no valor total de R\$ 21.859.750,25, bem como sobre os ajustes injustificados de redução do passivo no valor total de R\$ 10.299.024,12, *interpretados como representativos de extinção parcial da obrigação, que, sem a correspondente prova do pagamento em favor do credor, ou de outra forma regular de extinção, caracteriza perdão de dívida.*

A maioria da Turma Julgadora de 1ª instância entendeu que o perdão de dívida da pessoa jurídica para com seus sócios deve ser tratado de forma distinta do perdão de dívida com terceiros. Afirmou-se que a operação equivale a aporte de capital e consignou-se que o perdão não deveria ter sido contabilizado a crédito de despesas pré-operacionais, mas sim de patrimônio líquido, *já que a quantia reverteria para a sociedade* até porque, como dito pela Fiscalização, os gastos comprovadamente ocorreram. Há referências ao art. 509 do RIR/99, ao Parecer Normativo CST nº 4/81 e a acórdãos deste Conselho, os quais afirmam que o perdão de dívida da empresa com o sócio não caracteriza receita tributável.

A Resolução CFC nº 750/93 assim dispõe acerca do regime de competência

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

[...]

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

[...]

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

[...]

Nestes termos, o perdão de dívida somente não revelaria insubsistência passiva, e por consequência receita, se o sócio estrangeiro efetivamente convertesse em aumento de capital o direito que detinha em face da autuada, à semelhança de como procedeu em relação a outros aportes promovidos. A conversão da dívida em aumento de capital representaria fato permutativo, pois a obrigação em face de terceiros seria substituída por uma obrigação da pessoa jurídica em face de seus sócios.

Por tais razões, não se vislumbra no art. 509 do RIR/99 amparo para o procedimento realizado pela contribuinte:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Os sócios podem deliberar a redução do capital social para absorção de prejuízos, com vistas a excluir esta rubrica do patrimônio líquido, e nem por isso o direito à compensação de prejuízos fiscais será afetado. Aqui, porém, a operação seria inversa, com conseqüente aumento de capital e extinção da dívida contabilizada no passivo. E tal providência seria possível, mas dependente dos registros regulares para aumento do capital da pessoa jurídica.

No caso, o procedimento realizado pela contribuinte ensejou a baixa de uma obrigação em contrapartida à baixa de despesas pré-operacionais, cuja amortização se mostrou impossível em razão da cessão dos contratos de concessão, para as quais elas se destinaram.

A realização daquelas despesas estaria condicionada aos seguintes requisitos do RIR/99:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

[...]

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea " a ");

[...]

1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º):

I - no caso da alínea " a " do inciso II, a partir do início das operações;

[...]

§ 2º Não será admitida amortização de bens, custos ou despesas, para os quais seja registrada quota de exaustão (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 6º).

[...]

Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas " a " a " e " do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º). (negrejou-se)

De outro lado, é certo que a contribuinte encerrou suas atividades e cedeu os contratos de concessão em razão dos quais as mencionadas despesas pré-operacionais foram promovidas, o que permite cogitar da possibilidade de baixa deste ativo diferido no momento da cessão dos contratos, consoante dispõe o já citado art. 418 do RIR/99:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

Em tais condições, a baixa das despesas pré-operacionais representaria uma perda de capital, que confrontaria a receita decorrente do perdão de dívida, e não alteraria o resultado do período fiscalizado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A autoridade fiscal vislumbrou a operação realizada pela contribuinte como estorno das despesas pré-operacionais, olvidando-se do contexto delineado em relação à outra infração constituída nestes autos, e da possibilidade de baixa, também, daquele ativo. Deste modo, centrou a acusação, apenas, no necessário reconhecimento da receita decorrente do perdão de dívida.

Quanto a este aspecto, a autoridade julgadora, por equiparar a situação aqui verificada àquela prevista no art. 509 do RIR/99, invoca os seguintes julgados administrativos para afastar a caracterização de receita tributável em face do perdão de dívida:

“Acórdão 107-09575, de 16/12/2008:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS À CONTA DE SÓCIO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - RECURSO DE OFÍCIO. A absorção de prejuízos contábeis mediante débito à conta na qual estejam registradas dívidas da sociedade para com sócio equivale a uma injeção de capital, não implica perdão das dívidas e não gera ganho financeiro tributável.”

