



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.721553/2012-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.364 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	UNIMED DE MANAUS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

APRESENTAÇÃO TARDIA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. FATO NOVO. INEXISTÊNCIA.

A apresentação de documento obrigatório (LALUR) em fase recursal, após ter sido expressamente solicitado durante a fiscalização e não tendo sido juntado na impugnação, não configura fato novo nos termos do artigo 149, inciso VIII, do CTN. A dificuldade interna de localização de documento que deveria estar adequadamente organizado e disponível constitui produção probatória tardia, inadmissível sob pena de violação ao princípio da preclusão administrativa e subversão da lógica processual.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

IRPJ E CSLL. PROVISÕES TÉCNICAS. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para fins de dedutibilidade das provisões técnicas previstas no artigo 83 da MP 2.158-35/2001, incumbe ao contribuinte demonstrar que as provisões deduzidas correspondem àquelas cuja constituição é exigida pela legislação especial aplicável ao setor, mediante apresentação de documentação idônea. A mera escrituração no LALUR, desacompanhada de documentação comprobatória das obrigações subjacentes, memorial de cálculo, pareceres atuariais e indicação precisa dos dispositivos regulamentares, não supre o ônus probatório do contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 368/377 que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários referentes ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados os Autos de Infração – AI, com exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 117/126) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 127/134), no montante de R\$3.156.647,98, valor atualizado até 11/2012, relativo ao exercício 2009, ano-calendário 2008.

### Demonstrativo do crédito tributário lançado (R\$).

Tributo/código de receita	de	Imposto R\$	Juros de Mora calculados até 11/2012	Multa de Ofício	de	Total do crédito
IRPJ - 2917		1.059.401,76	453.371,52	794.551,30		2.307.324,58
CSLL - 2973		390.024,63	166.780,32	292.518,45		849.323,40
Total dos créditos tributários constituídos						3.156.647,98

### Do procedimento fiscal.

Iniciado o procedimento fiscal em 11/01/2012, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros de sua escrita contábil e demais elementos. Esclareceu à fiscalização que cometeu equívoco ao preencher indevidamente a linha 25 (Demais Provisões), quando os valores deveriam ter sido anotados na linha 32 (Outras Despesas Operacionais), ambas da Ficha 5A da DIPJ 2009.

O contribuinte solicitou prazo para a correção do problema, o que não foi concedido pela fiscalização, sob o argumento que não havia motivos para solicitar a dilação de prazo, pois era só informar e apresentar os elementos requisitados pelo fisco.

Entendeu a fiscalização que a informação dos valores na linha 25 ou 32 da ficha 5A, não alteraria o fato de as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL terem sido reduzidas de forma indevida, o que ocasionou a não apuração de saldo a pagar de IRPJ e CSLL.

A alegação de que a UNIMED não teria se beneficiado da inversão das linhas, em função da apuração de prejuízo, também não foi razão acolhida pela fiscalização, pois foi questionado o direito de utilização das provisões como redutores do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Concluiu que, se o contribuinte tivesse adicionado no LALUR, Parte A, as provisões indedutíveis, para fins do imposto de renda, teria apurado IRPJ/CSLL a pagar.

Relata, ainda, que a empresa não apresentou o LALUR, nem documentos hábeis e idôneos das provisões contabilizadas, bem como, a indicação do fundamento jurídico tributário das provisões. A não apresentação dos elementos solicitados pela fiscalização não permitiram identificar que as provisões eram aquelas mencionadas no art. 83 da MP 2.158-35/01.

Com base na análise da documentação apresentada à fiscalização, foram apuradas **adições não computadas na apuração do Lucro Real e IRPJ e CSLL**.

Fato Gerador	Valor Tributável	IRPJ devido	CSLL
31/3/2008	2.333.105,45	577.276,35	209.979,49
30/06/2008	667.192,28	160.798,06	60.047,30
30/09/2008	260.261,20	59.065,30	23.423,50
31/12/2008	1.073.048,24	262.262,05	96.574,34
	4.333.607,17	1.059.401,76	390.024,63

O sujeito passivo foi cientificado das autuações, via postal, em 21/12/12, conforme AR de fls. 185/186 e tela de rastreamento dos Correios de fls. 183.

