



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

**Processo n°** 13502.720796/2014-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.826 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BRASKEM S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Roberto Caparroz de Almeida, que lhe negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

## **Relatório**

A empresa teve lavrados contra si autos de infração de Imposto de Renda **Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 8)**.

O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 9.737.468,54. O relatório da ação fiscal está às fls. 12/37. A ciência dos autos de infração ocorreu em 18/07/2014.

O agente do fisco constatou que **a empresa excluiu o valor de R\$ 1.225.087.353,20 indevidamente do lucro líquido**, para fins de apuração de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

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

A contribuinte impugnou as exigências em 15/08/2014, através da petição de fls. 2701/2741.

### **1. Razões de autuação**

#### **1.1. Exclusões indevidas**

A contribuinte liquidou passivos tributários com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, com base em benefício previsto na **MP 470/2009**.

As receitas decorrentes dessa utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas para liquidação de passivo foram excluídos no Lalur, como se vê abaixo:

BRASKEM S.A.		Página: 50		
<b>Parte A - Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício</b>				
<b>Imposto de Renda</b>				
CNPJ: 02.150.391/0001-70		Referente a Novembro de 2009		
Data	Histórico	Adições	Exclusões	
30/11/2009	Crédito IR sobre Prejuízos Fiscais utilizado na redução de despesas c/ parcelamento - MP470.			939.518.865,22
30/11/2009	Crédito CS sobre Base Negativa de CSLL utilizado na redução de despesas c/ parcelamento - MP470.			285.570.867,98
30/11/2009	Desconto não tributável do Parcelamento Lei 11.941/09 - CSLL.			311.009.433,87

O autuante, às fls. 16/17, demonstra os lançamentos contábeis efetuados pela contribuinte que redundaram na contabilização dos créditos de IRPJ e CSLL utilizados para liquidação do parcelamento como "outras receitas", consideradas pela autuada como não tributáveis. Explica o agente do fisco, com base em arrazoado apresentado pela fiscalizada:

*c) Em 30 de novembro de 2009, a Braskem reconheceu o IR e CSLL diferidos integralmente na contabilidade, referentes aos estoques de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL registrados no LALUR/LACS. Alegou também que esses lançamentos seriam alocados na linha de "Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro" na DRE.*

*d) Nesse mesmo dia, a Braskem reclassificou o IR e a CSLL diferidos para o grupo contábil de "Outros Resultados Operacionais". [...]*

*e) Prosseguiu o arrazoado esclarecendo que a reclassificação efetuada teve o propósito de atender as regras contábeis geralmente aceitas, assim como as regras contábeis internacionais [...].*

*f) Finalizou o arrazoado, esclarecendo que seu entendimento é de que essas "Outras Receitas" não seriam tributáveis, por não se tratar de receitas propriamente ditas, razão pela qual tais valores (código da conta nº 3405010130) foram devidamente excluídos da apuração do Lucro Real.*

As exclusões dos créditos de IR sobre prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, segundo o autuante, teriam sido realizadas sem respaldo legal e, por isso, seriam passíveis de desfazimento pelo fisco.

O agente do fisco discorre sobre a aplicação da MP 470/2009, que possibilitou parcelamento de determinados débitos com redução de multas, juros e encargo

legal. Alude acerca da possibilidade de que os débitos, no âmbito do parcelamento, poderiam ser liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL próprios.

Conclui que referida legislação não previa qualquer efeito tributário referente a exclusões de receita na apuração fiscal das empresas optantes pelo parcelamento. Diz que não há amparo legal para a exclusão das receitas auferidas com redução de multa e juros, **tampouco, das oriundas da utilização de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL para liquidação de passivos tributários.**

A atuada contabilizou o estoque de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL a débito de ativo não circulante e a crédito da conta de resultado "provisão para IR e CSLL" e reclassificou tal conta de provisão para conta de resultado "outras receitas operacionais".

O atuante diz que a conta "provisão para IR e CSLL" é uma conta de resultado, com natureza de despesa, sendo, portanto, incorreta sua utilização para alocar contrapartida de Ativo oriundo de créditos de IR e base cálculo negativa de CSLL.

Assim, a contrapartida para a contabilização de Ativo com os citados créditos, para quitação de passivos tributários, representa Outras Receitas tributáveis devendo ser incluídas [na DRE] entre o Lucro ou Prejuízo Operacional e o Resultado do Exercício antes do IR.

Aponta diferenças entre a compensação de prejuízo fiscal e bases negativas com o lucro líquido ajustado e a utilização dos prejuízos e bases negativas para liquidação de passivos tributários.

No primeiro caso haveria o confronto de bases do mesmo gênero e, no segundo caso, ao contrário, há a liquidação de débitos de IPI com créditos de IRPJ e CSLL, ou seja, elementos de gêneros diferentes, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos, sendo, portanto, clara a distinção no tratamento tributário.