“Acórdão 107-09122, de 12/09/2007:

IRPJ/CSLL - REDUÇÃO DE PREJUÍZOS CONTÁBEIS COM CRÉDITO DE SÓCIOS – Não tem natureza de perdão de dívida o débito à conta de crédito de sócio, cuja contrapartida foi a redução de prejuízos contábeis (Parecer Normativo CST nº 4/81).”

Como visto, porém, o caso em tela não representa a presunção de perdão de dívida em razão da redução de capital por absorção de prejuízos, mas sim decorre de perdão de dívida caracterizado pela baixa de obrigação com sócio, contabilizada no passivo, e não convertida previamente em capital da pessoa jurídica. Em tais condições, este Conselho já se manifestou favoravelmente à caracterização de receita tributável:

PERDÃO DE DÍVIDA. TRIBUTAÇÃO. Constitui receita tributável o valor correspondente ao perdão de dívida concedido à empresa (Acórdão 101-97.057)

IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PERDÃO DE DÍVIDA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - TRIBUTAÇÃO DO GANHO: A baixa de obrigação do passivo, pelo perdão da dívida pelo credor, representa acréscimo ao Patrimônio Líquido da devedora, que deve ter como contrapartida o resultado do período-base da data do evento, onde o ganho deve ser submetido à tributação. (Acórdão 108-04.805)

Frise-se que o fato de a pessoa jurídica ter iniciado, àquela época, processo de liquidação, não altera as conclusões aqui exteriorizadas. Isto porque, à primeira vista, poder-se-ia cogitar que, caso a pessoa jurídica não promovesse a baixa do passivo aqui em debate, o encerramento de suas atividades autorizaria esta mesma providência sem caracterizar um perdão de dívida, e obrigar o reconhecimento da correspondente receita. Ocorre que a jurisprudência administrativa reiteradamente demonstra que a liquidação não pode ser equiparada ao encerramento de atividades, na medida em que a liquidação permite que as atividades sejam retomadas, não conduzindo necessariamente ao encerramento:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITE DE 30% - Conforme entendimento sumulado pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, “para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação de base de cálculo negativa” (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006). Essa restrição aplica-se também às instituições financeiras em liquidação extrajudicial. (Acórdão nº 9101-000.035)

[...] CSLL — COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — TRAVA - LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. Nos termos do art. 60 da Lei 9.430/96, na determinação da base de cálculo da CSLL, a trava de 30% de que trata o art. 58 da Lei 8.981/95 c/c art. 16 da Lei 9.065/95, aplica-se também às entidades submetidas

ao regime de liquidação extrajudicial. LANÇAMENTO DE OFÍCIO - LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA — A questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício e juros de mora das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial pode ser cessada antes da realização da execução. (Acórdão nº 1103-000.024)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para compensação de prejuízos fiscais, não excepciona a entidade em fase de liquidação extrajudicial. [...] LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. A questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial ou falência pode ser cessada antes da realização da execução. (Acórdão nº 1101-00.756)

Em impugnação, a contribuinte também alegou que a baixa da dívida foi escriturada por ato unilateral seu, *sem que houvesse qualquer manifestação dos sócios no sentido de perdoar os valores a eles devidos*. Irrelevante, porém, se o perdão não se verificou por contrato escrito, na medida em que o credor era a controladora da autuada, e seus representantes concordaram tacitamente com a baixa escriturada. Não se trata de mera presunção – como inferido nos casos em que os prejuízos contábeis são absorvidos com crédito de sócios –, mas de fato escriturado sem oposição dos controladores que detinham poder para se manifestar em contrário.

Complementa, ainda, que somente caracterizariam receitas aquelas destinadas a remunerar a entidade, correspondentes ao benefício efetivamente resultante de atividades suas, na forma da doutrina que cita. Entende, porém, que *no caso de perdão de dívida, ocorre verdadeiramente uma doação, a qual possui natureza de transferência patrimonial, e não de receita*. Contudo, tais argumentos somente afastam a caracterização da receita como operacional, e não a desqualificam como receita não-operacional, igualmente integrante do lucro tributável. Como já demonstrado, a baixa de um passivo sem qualquer novação da dívida, ou seu pagamento, representa uma insubsistência passiva que tem como contrapartida o reconhecimento contábil de uma receita.