A impugnação foi apresentada, via postal, em 28/01/13, conforme instrumento de fls. 188/199.

Alega que a ação fiscal teve início em 11/01/2012, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 0220100.2011.00573, tendo como objeto IOF - Imposto sobre Operações Financeiras, do período de 01/2008 a 12/2008. Diante da ausência de fato gerador de incidência de IOF, a fiscalização prosseguiu com a solicitação de arquivo digital "Sinco contábeis" e vários documentos, bem como a indicação de contas contábeis. Posteriormente, foi solicitado o Livro LALUR e explicações referente a deduções expressas na linha 25(demais provisões) da Ficha 5 da DIPJ ano-calendário 2008.

Em 10/12/2012, o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal cientificou o contribuinte da continuidade do procedimento fiscal relativo ao IRPJ e IOF.

Até então não tinha sido esclarecido do início de procedimento fiscal relativo ao IRPJ, mas tão somente do IOF.

Por fim, em 21/12/12, o impugnante foi intimado por termo de devolução de documentos (Livro Razão e Arquivos Digitais Contábeis - Sinco contábil).

Entende que a fiscalização extrapolou a legalidade para lavratura de termos de intimação fiscal, deturpou o tributo objeto da fiscalização e excedeu o prazo estipulado para a fiscalização.

O impugnante não foi informado da mudança do Mandado de Procedimento Fiscal, que iniciou tendo como objeto IOF e o AI foi imputado cobrança de IRPJ e CSLL.

Cita doutrina e a seguinte legislação: Decreto 3.724, de 10/1/2001, art. 2º, a Portaria nº 11.371, de 12/12/2007, art. 7º e o Decreto 70.235/72, art. 9º, dispondo que o MPF deve ser claro e explícito quanto ao tributo alvo de investigação.

Afirma que o AI padece de nulidade, pois não respeitou o limite de sua abrangência, pois a auditoria não observou a vinculação do ato administrativo de procedimento fiscal, descumprindo o art. 7º, §1º, da Portaria RFB nº 11.371 de 12/12/2007.

Segue dispondo que houve desrespeito aos princípios constitucionais da legalidade, ampla defesa e contraditório. Também não foram observados o direito à

informação do impugnante, que houve discricionariedade em ato que não a comporta (MPF), devendo ser considerado nulo os AI lavrados.

Quanto ao prazo da fiscalização, que durou praticamente um ano, aduz que não foram observadas as formalidades legais para a sua prorrogação (art. 196 do CTN e art. 7º do Decreto nº70.235/72).

O Termo de Início do Procedimento Fiscal, lavrado em 11/1/12, que tinha como objeto da ação o IOF, finalizou em 27/12/12. Neste intervalo, houve somente uma intimação, em 10/12/12, denominada Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal.

Não houve termo de início de procedimento fiscal referente à fiscalização de IRPJ. Mesmo que se referisse somente ao IOF, a fiscalização não poderia ter ultrapassado o prazo legal de 60 dias.

Reforça a nulidade da autuação, a não delimitação do tributo a ser investigado e a extrapolação do prazo para prorrogação e conclusão do procedimento de fiscalização.

Caso ultrapassada as preliminares de nulidade, frisa que os AI não tem fato gerador de IRPJ e CSLL e o fundamento para a lavratura dos AI é descabido e irreal.

#### **Adições não computadas na apuração do Lucro Real.**

No ano de 2008, o impugnante alega que não auferiu lucro. Houve mera transferência da responsabilidade aos cooperados do resultado do ano de 2008, de acordo com o estabelecido na IN/ANS 20. E que o IRPJ e CSLL são tributos que sua hipótese de incidência se aplica ao lucro, o que não pode ser confundido com provisões.

O impugnante formalizou declaração retificadora (realizada em 29/11/12 em anexo), transferindo o valor que havia sido alocado na linha 25 (demais provisões) para outras despesas operacionais, mesmo assim, não auferiu resultado positivo (lucro). Reproduz em sua defesa quadro demonstrativo para provar que continuou com saldo negativo, mesmo após devolução da provisão para a base de cálculo do imposto (fls. 197).