**O agente do fisco diz que o acréscimo patrimonial proveniente da liquidação de passivos tributários na forma da MP 470/2009 constitui-se, inequivocamente, com o receita tributável.**

A atuada teria, primeiramente aumentado o seu ativo quando da contabilização de créditos de IR e CSLL, originários dos estoques de prejuízos e bases negativas de CSLL. **Assim a sociedade teria transformado um direito originalmente incerto – a possibilidade de compensar lucros futuros – em um direito presente, líquido e certo.** Diz:

*A empresa adquiriu uma disponibilidade econômica imediata, materializada na utilização dos créditos de IR e CSLL, originários dos estoques de PF e BCN da CSLL, para liquidar/diminuir passivos tributários no âmbito da MP 470/2009. Assim, é possível afirmar peremptoriamente que a contrapartida da contabilização dos créditos de IR e CS no Ativo, aumentou a situação líquida patrimonial, gerando uma receita propriamente dita.*

A exclusão efetivada pela contribuinte não está inclusa entre as hipóteses de exclusões previstas no **art. 250 do RIR/99**. Chama a atenção que, ao contrário, há previsão específica para a compensação do prejuízo fiscal de anos anteriores, limitado a 30%. Concluiu

que tais receitas integram o lucro líquido, dada a inexistência de autorização legal para sua exclusão.

## 1.2. Multa Isolada

Houve aplicação de multa isolada pelo não pagamento da estimativa de IRPJ de novembro de 2009. Diz o autuante:

*Tendo em vista que, para o ano calendário de 2009, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento de estimativas mensais, e, em se considerando as infrações apuradas por esta fiscalização que alteraram os resultados fiscais dos períodos e das estimativas citados, constatou-se que a empresa deixou de efetuar pagamento do IRPJ estimado em novembro de 2009.*

[...]

*Do todo exposto neste item, concluiu-se que é devida a multa isolada pela falta de pagamento da estimativa mensal, relativa a novembro de 2009, do IRPJ, conforme descrição no Demonstrativo de Apuração do ano calendário em epígrafe, parte integrante deste Auto de Infração.*

## 2. Razões de defesa

**2.1 Normas contábeis e tributárias autorizam as exclusões realizadas** O procedimento adotado pela contribuinte encontraria respaldo na **Deliberação CVM 273/98**, que definiu em seu item 7 que o resultado contábil antes do IR "é o lucro líquido ou prejuízo do período, antes da dedução ou acréscimo das despesas ou receitas de imposto de renda e da contribuição social".

Em complemento, o item 9 da norma traz a definição de "despesas ou receitas de imposto de renda e da contribuição social" como sendo o "valor total incluído na determinação do lucro líquido ou prejuízo do período, no tocante a tal imposto e contribuição, abrangendo os valores correntes e diferidos". O conceito de provisão para o IR não está restrito apenas à despesa corrente de IR e CSLL, como sugeriria o autuante.

A leitura da expressão "despesa com tributos sobre o lucro" do item 82 da Resolução CFC 1.185/09, destacado pela autoridade fiscal, não pode estar dissociada do **conceito mais abrangente contido no CPC 32 que considera dentre seus elementos integrantes não apenas lançamentos devedores, mas também ajustes de natureza credora como o são o IRPJ e a CSLL diferidos ativos.**

Diz que o simples fato de a Impugnante ter reclassificado, pela aplicação da melhor técnica contábil, os valores de IRPJ e CSLL diferidos sobre prejuízo fiscal e base negativa da CSLL da linha de provisão de IRPJ e de CSLL para a conta "outras receitas operacionais" não altera a natureza jurídica de créditos fiscais referentes a tributos sobre o lucro. Essa natureza jurídica decorre da origem dos créditos fiscais pela apuração de prejuízo

fiscal e base negativa de CSLL em exercícios anteriores, não importando a forma como a lei autorizou a sua utilização.

**O agente do fisco considerou que a provisão para o IRPJ é conta de resultado, com natureza de despesa**, portanto, incorreta sua utilização para alocar contrapartida de ativo oriundo de créditos de IRPJ e CSLL sobre prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

**A contrapartida representaria "outras receitas tributáveis"**. O já exposto acerca da sistemática de contabilização define a conta de provisão como um conjunto de lançamentos credores e devedores que compõem o reconhecimento do IRPJ e da CSLL correntes e diferidos (de forma devedora ou credora) por força do regime de competência, que afinal estão refletidos no regime de apuração desses tributos pelo lucro real previsto na legislação.