Subsidiariamente argumenta que o perdão de dívida caracterizaria uma receita financeira, à semelhança do desconto, que nada mais seria do que *um perdão parcial de uma dívida*. Todavia, é a motivação do desconto que lhe atribui a natureza de receita financeira, na medida em que para assim ser classificado deve ser concedido em razão da antecipação do pagamento da dívida, e não por questões comerciais, quando então representará um redutor da receita bruta de vendas. Aqui, porém, a dívida é baixada por decisão dos sócios de não mais recebê-la, sem qualquer vinculação a uma vantagem pelo uso do dinheiro no tempo.

Frente a todo o exposto, conclui-se que no âmbito do IRPJ e da CSLL, não procedem as reduções de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa no período fiscalizado, na medida em que, apesar de caracterizada a receita que deveria ter sido computada no resultado do período, a autoridade fiscal omitiu-se acerca da possibilidade de dedução da perda de capital representada pela baixa do ativo diferido composto pelas despesas pré-operacionais vinculadas aos contratos de concessão que foram cedidos a terceiros pela contribuinte. Mas isto

apenas em relação à dívida baixada em contrapartida às despesas pré-operacionais, no montante de R\$ 21.859.750,25, pois o restante da dívida escriturada como “Crédito de Sócios – Phillips Petroleum Company”, no valor de R\$ 10.299.024,12, e também baixada no ano-calendário 2004 sob históricos a título de “ajuste”, apresenta-se como receita isolada que deveria ter sido adicionada ao lucro do período.

Observa-se, ainda, que a recomposição da apuração do IRPJ e da CSLL resultou, em janeiro/2004, na exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas daqueles tributos, as quais se revelaram devidas em razão da adição, à base de cálculo do período, da omissão de receita decorrente de perdão de dívida, no montante de R\$ 2.945.804,50. Consoante relatado pela Fiscalização, apenas as baixas de passivo promovidas em 31/12/2004 tiveram por contrapartida a baixa de despesas pré-operacionais, de modo que a receita apurada em janeiro/2004 integra o passivo de R\$ 10.299.024,12, cujas baixas não foram justificadas pela contribuinte durante o procedimento fiscal, bem como no curso do contencioso. O extrato do Livro Razão à fl. 429 confirma esta correspondência.

Subsiste, portanto, a infração que motivou a recomposição do balancete de suspensão/redução levantado pela contribuinte para apuração das estimativas de IRPJ e CSLL devidas.

Quanto às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, a autoridade fiscal reproduz os seguintes fundamentos legais, que regem a incidência não-cumulativa destas contribuições:

Lei 10.637/02

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação as quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV (Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI — não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Lei nº 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação as quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

O legislador, nestes termos, depois de estabelecer a incidência sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluiu deste conceito, no que aqui importa, apenas as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado. As demais receitas não-operacionais, como no caso aquela decorrente do perdão de dívida, permaneceram sujeitas à tributação.

De fato, se os mencionados dispositivos legais merecessem interpretação ampliada, a Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, não precisaria ter promovido os seguintes acréscimos às exclusões relacionadas nos §§ 3º daqueles dispositivos:

§ 3º

.....

V -

.....

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures." (NR)

E, como dito, a receita não escriturada pela contribuinte não tem natureza financeira, inviabilizando a argumentação subsequente, deduzida em impugnação, em favor da aplicação do Decreto nº 5.164/2004.

Ainda, aduziu a contribuinte em impugnação que a Lei nº 10.833/2003 somente teria imposto o regime não-cumulativo no âmbito da COFINS a partir de fevereiro/2004, aspecto que desmereceria a exigência pertinente a janeiro/2004, distinguida pela Fiscalização como correspondente à base de cálculo de R\$ 2.945.804,50. E, neste ponto, observa-se que o Auto de Infração traz fundamentação legal distinta daquela indicada no Termo de Verificação Fiscal, qual seja: *Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto no 4.524/02.*

Ocorre que os mencionados dispositivos têm por fundamento a Lei nº 9.718/98, como neles expresso:

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 , art. 2º , e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 , art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º ; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

[...]

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

§ 1º As entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição.

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitam-se às disposições deste Decreto.

[...]

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

§ 1º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 2º Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4º A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 6º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 4º e 5º, é o preço ajustado entre as partes.

[...]

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

[...]

E o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que incluía no conceito de receita bruta a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e posteriormente revogado pela Lei nº 11.941/2009. Por sua vez, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 autoriza os órgãos julgadores da Administração Fazendária a afastarem a aplicação de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, de modo que deve subsistir a exoneração promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância, relativamente à exigência de COFINS em janeiro/2004.