Lembra que se tratando de sociedade cooperativa, não há incidência de imposto sobre suas atividade econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro, conforme art. 182 do Decreto nº 3.000/99. Somente sobre os atos negociais é que deve haver incidência de imposto (art. 183 do mesmo Decreto).

Cita a legislação específica das Cooperativas, Lei nº 5.764, de 16/12/71, art. 79, 80, 81 e 89.

Sobre a incidência de tributos que tenha a base de cálculo sobre o lucro, as cooperativas, caso haja base de cálculo, o que não é o caso da impugnante, a incidência deve atingir tão somente os atos cooperativos.

Não havendo base de cálculo para cobrança de IRPJ e CSLL, requer a total procedência da impugnação e anulação dos AI discutidos.

3.A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

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

Exercício: 2009

MPF. PRAZO. DELIMITAÇÃO DOS TRIBUTOS FISCALIZADOS.

AUSÊNCIA DE NULIDADE.

As alterações no MPF - Mandado de Procedimento Fiscal, decorrentes de prorrogação de prazo, alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente.

A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço, com a utilização de código de acesso consignado nº termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

O MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no MPF não são causa de nulidade do auto de infração. PROVISÕES. CONTAS REDUTORAS DA RECEITA OPERACIONAL. ADIÇÕES AO LUCRO REAL.

A não comprovação da natureza das provisões informadas em DIPJ, ensejou a adição do lucro real e apuração de saldo a pagar de IRPJ/CSLL.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador e nem manifestação de doutrina é capaz de vincular decisões administrativas.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de normas regularmente editadas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, com base nos argumentos assim resumidos:

- Sustenta a ocorrência de fato novo superveniente, nos termos do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional. Alega que localizou o LALUR anteriormente não encontrado por questões internas e o apresenta junto ao recurso como prova da regular escrituração das provisões técnicas.
- Argumenta que as provisões técnicas constituídas possuem expressa previsão legal na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (artigo 83), que permite a dedução de tais provisões para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Complementarmente, invoca a Resolução Normativa ANS nº 393/2015, que regulamenta de forma obrigatória a constituição dessas provisões pelas operadoras de planos de saúde.

5. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7. Trata-se de autos de infração foram lavrados em decorrência de adições não computadas na apuração do lucro real, consistentes na glosa de provisões informadas nas linhas de deduções da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs), cujas

naturezas e fundamentos jurídico-tributários não foram adequadamente comprovados durante o procedimento fiscal, tampouco na fase de impugnação administrativa.

8.Os lançamentos decorreram especificamente da constatação da fiscalização de que a Recorrente registrou em sua escrituração contábil provisões nos valores de R\$ 2.333.105,45 no primeiro trimestre, R\$ 667.192,28 no segundo trimestre, R\$ 260.261,20 no terceiro trimestre e R\$ 1.073.048,24 no quarto trimestre de 2008, todas deduzidas do resultado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem que houvesse apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real nem de documentação idônea que permitisse aferir a conformidade dessas deduções com os requisitos estabelecidos na legislação tributária.

9.A autoridade fiscal consignou que a empresa não apresentou elementos probatórios que permitissem identificar que as provisões contabilizadas correspondiam àquelas cuja dedutibilidade está prevista no artigo 83 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que autoriza a dedução, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do valor das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, desde que sua constituição seja exigida pela legislação especial aplicável ao setor.

10.A decisão de primeira instância examinou detidamente todas as questões suscitadas na impugnação, rejeitando as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, mantendo integralmente os créditos tributários constituídos. A fundamentação do julgado assentou-se na ausência de comprovação adequada da natureza e do amparo legal das provisões deduzidas, destacando que a mera alegação de que se tratava de provisões técnicas exigidas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar, desacompanhada da documentação hábil e idônea, não seria suficiente para afastar a glosa fiscal.

11.Inconformada, a Recorrente sustenta, em síntese, a ocorrência de fato novo que justificaria a revisão do lançamento tributário. Alega que localizou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) referente ao exercício fiscalizado, documento que não havia sido encontrado durante a fiscalização em razão de questões internas de organização documental da empresa. Acrescenta que apresenta também a Resolução Normativa ANS nº 393, de 2015, que dispõe sobre as provisões técnicas a serem constituídas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde.

12.Com fundamento no artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, que autoriza a revisão de ofício do lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, a Recorrente postula a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento dos créditos tributários constituídos.

13.Pois bem, a questão inicial a ser dirimida consiste em definir se a apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real em fase recursal, após ter sido expressamente solicitado durante a fiscalização sem que o contribuinte o apresentasse, e tendo transcorrido toda a fase de impugnação sem sua juntada aos autos, configura efetivamente fato novo apto a ensejar a revisão do lançamento tributário nos termos do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional.

14.A resposta dessa indagação exige o exame detido dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, especialmente aqueles relacionados à preclusão administrativa, à estabilização processual e à boa-fé objetiva do contribuinte, elementos essenciais para a segurança jurídica e para a efetividade da atividade administrativa de lançamento tributário.

15.O processo administrativo fiscal, embora não se confunda com o processo judicial em diversos aspectos, rege-se por princípios estruturantes similares, entre os quais avultam em importância o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa e a preclusão das oportunidades processuais. Esses princípios não operam de forma isolada, mas constituem um sistema integrado destinado a assegurar tanto a regularidade do procedimento quanto a celeridade e a eficiência na resolução dos litígios tributários.

16.A preclusão administrativa, especificamente, constitui fenômeno processual pelo qual se opera a perda da faculdade de praticar determinado ato em razão do decurso do prazo estabelecido para sua realização, da incompatibilidade com ato anterior praticado pela parte ou da já realização do ato. Trata-se de instituto imprescindível para conferir estabilidade ao procedimento e impedir que a discussão administrativa se perpetue indefinidamente, com a possibilidade de reabertura de questões já decididas ou de apresentação tardia de provas que deveriam ter sido produzidas no momento processual adequado.

17.No caso concreto, verifica-se que a Recorrente teve oportunidades processuais distintas e sucessivas para apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real e demais documentos comprobatórios das provisões deduzidas. A primeira oportunidade ocorreu durante o próprio procedimento fiscal, quando a autoridade fazendária, mediante termo de intimação lavrado em 17.09.2012, solicitou expressamente a apresentação do referido livro e de explicações referentes às deduções expressas na linha 25 da Ficha 5A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.

18.A Recorrente foi regularmente intimada em diversas ocasiões, tendo sido oportunizada a ampla apresentação de documentos e esclarecimentos. O Termo de Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 11.01.2012, deu início formal à fiscalização, sendo seguido por sucessivas intimações que demonstram a preocupação da autoridade fiscal em conceder ao contribuinte todas as oportunidades de demonstrar a regularidade de sua situação tributária.

19.Em resposta às intimações fiscais, como indica a decisão recorrida, a Recorrente apresentou telas do Livro Razão referentes a três contas contábeis específicas relacionadas às provisões, ofereceu explicações sobre a natureza dos valores registrados e alegou que as provisões haviam sido constituídas em conformidade com as determinações da Agência Nacional de Saúde Suplementar. Todavia, em nenhum momento durante a fiscalização, que se estendeu por período superior a dez meses, a Recorrente apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real, documento essencial para a verificação da regularidade da apuração tributária e para a confirmação de que as adições e exclusões ao lucro líquido haviam sido corretamente processadas.

20.A segunda oportunidade de apresentação do documento ocorreu na fase de impugnação administrativa, quando a Recorrente, **já ciente de que a ausência do Livro de Apuração do Lucro Real constituía um dos fundamentos centrais do lançamento tributário**, apresentou extensa peça defensiva articulada em preliminares e mérito. Nessa oportunidade, a Recorrente desenvolveu teses jurídicas sobre alegadas nulidades do procedimento fiscal, discorreu sobre a natureza das provisões contabilizadas, invocou a legislação específica das sociedades cooperativas e apresentou demonstrativo contábil visando comprovar a ausência de lucro tributável no exercício fiscalizado.

21.Não obstante a amplitude e a profundidade da defesa apresentada, que abrangeu questões procedimentais e substanciais, a Recorrente não juntou aos autos o Livro de Apuração do Lucro Real, limitando-se a alegar genericamente que havia realizado retificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica em 29.11.2012, transferindo os valores da linha 25 para a linha 32 da Ficha 5A. Essa informação, por si só, era absolutamente insuficiente para comprovar a regularidade das provisões deduzidas, uma vez que a mera mudança de linha na declaração não altera a natureza dos valores nem demonstra sua conformidade com os requisitos legais para dedutibilidade.

22.A decisão de primeira instância, ao analisar o conjunto probatório dos autos, consignou expressamente que a ausência do Livro de Apuração do Lucro Real e de documentos hábeis e idôneos das provisões contabilizadas impedia a identificação de que as provisões correspondiam àquelas mencionadas no artigo 83 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. O órgão julgador de primeiro grau destacou que a não apresentação dos elementos solicitados pela fiscalização permitia inferir que não se tratava das provisões técnicas legalmente dedutíveis, pois se assim fosse a própria pessoa jurídica teria interesse em apresentar os itens requisitados oportunamente.

23.Somente após o julgamento desfavorável em primeira instância, transcorridos mais de sete anos desde o início da fiscalização e mais de seis anos da apresentação da impugnação, a Recorrente vem aos autos alegar que localizou o Livro de Apuração do Lucro Real e apresentá-lo como fundamento para revisão do lançamento tributário.

24.Essa sequência de fatos demonstra inequivocamente que não se está diante de fato novo, mas sim de produção probatória tardia, realizada em momento processual inadequado e após terem se esgotado as oportunidades regulares para a juntada do documento. O Livro de Apuração do Lucro Real não é documento que surge posteriormente aos fatos, não decorre de acontecimento superveniente à fiscalização ou à impugnação, não representa informação que estava objetivamente indisponível ao contribuinte durante o procedimento fiscal ou na fase de defesa administrativa de primeira instância.

25.Ao contrário, trata-se de livro de escrituração obrigatória, cuja manutenção e guarda constituem dever legal do contribuinte, nos termos do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598,

de 1977, regulamentado pelo artigo 262 do RIR/99, que dispõem que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter o Livro de Apuração do Lucro Real.

26.A escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real não constitui faculdade do contribuinte, mas obrigação acessória expressamente prevista na legislação tributária, tendo por finalidade demonstrar a apuração do lucro real mediante ajustes ao lucro líquido do período, com a indicação das adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A importância desse livro para a fiscalização tributária é evidente, pois é através de sua análise que a autoridade fiscal pode verificar a correção dos lançamentos contábeis, a adequação das adições e exclusões processadas e a regularidade da base de cálculo sobre a qual incidirão os tributos sobre o lucro.

27.A alegação de que o livro não foi localizado em razão de questões internas de organização documental da empresa não caracteriza fato novo para fins do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional. A norma em questão refere-se expressamente a fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, categoria jurídica que abrange situações objetivamente novas, como a descoberta de erro material nos cálculos efetuados pela fiscalização, a identificação de pagamento realizado, mas não computado no lançamento, a superveniência de decisão judicial ou administrativa que altere a interpretação da norma tributária aplicada, ou qualquer outro elemento de fato ou de direito que não pudesse ser conhecido quando da constituição do crédito tributário.

28.A dificuldade interna de localização de documento que deveria estar adequadamente organizado e disponível não se enquadra no conceito de fato novo. Trata-se, quando muito, de desorganização administrativa do próprio contribuinte, circunstância que não pode prejudicar a Fazenda Pública nem justificar a reabertura de discussão probatória que já deveria estar encerrada.

29.Admitir a tese da Recorrente equivaleria a permitir que o contribuinte, a seu exclusivo critério e conveniência, escolhesse o momento processual para apresentar documentos obrigatórios, esvaziando completamente a lógica do procedimento administrativo fiscal e tornando inócuas as sucessivas intimações feitas pela autoridade fazendária.

30.O processo administrativo fiscal desenvolve-se em fases sucessivas, cada uma com seu objeto específico e suas oportunidades próprias de defesa e produção probatória. Durante a fiscalização, fase pré-processual, o contribuinte tem a oportunidade de apresentar todos os documentos e esclarecimentos necessários à demonstração da regularidade de sua situação tributária. Na fase de impugnação, pode apresentar as razões de fato e de direito que demonstrem a improcedência do lançamento, juntando os documentos que entender pertinentes. No recurso voluntário, pode insurgir-se contra a decisão de primeira instância, impugnando seus fundamentos e demonstrando eventual erro de julgamento.

31.O que não se admite, sob pena de subversão da lógica processual, é que o contribuinte utilize a fase recursal para suprir omissões probatórias das fases anteriores,

apresentando documentos que deveria ter juntado tempestivamente e que são essenciais para a demonstração de sua tese defensiva. Essa prática violaria frontalmente o princípio da preclusão administrativa e criaria situação de flagrante desigualdade entre as partes, permitindo que o contribuinte protelesse indefinidamente a apresentação de provas e escolhas estrategicamente o momento de sua juntada aos autos.

32.A admissão de prova tardia em fase recursal somente se justifica em situações excepcionalíssimas, previstas no artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 1972: seja demonstrada a ocorrência de força maior, se refira a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. No caso concreto, nenhum desses requisitos encontra-se presente, sequer tendo sido alegados pela Recorrente.

33.Acrescente-se que a Recorrente também apresenta, como fundamento do Recurso Voluntário, a Resolução Normativa ANS nº 393, 2015, que dispõe sobre as provisões técnicas a serem constituídas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde. Esse documento normativo, contudo, é manifestamente posterior ao exercício fiscalizado, tendo sido editado sete anos após o período de apuração dos tributos ora discutidos. Embora possa ter relevância para demonstrar a regulamentação atual sobre o tema, não possui eficácia retroativa e não pode ser invocado para justificar a dedutibilidade de provisões constituídas em 2008, que deveriam observar a legislação então vigente.

34.A legislação aplicável ao caso concreto é a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cujo artigo 83 estabelece que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL poderá ser deduzido o valor das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, desde que sua constituição seja exigida pela legislação especial a elas aplicável. A norma condiciona expressamente a dedutibilidade das provisões ao cumprimento de dois requisitos cumulativos: que se trate efetivamente de provisões técnicas e que sua constituição seja obrigatória por força de legislação especial.

35.O ônus de comprovar o preenchimento desses requisitos incumbe ao contribuinte, a quem compete demonstrar que as provisões deduzidas correspondem àquelas legalmente dedutíveis e que foram constituídas em observância às determinações da legislação regulatória do setor. Não basta a mera alegação de que as provisões existem ou de que foram registradas na contabilidade. É indispensável a demonstração cabal, mediante documentação idônea, de que os valores provisionados se referem especificamente a obrigações futuras decorrentes da atividade de operação de plano de saúde e de que sua constituição decorreu de exigência legal ou regulatória expressa.

36.Durante o procedimento fiscal, a Recorrente limitou-se a apresentar telas do Livro Razão de três contas contábeis, sem qualquer documentação comprobatória das obrigações subjacentes às provisões, sem memorial de cálculo que demonstrasse a metodologia utilizada para sua apuração, sem pareceres atuariais que validassem os montantes provisionados e sem a indicação precisa dos dispositivos legais ou regulamentares que exigiam a constituição de cada

uma das provisões. Essa deficiência probatória persistiu na fase de impugnação, quando a Recorrente apresentou argumentação jurídica sobre a natureza das provisões, mas não juntou aos autos os elementos documentais necessários à sua comprovação.

37.De todo modo, a apresentação tardia do Livro de Apuração do Lucro Real nesta fase recursal não supre essa deficiência probatória, pois o livro, por si só, não contém a documentação comprobatória das provisões, não demonstra a conformidade dos valores provisionados com as exigências regulatórias da Agência Nacional de Saúde Suplementar e não permite aferir se as provisões deduzidas correspondem efetivamente àquelas cuja dedutibilidade está autorizada pela legislação tributária.

38.O Livro de Apuração do Lucro Real é instrumento de escrituração que registra os ajustes ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, mas não constitui, em si mesmo, prova das circunstâncias fáticas que justificam esses ajustes. A mera transcrição de adições e exclusões no livro não dispensa a comprovação documental dos fatos que fundamentam cada um desses lançamentos. No caso específico das provisões técnicas, seria necessária a apresentação de documentação que demonstrasse a natureza específica de cada provisão, os critérios técnicos utilizados para sua quantificação, a base regulatória que exigia sua constituição e a correspondência entre os valores provisionados e as obrigações efetivamente assumidas pela operadora de plano de saúde.

39.Essa documentação não foi apresentada durante a fiscalização, não foi juntada à impugnação e não acompanha o presente Recurso Voluntário, que foi instruído apenas com os seguintes documentos, dos quais não é possível corroborar as alegações defensivas:

- Fls. 393/397: LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real.
- Fls. 398/403: Resolução Normativa nº 393/2015.
- Fls. 404/405: Cálculo das Provisões Técnicas\_ANS - Provisão de Risco 2008.
- Fls. 406/407: Cálculo das Provisões Técnicas\_ANS – Remissão.
- Fls. 408/413: Remissão – Consultoria Probus.
- Fls. 414/420: Nota técnica atuarial de Provisões – Remissão.
- Fls. 421/445: Anexo à NTAP.
- Fls. 446/447: Razão analítico das Provisões Técnicas.

40.A Recorrente limita-se a alegar que o Livro de Apuração do Lucro Real, agora localizado, comprova a regularidade das provisões, mas não demonstra de que forma esse documento isoladamente seria capaz de suprir todas as deficiências probatórias apontadas pela fiscalização e ratificadas pela decisão de primeira instância.

41.Ademais, a alegação de que as provisões teriam sido constituídas em conformidade com a Instrução Normativa ANS nº 20, de 2008, mencionada pela Recorrente em

sua impugnação, não foi adequadamente comprovada. Essa instrução normativa, que foi revogada pela Resolução Normativa ANS nº 393, de 2015, dispunha sobre a contabilização das obrigações legais pelas operadoras de planos de assistência à saúde e estabelecia regras específicas para o tratamento contábil de determinadas provisões. Todavia, a mera invocação dessa norma, sem a demonstração concreta de que as provisões deduzidas se enquadram em suas hipóteses e foram constituídas em observância a seus requisitos, não é suficiente para afastar a glosa fiscal.

42.A Recorrente deveria ter demonstrado, de forma clara e documentada, que cada uma das provisões deduzidas correspondia especificamente a obrigações legais cuja contabilização era exigida pela regulamentação da Agência Nacional de Saúde Suplementar, que os valores provisionados haviam sido calculados de acordo com critérios técnicos apropriados e que os registros contábeis correspondiam fielmente às determinações regulatórias. Essa demonstração não foi feita durante a fiscalização, não foi realizada na impugnação e não pode ser suprida pela apresentação tardia do Livro de Apuração do Lucro Real em fase recursal.

43.Em resumo, a alegação de fato novo não se sustenta diante da verificação de que o Livro de Apuração do Lucro Real constitui documento obrigatório que deveria ter sido apresentado durante a fiscalização ou, no mínimo, na fase de impugnação administrativa. A circunstância de o documento não ter sido localizado pela Recorrente em razão de questões internas de organização não caracteriza fato novo nos termos do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, mas sim produção probatória tardia que não pode ser admitida em fase recursal sob pena de violação ao princípio da preclusão administrativa e de subversão da lógica processual.

44.De mais a mais, a mera apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real, desacompanhada da documentação comprobatória das provisões deduzidas, não é suficiente para demonstrar o cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 83 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para a dedutibilidade das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde. Permanece ausente a comprovação de que as provisões glosadas correspondem àquelas cuja constituição é exigida pela legislação especial aplicável ao setor, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus probatório que lhe incumbia.

### **CONCLUSÃO**

45.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**