Em que pese as provisões para o IRPJ e para a CSLL estarem vinculadas a obrigações, a sua escrituração poderá ser registrada por meio da contabilização de elementos credores e devedores que contribuem para se obter o valor das provisões destes tributos que deverá constar nas demonstrações financeiras da companhia.

A previsão de indedutibilidade de IRPJ e CSLL da apuração de suas próprias bases de cálculo (art. 41, § 2º da Lei 8.982/95 e 1º da Lei 9.316/96) torna não dedutível o valor líquido resultante dos elementos credores e devedores que compõem a provisão contábil para IRPJ e CSLL, ainda que temporariamente seu efeito seja credor. Afirma:

*No caso concreto, uma vez que a Impugnante, em decorrência da melhor prática contábil, teve que reclassificar o lançamento credor relativo a IRPJ e CSLL diferidos ativos em seu resultado, da conta de Provisão para o IRPJ e a CSLL para "Outras Receitas", adotou o procedimento previsto no artigo 250, II, do RIR/99 a fim de efetuar a exclusão desses valores nas suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 30 de novembro de 2009, dada a sua neutralidade nos termos já aludidos acima.*

*A referida exclusão está autorizada pelo artigo 250, II do RIR/99.*

O fato de o art. 250 de o RIR/99 deixar de mencionar expressamente o IRPJ e a CSLL diferidos ativos não indica a ausência de direito de realizar a exclusão levada a efeito. Como a provisão para imposto sobre a renda e para a CSLL não afeta o cálculo desses tributos, porque o legislador tomou o lucro líquido antes desses tributos como a sua base de cálculo, não há que se falar em necessidade de comando legal específico no RIR/99 regulando a exclusão desses valores.

A impugnante traz demonstrativo (fls. 2716) comparando a metodologia por ela empregada (coluna "Registro IRPJ/CSLL diferidos - outras receitas") com a que seria aplicável caso o IRPJ e CSLL diferidos compensados no parcelamento tivessem sido mantidos nas linhas de provisão dos respectivos tributos (coluna "Registro -IRPJ/CSLL diferidos - provisão IRPJ/CSLL"). Sobre o demonstrativo, diz:

*O quadro acima também comprova que, caso a Impugnante não tivesse realizado a mencionada exclusão, os valores de prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL do ano seriam reduzidos em*

*aproximadamente R\$ 1,2 bilhões, implicando na efetiva tributação dos valores de IRPJ e CSLL diferidos ativos apenas em virtude de mera reclassificação de contas, i.e., da conta de Provisão para o Imposto sobre a Renda para uma conta de Outras Receitas Operacionais. Ora, se não houvesse essa reclassificação nem haveria que se falar em exclusão, pois o lucro líquido base para o cálculo do IRPJ e da CSLL é um lucro antes da própria provisão para o IRPJ e a CSLL.*

## 2.2 Posicionamento das autoridades fazendárias e do CARF

Afirma que a RFB já se manifestou acerca da neutralidade dos ativos fiscais diferidos. Menciona a **Solução de Consulta nº 18/1998 e a 21/2001**, ambas da Disit da 9ª Região Fiscal.

Acerca do último ato mencionado, do qual somente a ementa teria sido publicada, diz que decisão do **Carf no Acórdão 103-21.799**, em que a Solução de Consulta é referida, mostra que a consulente possuía créditos decorrentes de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e estava utilizando-os para liquidar a parcela do débito correspondente a multas de mora, multas de ofício e juros moratórios no âmbito do Refis. Ou seja, a RFB já teria proferido decisão no passado aceitando prática contábil praticamente idêntica àquela adotada pela Impugnante.

A análise do Acórdão 103-21.799 mostra que a autuação fiscal seria do mesmo molde da efetuada no caso da impugnante. E, em que pese tenha sido mantida na DRJ, o antigo Conselho de Contribuintes proferiu decisão unânime ao contribuinte, no sentido de que a demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes de ser deduzido o valor da provisão para pagamento do imposto de renda e, antes, também, de ser adicionado o valor correspondente ao registro do denominado "Ativo Fiscal Diferido". Transcreve excerto da decisão.

O Parecer Normativo CST nº 102, de 1978, também corroboraria o entendimento de que a constituição da Provisão para o IR não afeta o montante do lucro da exploração. Transcreve itens 3 e 6:

*3. A provisão para o imposto de renda não está incluída entre os elementos que integram a apuração do lucro líquido do exercício. Embora sua constituição seja obrigatória para as companhias e para as demais pessoas jurídicas, o lucro líquido do exercício, como tal definido no § 1o do artigo 6. do Decreto-lei nº 1.598/77, não estará influenciado pela formação da provisão para o imposto de renda.*

[...]

*6. A demonstração do lucro real (cf. Instrução Normativa nº 28/78) será aberta com o lucro líquido do exercício, antes de formada a provisão para o imposto de renda, não constituindo essa provisão, portanto, item de adição. [Grifos aditados].*

Também o Perguntas e Respostas da DIPJ 2010 editado pela Secretaria da Receita Federal, referente ao ano-calendário de 2009 (mesmo ano-calendário objeto da presente autuação), também deixa claro que a constituição da Provisão para o Imposto sobre a Renda é obrigatória para todas as empresas e que seus efeitos são meramente contábeis, não trazendo impactos para a composição do lucro real - base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Além disso, o Perguntas e Respostas evidencia que a contrapartida da provisão para o IRPJ nos casos de existência de lucro líquido ou prejuízo contábil será sempre a própria conta que demonstrar o resultado do período de apuração. Conclui a impugnante (fls. 2722):

*Como demonstrado, a interpretação sistemática da legislação tributária e contábil aplicável, das soluções de consulta prolatadas pela própria Receita Federal, do Parecer Normativo CST, da decisão do antigo Conselho de Contribuintes, bem como do Perguntas e Respostas da DIPJ 2010, deixam claro que o ativo fiscal diferido não possui impactos tributários, tendo como objetivo contribuir para que os balanços patrimoniais das pessoas jurídicas reflitam de forma mais adequada a sua realidade econômica, na medida em que os prejuízos acumulados pelas pessoas jurídicas representam um crédito passível de aproveitamento em exercícios futuros.*

*O fato de, no caso em apreço, o ativo fiscal diferido ter sido utilizado para liquidar passivos relativos a outros tributos não altera em absolutamente nada a sua natureza jurídica de créditos de IRPJ e CSLL. A Impugnante simplesmente seguiu as orientações historicamente adotadas pela própria Receita Federal com relação ao tratamento tributário do ativo fiscal diferido, com evidente amparo legal.*

Após as reiteradas manifestações do fisco, não cabe malferir o princípio da confiança legítima, com nova interpretação, afastada do posicionamento histórico do fisco.

### **2.3 Ausência de acréscimo patrimonial com a utilização dos prejuízos fiscais**

O acréscimo patrimonial surge quando um bem ou direito novo se incorpora de maneira definitiva ao patrimônio. **A forma de utilização dos prejuízos fiscais prevista na MP nº 470 não se enquadra no conceito de direito novo.** A possibilidade de satisfação dos créditos fiscais originados pelos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL já existia e, no máximo, poderia haver uma **antecipação do momento de exercício desse direito.**

Citando Pontes de Miranda a impugnante diz que a utilização de prejuízos fiscais é um direito em si. Seria um direito expectativo, e a existência de uma condição suspensiva não elimina a existência do direito. Diz:

*Essa metodologia de análise do fenômeno jurídico pode ser perfeitamente aplicada ao caso concreto para se entender que o direito à utilização de determinados prejuízos fiscais apurados segundo critérios definidos na lei tributária surge no momento*



*de sua formação, apenas a utilização posterior depende da existência de lucros futuros.*

Fala dos controles e garantias do direito à utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas, entre eles a possibilidade de o fisco questionar os montantes e inclusive, efetuado lançamento fiscal para corrigi-los. Pergunta: Se há previsão da extinção do direito da fiscalização de reduzir o montante de prejuízos fiscais, como seria possível entender que o prejuízo fiscal não representaria um direito desde a sua formação? Da mesma forma, na cessação das atividades da empresa os valores diferidos passam a ser considerados despesas, demonstrando a existência do direito independentemente do momento de sua compensação.

Acentua que a Recorrente, ao compensar os créditos relativos aos prejuízos fiscais com passivos tributários, reduz seu montante de prejuízos fiscais. Com isso, pode não haver mais estoque de prejuízos suficiente para compensação com os lucros futuros, o que ocasionaria o pagamento maior de tributo no futuro.

Equivale a dizer que a utilização dos referidos créditos para liquidação de passivos tributários no âmbito do parcelamento muito mais se aproxima de um custo efetivamente incorrido pela Impugnante do que de um ganho patrimonial tributável.

A ciência contábil teria captado bem claramente serem os prejuízos e bases negativas um direito, ao permitir a constituição da conta de Imposto de Renda Diferido como forma de representar o direito à compensação dos prejuízos fiscais mesmo antes da possibilidade de compensação com o lucro. Esse ativo tem como efeito imediato a redução da Provisão para o Imposto de Renda e propicia uma maior quantidade de lucro passível de distribuição no período.

Conclui:

*Por todo exposto, conclui-se que o registro de ativo diferido em decorrência da MP n.º 470/2009 não representa um direito novo e, por conseguinte, não caracteriza qualquer acréscimo tributável. Da mesma forma, a utilização do ativo referente a prejuízos fiscais para compensar débitos fiscais objeto do parcelamento instituído pela MP 470/2009 (originalmente compensados com créditos de IPI não homologados) representa mera antecipação do uso de um direito existente.*

## **2.4 Diferenças relevantes com outros casos de parcelamento com anistia**

Ao contrário do caso presente, nas situações do art. 40, § 7º da Lei 12.865/13, com a redação da Lei nº 12.995/14, pode-se admitir que a empresa beneficiada com o pagamento de débitos tributários, utilizando **prejuízos de sociedade controladas e coligadas**, aufere receita no recebimento dos créditos de prejuízos fiscais.

Ela não tinha direito à utilização do prejuízo fiscal de terceiro e passou a ter. Também na anistia da Lei 11.941/09 fez-se necessária a expressa disposição sobre a exclusão dos descontos relativos às multas e juros das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que

houve um desconto de valores anteriormente devidos, uma reversão de um passivo, sem que a empresa utilizasse recursos ou créditos existentes.

**A impugnante se beneficiou de desconto referente à multa e juros no âmbito da MP 470, mas considerou esse desconto tributável na base de cálculo do IRPJ e CSLL. Traz quadro demonstrativo.**

As situações antes mencionadas diferem do caso em comento. **A impugnante apenas teria utilizado créditos de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL apurados pela própria empresa e que constituem direito próprio, moeda de pagamento para IRPJ e CSLL futuros.**

*O que a MP 470 permitiu foi tão somente uma antecipação da utilização desses créditos, através do uso dessa moeda para pagamento de outros tributos. Mas essa utilização certamente reduziu o valor dos referidos créditos, liquidando um direito da própria Impugnante, isto é, mera antecipação do uso de um crédito próprio.*

## **2.5 Tratamento anti-isonômico em situações equivalentes**

O entendimento do autuante ofende ao princípio da isonomia e impõe tratamento desvantajoso em relação a empresas que também utilizaram prejuízos fiscais para liquidar passivos tributários, mas o fizeram de modo diverso em termos de registros contábeis. Diz:

*Ora, o fato é que a Impugnante só foi autuada porque, no momento em que o parcelamento foi instituído, sua contabilidade não registrava integralmente o denominado ativo fiscal diferido. Se a Impugnante já tivesse, antes de 2009, constituído IRPJ e CSLL diferidos ativos sobre todo o saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, tendo como contrapartida conta de resultado, haveria, no momento do parcelamento, apenas movimentação de contas patrimoniais decorrentes da baixa do ativo fiscal diferido contra os passivos tributários incluídos no parcelamento.*

*Trata-se de um argumento fazendário que prestigia interpretação apenas sob o aspecto formal, sem perquirir da natureza jurídica dos institutos envolvidos. Afinal, não é o lugar ou o nome da conta contábil em que determinada cifra é registrada na contabilidade que determina a natureza jurídica e os efeitos tributários.*

Volta a referir o Acórdão 103-21.799 do antigo Conselho de Contribuintes, onde os conselheiros reconheceram poderia haver tratamento anti-isonômico tão-somente em razão do modo de contabilização adotado.

## **2.6 Erro na descrição dos fatos. Parcela dos débitos quitados com prejuízo fiscal e base negativa de CSLL são relativos a IRPJ e CSLL**

Um dos pilares em que se sustenta a autuação seria o fato de o aproveitamento de créditos fiscais ter sido realizado para liquidação de passivos tributários de gêneros distintos do IRPJ e da CSLL. Mas, em verdade, uma parte da exclusão realizada pela Impugnante decorre também da liquidação de passivos relativos ao IRPJ e CSLL, conforme demonstrados em planilhas apresentadas no curso da fiscalização: do total de R\$ 1.225.087.353,20 de créditos de IRPJ e CSLL decorrentes de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL e que foram excluídos das bases de cálculo dos referidos tributos, o montante de R\$ 108.005.392,97 referem-se aos créditos compensados com débitos de IRPJ e CSLL.

Sobre a quitação de passivos de IRPJ e CSLL com saldos de prejuízo fiscal e bases negativas de CSLL, o próprio autuante admite que seria admissível a reclassificação para a conta de Outras Receitas Operacionais sem que tal fato ocasionasse a tributação dos correspondentes créditos, conforme trecho constante da página 09 do TVF.

Com isso, ao menos a exclusão da parcela de R\$ 108.005.392,97, que se referem a débitos de IRPJ e CSLL, constitui-se em direito da impugnante.

## **2.7 Da ausência de tipificação da multa isolada no caso concreto**

Não haveria previsão legal para a exigência de multa isolada na hipótese concreta, eis que a multa isolada é calculada apenas com base na estimativa apurada sobre a receita mensal da Impugnante que não é alterada pela adição de despesas pela fiscalização. Transcreve os arts. 2º, § 1º e 44, inciso II, alínea 'b' da Lei 9.430/1996.

A penalidade isolada incidiria sobre o valor do imposto apurado com base na receita bruta do contribuinte. É a denominada "estimativa com base na receita bruta". Não há regra que determine a incidência de multa sobre o imposto que deixou de ser pago quando o contribuinte apura com base no balancete de suspensão ou redução do imposto/contribuição.

A contribuinte teria efetuado a apuração do imposto estimado com base em balanços/balancetes de redução ou suspensão do imposto. Essa forma de apuração está prevista no art. 35, da Lei 8.981/1995. Conclui dizendo:

*Por essas razões, somente pode ser objeto de multa isolada alguma inclusão no valor tributável à título de receita, já que a base de cálculo do valor do imposto ou contribuição social recolhido como estimativa, não é feita por diferença, mas, por presunção de lucro. A opção pela antecipação do tributo com base nos balanços ou balancetes para suspensão constitui-se em um direito do contribuinte, mas o legislador não o associou à formação da base de cálculo da multa isolada que deve ser calculada tão-somente com base na receita mensal da empresa.*

## **2.8 Erros de cálculo na apuração da multa isolada pelo não-recolhimento de antecipação mensal**

Caso não sejam aceitas as razões de defesa anteriores, pede o recálculo da multa isolada, considerando:

1) a consideração do benefício fiscal do Lucro da Exploração: como a Impugnante apurou prejuízo fiscal no mês de novembro de 2009, não teve como aproveitar o benefício fiscal do Lucro da Exploração. Se tivesse apurado tributo a pagar, conseqüentemente teria dele deduzido o valor do benefício.

Em decorrência das glosas perpetradas pelo Fisco, sobrevieram bases tributáveis capazes de serem reduzidas pelo aproveitamento do benefício fiscal. Todavia, os dd. auditores Fiscais deixaram, por nítido equívoco, de proceder ao devido recálculo do IRPJ devido, considerando o valor da totalidade do benefício a que a Impugnante teria direito.

Vale ressaltar que a Impugnante informou na DIPJ correspondente ao exercício de 2009 a apuração do Lucro da Exploração, cujo cálculo, como indicado acima, deveria ser revisitado, tendo em vista ser diretamente afetado pela desconsideração da exclusão da receita referente ao ativo diferido de IRPJ e CSLL da apuração do lucro real.

2) a consideração do benefício fiscal relativo ao PAT: em novembro de 2009 não houve a utilização do benefício fiscal relativo ao PAT porque a Impugnante apurou prejuízo fiscal. Como as glosas perpetradas pela dd. autoridade fiscal Fisco resultaram na apuração de base tributável, impõe-se, por conseguinte, a apuração do benefício fiscal que seria devido à época.

Deveras, as glosas perpetradas pela dd. autoridade fiscal resultaram na apuração de diferença de IRPJ passível de dedução com benefício fiscal relativo ao PAT. Como a dd. autoridade fiscal deixou de proceder ao recálculo do benefício, a Impugnante requer que seja reconhecido o seu direito de deduzir, do valor eventualmente devido, o valor do benefício fiscal correspondente que seria passível de utilização à época, respeitados os limites legais.

### **Da decisão de 1º instância**

Através do acórdão n. 10-54.356 a 5º Turma da DRJ/POA julgou a Impugnação da ora Recorrente improcedente, conforme abaixo ementado:

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

*São tributáveis as receitas correspondentes à liquidação de passivos tributários com a utilização de prejuízos fiscais e bases*

*de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito MP 470/2009.*

**RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.**

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

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DEDUÇÃO DE INCENTIVOS.**

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

**LUCRO DA EXPLORAÇÃO.**

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

### **Recurso Voluntário**

Foi apresentado Recurso Voluntário, por meio do qual a Recorrente ratifica as alegações trazidas em Impugnação.

Posteriormente, a Contribuinte juntou aos autos Parecer - Prof. **Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi** sobre o qual a PGFN tomou ciência nos autos.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos legais, portanto, merece ser conhecido.

### Resumo dos Fatos

O objeto de discussão no presente processo é muito claro: a utilização de **Prejuízo Fiscal (PF) e Base de Cálculo Negativa de CSLL (BN)** para pagamento de débitos em programa especial de parcelamento e anistia trazido pela MP 470 constitui fato gerador do IRPJ e da CSLL?

Isso porque, em razão de lançamentos contábeis detalhadamente explanados no relatório acima, a utilização de tal PF e BN resultou em lançamento em conta de resultado (receita) que foram excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL pela Recorrente por considerar não se tratar de receita tributável.

Cabe ressaltar, não se discute nos presentes autos, o oferecimento à tributação do valor do desconto obtido no Programa de Anistia, pois, tal montante fora efetivamente tributado pela Recorrente. A discussão aqui se concentra nos valores de PF e BN que foram utilizados para pagamento dos débitos.

### Mérito

Para buscarmos a melhor solução para o litígio posto, é imprescindível relembrarmos a definição da **natureza legal** do Prejuízo Fiscal (PF) e da Base de Cálculo Negativa de CSLL (BN) apurada pelo contribuinte.

Faço este destaque (**natureza legal**), pois, na leitura dos autos percebi um grande embate sobre a forma como o PF e BN foram contabilizados pela Recorrente e a recorrente menção à diversas normas de natureza regulatória e contábil (Resolução CFC 1.185 / CPC 32). Contudo, não obstante o imenso apreço que nutro pela Ciência Contábil, entendo que tal abordagem é dispensável para a análise do presente caso.

Pois bem, o PF e a BN são institutos ou realidades que só podem ser percebidos pelas pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pela sistemática do Lucro Real (e a CSLL deve seguir tal sistemática com o observância de suas disposições específicas).

Isso porque, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido não pode apurar PF ou BN, vez que, como a própria denominação da sistemática diz, o lucro é presumido, o que significa dizer que não importa se a pessoa jurídica teve mais despesas que receitas, pois, o lucro será presumido com base apenas em suas receitas.

A escolha por uma ou outra sistemática é do próprio contribuinte, que deve fazer isso em cada início de ano, de forma irretroatável para o restante do período.

De fato, a criação da sistemática do Lucro Presumido trouxe enormes benefícios tanto para o contribuinte quanto para o fisco.

Isso porque, para o contribuinte, foi dada uma opção que pode se traduzir em menor carga tributária (caso o contribuinte apure lucros maiores que o percentual de presunção) ou mais simples e barata do ponto de vista administrativo e de observância, pois, ao invés de ter a obrigação de controlar e documentar todas as suas despesas, avaliar se essas são dedutíveis ou não (o que invariavelmente demanda especialistas) e providenciar obrigações fiscais diversas, deverá, simplesmente, controlar e documentar suas receitas.

Para o fisco, houve uma brutal redução do trabalho fiscalizatório, permitindo que as atenções possam ser mais focadas aos grandes contribuintes optantes pelo Lucro Real.

Contudo, já me desculpando pelo trecho um tanto prolixo deste voto, a atenção aqui deve ser voltada à sistemática do Lucro Real que é a que permite a apuração de PF e BN.

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

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

#### *Seção II*

##### *Conceito de Lucro Real*

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

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

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

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

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

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

##### *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*

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

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

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

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

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

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

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

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

*(nossos grifos)*

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

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

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

A vida empresarial é contínua e fluída. A data de 31 de dezembro é apenas um marco temporal utilizado para que se possa efetuar a apuração de resultados obtidos num determinado período, contudo, a ligação com o ano ou período seguinte é direto. Basta



considerar que o saldo inicial das contas de passivo e ativo do ano seguinte reflete exatamente o saldo final do ano anterior. A empresa inicia o ano 02 da forma como finalizou o ano 01.

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

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

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

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

#### *CAPÍTULO XIV*

#### *COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS*

##### *Disposições Gerais*

**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).**

##### *Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores*

**Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).**

*§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).*

*§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.*

*§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.*

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

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

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

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

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

De fato, existe certa insegurança quanto ao tempo que levará para que o prejuízo fiscal seja compensado, dado que é necessária a geração de lucro nos períodos futuros, o que não é garantido para nenhuma empresa. O limite de 30% do lucro do período também representa um importante entrave no exercício da compensação.

Contudo, o que se tem é uma dúvida quanto à efetiva possibilidade do exercício do direito que depende da geração de lucro tributável, contudo, o direito em si já está garantido por lei. É líquido o certo.

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

**O direito já existia. O ativo - diferido - já existia. O benefício (e não direito) criado pela MP 470 foi o de facilitar e potencialmente antecipar a utilização do prejuízo fiscal para quitação de débitos tributários.**

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

Isso é incontroverso, pois, a depender do saldo de prejuízo fiscal da pessoa jurídica, a efetiva compensação poderia levar anos e a possibilidade de antecipar tal benefício, nos moldes da MP 470, representa efetivo benefício financeiro, vez que o prejuízo fiscal não pode ser atualizado pela Selic, o que significa dizer que a demora de sua compensação representa verdadeira perda financeira. Contudo, não é isso que está em discussão.

Cabe aqui também ressaltar que não se trata o presente caso de utilização de Prejuízo Fiscal de terceiros, de sociedades controladas ou controladoras, conforme previsão da Lei n. 12.995/14, hipótese em que, concordo, haveria obrigação de reconhecimento de uma receita. O presente caso trata apenas de prejuízo fiscal próprio do contribuinte, já constante em seu ativo.

Assim, ainda que, por amor ao debate, adotássemos o racional de que a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal representa simples benefício fiscal, ao passo que sua eventual ausência não desrespeitaria o conceito constitucional de renda, conforme defendido pela DRJ, o que faz baseado em julgamento do STF (RE 612.737/BA), não há espaço para se falar em tributação de receita de aproveitamento de prejuízo fiscal.

**Primeiro, porque ao se utilizar um ativo (diferido) para quitar um passivo (débito do imposto) de mesmo valor, não pode haver um ganho.**

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

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

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

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

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

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

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

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

Destaco aqui, um trecho interessante do parecer juntado aos autos de autoria do **Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi**:

*"Desde a Lei 154, de 1947, o IRPJ adotou como premissa da legislação que não há sentido em se tributar prejuízo. O fato gerador do IRPJ é a renda/lucro. Prejuízo não é renda/lucro. Aliás, é o contrário de renda/lucro, portanto, o direito subjetivo do crédito de PF/BCN surge para compensar a perda. Não há sentido em tributar o que o legislador criou, justamente, para compensar a perda.*

*O legislador original do IRPJ deu-se conta que se o prejuízo representa lucro negativo, para além de não tributar o lucro, dever-se-ia garantir um crédito compensatório desse prejuízo. Criou-se, assim, o direito subjetivo do crédito PF/BCN.*

*Se as autoridades fiscais pretendem, agora, também tributar os prejuízos fiscais, nada a opor. O direito é instrumento para servir o poder jurídico. Mas exige respeito aos seus procedimentos. Primeiro, teríamos que instalar na Constituição Federal (ou via lei complementar, quem decide é o legislador) nova hipótese de incidência que autorize o imposto sobre prejuízos fiscais: abertamente, assim colocada a proposta, não seria fácil de se obter quórum qualificado para aprovação dessa emenda constitucional (lei complementar). Segundo, haveria de se criar lei para cobrar o imposto sobre prejuízos fiscais e respeitar a irretroatividade e a anterioridade que são limitações constitucionais ao poder de tributar, reconhecidas como cláusulas pétreas pelo Supremo Tribunal Federal, pois protegem direitos e garantias individuais.*

*No lugar desse procedimento democrático e demorado, a autoridade fiscal optou pela via da simples interpretação inovadora do auto de infração: o papel aceita tudo.*

*Contudo, é no papel que aparecem as contradições.*

*As autuações que pretendem exigir IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, criando o fato gerador da tributação sobre "prejuízos fiscais", padecem da falácia que Max Shulman denomina Premissas Contraditórias.*

*O texto a seguir é de Max Shulman:*

*- Então conte outra falácia.*

*- Muito bem. Vamos experimentar as Premissas Contraditórias. Se Deus pode fazer tudo, pode fazer uma pedra tão pesada que Ele mesmo não conseguirá levantar?*

*- É claro - respondeu ela imediatamente.*

*- Mas se Ele pode fazer tudo, pode levantar a pedra.*

- É mesmo - disse ela pensativa. - Bem, então, acho que Ele não pode fazer a tal pedra.

- Mas ele pode fazer tudo - lembrei-lhe.

Ela coçou a sua cabeça linda e vazia. - Estou confusa - admitiu.

- É claro que está. Quando as premissas de um argumento se contradizem, não pode haver argumento. Se existe uma força irresistível, não pode existir um objeto irremovível. Compreendeu?

Há na autuação clara contradição entre a premissa da legislação e a premissa da autuação:

(i) *PREMISSADA LEGISLAÇÃO*- o legislador do IRPJ criou um direito subjetivo ao crédito PF/BCN para compensar a perda e, por isso, não é tributável; e

(ii) *PREMISSADA AUTUAÇÃO* - a autoridade fiscal enxerga que foi a MP 470 que criou novo direito passível de tributação pelo IRPJ/CSLL e pelo PIS/COFINS: o direito potestativo extintivo da compensação com créditos de IPI.

*Ou seja, a autuação confunde, simplesmente, nascimento do direito com extinção do direito. Acredita que só existe direito líquido e certo quando o direito à compensação de prejuízo fiscal se extingue através do exercício deste direito potestativo com aquele direito subjetivo da compensação deste direito com débitos do IPI."*

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

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

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

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

O recente **acórdão 1301-002.175** da 1ªTO / 3ªCâmara / 1ªSeção, de relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza ratifica tal entendimento, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

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

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

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

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

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

### **Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para DAR-LHE  
Provimento.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Processo nº 13502.720796/2014-15  
Acórdão n.º **1201-001.826**

**S1-C2T1**  
Fl. 13

---