Por fim, a impugnante pretende a utilização de créditos de Contribuição ao PIS e da COFINS que estariam disponíveis no período fiscalizado. Opõe-se à negativa fiscal neste sentido, esclarecendo que a baixa contábil dos créditos se deu em razão do encerramento de suas atividades e na inexistência de débitos daquelas contribuições. Complementa ser equivocado o entendimento fiscal de que a baixa dos créditos teria reduzido as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não apurou tributos a pagar neste período, e mesmo com a desconsideração dos efeitos daquela baixa permaneceria sem nada dever.

Constata-se nos autos que, ao cientificar a contribuinte do Termo de Verificação Fiscal de fls. 437/449, a autoridade lançadora expôs à fiscalizada o seu entendimento acerca das operações investigadas, e concedeu-lhe 10 (dez) dias para apresentação de *suas justificativas e contra-razões para os fatos acima descritos apresentando a fundamentação legal e os documentos e demais meios de prova que julgar necessário para reversão dos entendimentos antes explanados, bem como, a apresentar e demonstrar os*

créditos que eventualmente entenda dispor relativos às contribuições para o PIS e a COFINS ficando-lhe assegurado, no mesmo prazo, o direito de apresentar os documentos adicionais a que se refere em sua resposta de 02/10/2008 (documentos que amparam os lançamentos efetuados na conta 211401 em 2004, quais sejam, as baixas de passivo).

Em resposta, dentre outros aspectos, a contribuinte informou *que possui saldo de PIS a compensar no valor de R\$ 232.226,37 e COFINS a compensar no valor de R\$ 1.980,64 conforme memória de cálculo e razão das contas 11022903001 e 11022905001, respectivamente (fls. 450/451). Às fls. 485/490 constam documentos identificados como Ficha de Apuração do PIS/COFINS – 2004, evidenciando saldo inicial de créditos de Contribuição ao PIS no mercado interno de R\$ 231.748,45, seguidos de outros créditos de mesma natureza, no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao longo dos meses de 2004, totalizando em dezembro os montantes de R\$ 232.226,37 e R\$ 1.980,64, respectivamente. Os registros do Livro Razão às fls. 491/492 confirmam os valores apontados nos demonstrativos anteriores, e encerram com lançamento em 31/12/2004 anulando o saldo contábil com lançamento sob histórico *Baixa pela não utilização de Crédito de PIS (ou COFINS)**

A Fiscalização não admitiu a dedução dos mencionados créditos nos seguintes termos:

Por fim, a interessada no item 04 de sua citada resposta (de 20/10/2008) informa possuir créditos de PIS e de COFINS a compensar nos valores de R\$ 232.226,37 e R\$ 1.980,64, respectivamente. Embora tenha juntado cópia dos extratos do razão das contas 1.1.02.29.03.001 COFINS a compensar, e 1.1.02.29.05.001 PIS a compensar, não logrou demonstrar a certeza e liquidez do crédito que pretende utilizar.

De se notar que parcela correspondente a 99,79% (R\$ 231.748,45) de seu crédito de PIS teria sido originada no exercício de 2003, em relação à qual a fiscalizada não apresentou qualquer documento (notas fiscais, faturas, etc.) ou demonstrativo que comprovasse o crédito pleiteado. Para que tal crédito pudesse ser considerado, teria a fiscalizada que demonstrar aquisições, em 2003, de insumos e demais bens e serviços com direito a crédito em montante superior a R\$ 14 milhões, não tendo a mesma apresentado à fiscalização qualquer nota fiscal ou outro documento hábil à comprovação do crédito pretendido. Em relação aos créditos gerados em 2004, embora de valores ínfimos (R\$ 477,92 de PIS e R\$1.980,64 de COFINS) a fiscalizada, também, não apresentou qualquer documento fiscal que os pudesse comprovar.

Ademais, os registros contábeis da fiscalizada (contas 1.1.02.29.03.001 COFINS a compensar, e 1.1.02.29.05.001 PIS a compensar) demonstram que tais créditos já foram por ela totalmente utilizados, em 31/12/2004, quando decidiu baixar a resultado (lançamento a débito da conta gastos exploratórios n.º. 3.2.09.01) a totalidade dos créditos de que dispunha (baixa a resultado pela não utilização de créditos de PIS e COFINS). Registre-se que a própria DACON relativa ao 4º trimestre de 2004, apresentada à SRF pelo sujeito passivo, indica a utilização dos créditos registrada na contabilidade (tanto no que tange ao crédito do PIS, como da COFINS): inicialmente, na linha 27 das fichas 04 e 06 (mês de dezembro/04) que demonstra os "ajustes negativos de créditos" decorrentes da citada utilização, bem como, no saldo de crédito do mês de dezembro/04 declarado como igual a/zero (na linha 33 das mesmas fichas 04 e 06 da DACON).

Os referidos lançamentos contábeis e a própria DACON indicam a opção do contribuinte pela utilização dos citados créditos para fins da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no período (baixa a resultado), o que torna, também por

tal motivo, impossível que os mesmos sejam novamente considerados para fins de compensação da COFINS e do PIS ora exigidos em procedimento de ofício.

As duas objeções apresentadas pela Fiscalização não se sustentam. A contribuinte não foi intimada a apresentar as notas fiscais que suportassem os créditos detidos, mas apenas a *apresentar e demonstrar os créditos que eventualmente entenda dispor relativos às contribuições para o PIS e a COFINS*, e neste sentido apresentou demonstrativos compatíveis com os registros do DACON e de sua contabilidade. Por sua vez, o mencionado *ajuste negativo de créditos* consignado no DACON, em dezembro/2004, está justificado na contabilidade pelo histórico “*Baixa pela não utilização de Crédito de PIS*” (ou COFINS), e não pode ser, assim, interpretado como utilização.

Frente a tais circunstâncias, a baixa destes créditos contra o resultado do período deve ser revertida, e sua dedução admitida na determinação dos saldos a pagar resultantes da receita apurada em razão do perdão de dívida, pelos valores a seguir demonstrados:

Mês	Contribuição ao PIS			COFINS		
	Débitos	Cred.Acum.	Utilizado	Débitos	Cred.Acum.	Utilizado
01/2004	48.605,77	231.796,37	48.605,77			
03/2004	107.045,79	231.884,09	107.045,79	493.059,43	403,99	403,99
05/2004	9.340,30	231.979,88	9.340,30	43.022,00	845,27	441,28
06/2004	4.099,84	232.089,43	4.099,84	18.884,13	1.349,85	504,58
12/2004	361.528,05	232.226,37	63.134,67	1.665.220,13	1.980,64	630,79
Totais	530.619,75		232.226,37	2.220.185,69		1.980,64

Finalizando, cumpre observar que a contribuinte apresentou, em sua impugnação, argumentos subsidiários para também afastar a exigência de multa isolada em razão de estimativas não recolhidas, caso fossem consideradas válidas as adições promovidas pela Fiscalização à sua apuração. A decisão sob reexame cancelou esta exigência, mas a reversão do entendimento em favor da tributação da receita de perdão de dívida, e da integral manutenção da exigência em janeiro/2004, enseja o restabelecimento da multa isolada antes cancelada.

A contribuinte alegou, porém, que a apuração de prejuízo fiscal no ano-calendário evidencia a ausência de tributo a pagar, e impõe o afastamento da penalidade, por infirmar a necessidade de antecipação, e contrariar o conceito de renda. Cita doutrina e manifestações deste Conselho em favor de seu entendimento.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Reconstituída tal demonstração e demonstrados os tributos devidos, evidencia-se a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Significa dizer que para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Quando o sujeito passivo assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do

ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Assim, por todo o exposto, relativamente à infração de omissão de receitas decorrente de perdão de dívida, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para:

- Restabelecer parcialmente as reduções do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurados no ano-calendário 2004, no montante de R\$ 10.299.024,12, acrescido das parcelas de R\$ 232.226,37 e R\$ 1.980,64, originalmente baixados contra o resultado do período mas pleiteados pela contribuinte para redução das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS aqui formalizadas;
- Restabelecer a multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL em janeiro/2004;
- Restabelecer parcialmente as exigências de COFINS, apenas no que tange aos períodos de apuração de março, maio, junho e dezembro/2004, e nos valores reduzidos em razão dos créditos aproveitados a pedido da contribuinte, mantendo a exoneração do crédito tributário pertinente a janeiro/2004; e
- Restabelecer parcialmente as exigências de Contribuição ao PIS nos períodos autuados, mas nos valores reduzidos em razão dos créditos aproveitados a pedido da contribuinte.

Este voto, portanto, é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora