



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.726627/2014-18  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.006 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2019  
**Recorrentes** UOL DIVEO TECNOLOGIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

**EXCLUSÃO. DO LUCRO REAL. REVERSÃO DE PROVISÕES.**

A comprovação da efetividade de procedimentos adequados, do ponto de vista fiscal, em torno de provisões indedutíveis, depende da existência de uma despesa (provisão) que foi adicionada ao Lucro Real no passado e da sua reversão contábil em um período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) negar provimento ao recurso de ofício; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a infração identificada como reversão de provisão do IR sobre juros a pagar no montante de R\$ 1.232.696,29.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, André Severo Chaves (suplente convocado), José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone. Ausentes as Conselheiras Paula Santos de Abreu e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

## Relatório

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG, através do acórdão 09-62.028, que julgou PROCEDENTE, EM PARTE, a impugnação da agora recorrente.

### Da autuação fiscal:

Em nome do contribuinte, agora recorrente, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, apurados pelo lucro real anual, no valor total de R\$ 11.303.505,67, com juros de mora calculados até setembro de 2014.

Os tributos correspondem aos seguintes valores abaixo discriminados, sobre os quais incidiram multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora:

Tributo	Valor (R\$ 1,00)
IRPJ	3.976.556,73
CSLL	1.431.560,43

Por bem detalhar os principais elementos constantes na autuação fiscal, transcrevo abaixo o constante no relatório da decisão *a quo* a respeito:

O lançamento de CSLL é reflexo do realizado para o IRPJ. Na “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*” constante do Auto de Infração de IRPJ, o fiscal autuante relatou o seguinte:

001 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010

art. 3º da Lei nº 9.249/95

Arts. 247 e 250 do RIR/99

No Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 445/464, o auditor fiscal relatou, em síntese, o seguinte:

*15 Passaremos a analisar adiante as reversões de provisões constantes da Parte "A" do LALUR 2010, as quais a fiscalizada não logrou êxito em demonstrar estarem de acordo com o previsto na legislação de regência.*

*16 De acordo com o LALUR 2010, encaminhado pela fiscalizada sob intimação (item 3), os controles dos valores de Provisões e Reversões de Provisões (Parte "B"), temos, dentre outras, as seguintes rubricas informadas como exclusões a título de Reversão de Provisões (Parte "A"):*

<b>RUBRICA</b>	<b>VALOR (R\$)</b>
<i>Reversão de Provisão de Contingência 2008</i>	<i>9.923.004,62</i>
<i>Reversão de Provisão IR s/ Juros a Pagar</i>	<i>1.232.696,29</i>
<i>Diferimento de Receitas</i>	<i>7.535.325,58</i>
<i>Reversão Diferimento Comissões 2009</i>	<i>4.032.154,86</i>

#### **16.1 Reversão de Provisão de Contingência 2008:**

[...]

*16.1.5 O esclarecimento procurado junto à fiscalizada, por meio do item 6 da intimação lavrada em 04/06/2014, foi no sentido de demonstrar que a provisão constituída em 2009 e trazida para 2010 (conta de passivo), foi revertida contabilmente em 2010, tendo como contrapartida receita de reversão de provisão, ou seja, **crédito no resultado contábil apurado em 31/12/2010, pois apenas dessa forma a fiscalizada adquiriria o direito da exclusão no valor de R\$9.923.004,62, ora efetuada.***

*16.1.6 Pelo exposto, esta fiscalização entende que o Razão da conta contábil 2236111 não atende ao solicitado no item 6 do Termo de Intimação, lavrada em 04/06/2014, uma vez que **a fiscalizada não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 9.923.004,62 informado como exclusão a título de "Reversão de provisão de Contingências 2008" no LALUR 2010, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2010, posto que se trata de provisão indedutível. Assim, nesse sentido, a exclusão fiscal, no valor de R\$ 9.923.004,62, será objeto de glosa, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.***

#### **16.2 Reversão de Provisão IR s/ Juros a Pagar:**

[...]

*16.2.8 Até a data da lavratura do presente termo, **a fiscalizada não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 1.232.696,29, informado como exclusão a título de "Reversão de Provisão IR s/ juros a Pagar" no LALUR 2010, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2010, uma vez que se trata de provisão indedutível. Nesse sentido, esta fiscalização efetuará a glosa da referida exclusão, no valor de R\$ 1.232.696,29, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.***

#### **16.3 Diferimento Receitas:**

[...]

*16.3.3 De acordo com a explicação prestada pela fiscalizada, mais especificamente na parte em que informa "que excluiu o saldo de 31/12/09, no montante de R\$ 7.535.325,58, que, por sua vez, foi adicionado em 2009, conforme parte A do LALUR de referido ano (doc. 01)", entendemos que, na realidade, a fiscalizada queria informar que excluiu o referido valor no LALUR correspondente a 2010, e não 2009, de acordo como demonstra os documentos encaminhados sob intimação.*

*16.3.4 Ora, o procedimento informado pela fiscalizada nada mais é do que o normal a ser feito quando se trata da constituição de provisões não dedutíveis, pois a fiscalizada informa que adicionou o valor de R\$ 7.535.325,58 no LALUR 2009, esta adição se torna obrigatória quando, no resultado contábil apurado em 31/12/2009, a fiscalizada contabiliza uma despesa nesse valor, tendo como contrapartida contas Patrimoniais Passivas de Provisão, contas estas identificadas por esta fiscalização como sendo as contas 2120211 e 2240105.*

**16.3.5** Em 2010, de acordo com a boa regra contábil, a fiscalizada deveria, caso não tivesse sido utilizada, reverter a provisão constituída em 2009, e, caso necessário, constituir nova provisão a ser levada para o ano de 2011. Nesse sentido, no caso da reversão da provisão constituída em 2009 e trazida para 2010, a fiscalizada deveria fazê-la, tendo como contrapartida uma conta de receita, e, no caso da constituição de nova provisão a ser levada para 2011, a fiscalizada deveria fazê-la, tendo como contrapartida uma conta de despesa. Dessa forma, o reflexo fiscal seria, no caso da reversão de provisão, uma exclusão e, no caso da constituição de nova provisão, uma adição.

**16.3.6** Assim, não há qualquer fundamento a parte em que a fiscalizada informa que não pode ser analisado de modo isolado a adição e a exclusão efetuada no LALUR 2010, a título de "Diferimento Receitas", pois, como colocado no Tópico 16.3.5, a reversão de provisão e a constituição de nova provisão são procedimentos totalmente distintos, pois o primeiro procedimento encerra uma provisão constituída no ano-calendário imediatamente anterior e não utilizada, e o segundo procedimento cria nova provisão a ser levada para o ano-calendário seguinte.

**16.3.7** O questionamento feito pela fiscalização no item 1 da intimação, lavrada em 02/09/2014 (Tópico 9.1), foi no sentido de que a fiscalizada demonstrasse que houve uma reversão contábil das provisões constantes no item 1 da referida Intimação, ou seja, que transitou pelo resultado contábil apurado em 31/12/2010 uma receita de reversão de provisão no valor de R\$ 7.535.325,58, pois só desta forma a fiscalizada teria o direito de lançar uma exclusão nesse valor no LALUR 2010.

**16.3.8** De acordo com os Balancetes encaminhados pela fiscalizada em atendimento ao Termo de Intimação (item 3.5), os algarismos "4.1" identificam o início das contas correspondentes a **receitas**, os algarismos "4.2" identificam o início das contas identificadas como **custos** e, por fim, os algarismos "4.3" identificam o início das contas identificadas como **despesas**. O "CD ROM" encaminhado pela fiscalizada, em atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 02/09/2014, cujo Código de Identificação Geral dos Arquivos contidos, vulgarmente chamado de "hashcode", é: **b5del094-3deea2ad-3c15408f-ae4a0all**, continha planilhas, cujas contas contábeis lá indicadas não guardavam correspondência com as contas contábeis constantes dos Balancetes encaminhados pela fiscalizada sob intimação. Desta forma, tornou-se impossível tirar qualquer conclusão a partir dos dados constantes naquela mídia.

**16.3.9** Assim, esta fiscalização entende que a fiscalizada não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 7.535.325,58, informado como exclusão a título de "Diferimento Receitas" no LALUR 2010, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2010, uma vez que se trata de provisão indedutível. Nesse sentido, esta fiscalização efetuará a glosa da exclusão, no valor de R\$ 7.535.325,58, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.

#### **16.4 - Reversão diferimento comissões 2009:**

[...]

**16.4.3** De acordo com a explicação prestada pela fiscalizada, a exclusão efetuada no LALUR 2010, no valor de R\$ 4.032.154,86 deve ser analisada em conjunto com a adição de R\$ 5.697.582,94 efetuada nesse mesmo LALUR. Ora, como já colocado no Tópico 16.3.6, a reversão de provisão e a constituição de nova provisão são procedimentos totalmente distintos, pois o primeiro procedimento encerra uma provisão constituída no ano-calendário imediatamente anterior e não utilizada, e o segundo procedimento cria nova provisão a ser levada para o ano-calendário seguinte.

**16.4.4** O questionamento feito pela fiscalização, no item 2 da intimação lavrada em 02/09/2014 (Tópico 9.2), foi no sentido de que a fiscalizada demonstrasse que transitou pelo resultado contábil apurado em 31/12/2010 uma receita de reversão de provisão no valor de R\$

**4.032.154,86, pois só desta forma a fiscalizada teria o direito de lançar uma exclusão nesse valor no LALUR 2010.**

**16.4.5** De acordo como colocado no Tópico 16.3.8, nos Balancetes encaminhados pela fiscalizada, os algarismos "4.1" identificam o início das contas correspondentes a **receitas**, os algarismos "4.2" identificam o início das contas identificadas como **custos** e, por fim, os algarismos "4.3" identificam o início das contas identificadas como **despesas**. O "CD ROM" encaminhado pela fiscalizada, em atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 02/09/2014, cujo Código de Identificação Geral dos Arquivos contidos, vulgarmente chamado de "hashcode", é: **b5del094-3deea2ad-3c15408f-ae4a0all**, contém planilhas, cujas contas contábeis lá indicadas não guardam correspondência com as contas contábeis constantes dos Balancetes encaminhados pela fiscalizada, sob intimação. Desta forma, tornou-se impossível tirar qualquer conclusão a partir dos dados constantes naquela mídia

**16.4.6** Assim, esta fiscalização entende que, novamente, **a fiscalizada não logrou êxito em demonstrar que o valor de R\$ 4.032.154,86, informado como exclusão a título de "Reversão Diferimento de Comissões 2009" no LALUR 2010, transitou como receita de reversão de provisão no resultado contábil apurado em 31/12/2010, uma vez que se trata de provisão indedutível. Nesse sentido, esta fiscalização efetuará a glosa da exclusão, no valor de R\$ 4.032.154,86, por meio da lavratura do competente Auto de Infração.**

### **Da Impugnação:**

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Cientificada do lançamento em 25/09/2014, a contribuinte apresentou impugnação em 24/10/2014 (fls. 494/545), na qual, consoante os argumentos ali aduzidos e a documentação juntada, ao final assim concluiu:

### **III - DAS CONCLUSÕES**

**131.** Pelo exposto, conclui-se que:

**(I)** a autoridade administrativa: **(a)** não analisou as provas apresentadas pelo contribuinte no curso do procedimento de fiscalização; **(b)** não motivou de forma adequada e específica a tributação do valor de R\$ 22.723.181,35; **(c)** não aprofundou o trabalho fiscal; e **(d)** desprezou créditos líquidos e certos decorrentes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2010, de modo que os autos de infração são manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional;

**(II)** a **Impugnante** realiza o controle das provisões pelos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais;

**(III)** os valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86 foram adicionados ao Lucro Líquido para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009 e, portanto, regularmente tributados no ano de 2009;

**(IV)** em função da prática contábil adotada pela **Impugnante**, os valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 1.232.696,29, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86

foram excluídos apenas na Parte A do "LALUR" do ano de 2010, mas sem isoladamente impactar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e sem causar prejuízo ao Fisco, já que concomitantemente às exclusões acima mencionadas foram efetuadas adições nos montantes de R\$ 10.895.836,54, R\$ 2.238.279,59, R\$ 6.842.098,30 e R\$ 5.697.582,94, respectivamente, de forma que o real impacto de ditas provisões nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL em 2010 não foi uma exclusão no montante de R\$ 22.723.181,35, como sustenta a autoridade administrativa, mas sim uma adição de R\$ 2.950.616,02;

(V) o que afetou o resultado tributável do ano-calendário de 2010 foi o efeito líquido das movimentações das provisões do período (2010), correspondente à diferença entre adições e exclusões acima mencionadas;

(VI) na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos, o que se admite apenas para argumentar, a impugnação deverá ser acolhida para determinar o **recálculo dos créditos tributários**, considerando-se os créditos provenientes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2010; e

(VI) os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada por falta de previsão legal.

#### IV - DO PEDIDO

**132.** Diante de todo o exposto, é a presente para requerer o acolhimento da impugnação, cancelando-se integralmente os autos de infração lavrados.

#### Da diligência provocada pela DRJ:

Por meio do Despacho n.º 219/2015 – 1ª Turma da DRJ/JFA (fls. 1.130/1.131) foi determinada a realização de diligência, cujo resultado está consubstanciado no Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal às fls. 1542/1544, em resumo, nos seguintes termos:

**a) com relação à rubrica “Diferimento de Receitas”, verifique se o valor de R\$ 693.227,28 transitou pelo resultado contábil apurado, a título de receita, em 31/12/2010;**

Em resposta, a impugnante informa que no ano-calendário de 2010, as receitas diferidas transitaram por contas contábeis de resultado, **mas na sequencia foram estornadas para contas contábeis patrimoniais** (contas contábeis n.ºs 23100 e 27300), a fim de evitar que receitas de períodos subsequentes viessem a afetar o resultado de períodos correntes. Dessa forma, a impugnante justifica que adotou como procedimento contábil realizar o controle das receitas diferidas por meio de contas contábeis patrimoniais, visando evitar distorções em seu resultado contábil. Adicionalmente, informa que o referido procedimento contábil também foi adotado no ano-calendário de 2009.

Segundo a impugnante, as receitas diferidas do ano-calendário de 2009, que inicialmente haviam sido estornadas para contas contábeis patrimoniais, foram registradas em contas contábeis de resultado no ano-calendário de 2010, compondo, portanto, o lucro contábil de 2010. No ano-calendário de 2010, segundo informa, a impugnante adotou exatamente o mesmo procedimento contábil para controle das receitas diferidas, ou seja: **débito em conta contábil de receita tendo como contrapartida crédito em conta contábil de passivo.**

De acordo com a explicação acima, esta fiscalização entende que a receita diferida no valor de R\$ 6.842.098,30 foi debitada do resultado apurado em 31/12/2009, e creditada em contas patrimoniais de passivo (contas contábeis nºs 23100 e 27300). No ano-calendário de 2010 a impugnante debitou essas contas patrimoniais e creditou o valor de R\$ 6.842.098,30 no resultado de 2010. Como, segundo informação prestada pela impugnante, a mesma adotou o mesmo procedimento contábil em 2010, esta fiscalização entende que a impugnante debitou do resultado apurado em 31/12/2010 a receita diferida no valor de R\$ 7.535.325,58 e, da mesma forma que fez em 2009, creditou este valor em contas patrimoniais de passivo (contas contábeis nºs 23100 e 27300).

Pelo exposto no parágrafo anterior, **conclui-se que o valor de R\$ 693.227,28 (7.535.325,58 - 6.842.098,30) foi apropriado ao resultado apurado em 31/12/2010 e, na sequencia foi, nas próprias palavras da impugnante, estornado para contas patrimoniais, ou seja, a receita, no valor R\$ 693.227,28, NÃO integrou o resultado apurado em 31/12/2010.** Esta conclusão coincide com a informação prestada pela impugnante, onde a mesma declara no item 6 do expediente encaminhado em 24/05/2016, *in verbis*: “ *O que se pode observar, portanto, é que o valor líquido das receitas diferidas no ano de 2010 no valor de R\$ 693.227,28 foi transferido do Resultado para as citadas contas do Passivo, conforme demonstra a movimentação das Contas Patrimoniais nºs 23100 e 27300 (DOC 01) ano-calendário 2010.*”

**b) Com relação à “Reversão de Provisão IR s/ Juros a Pagar”, comprovar, mediante escrituração contábil e outros documentos pertinentes, que os pagamentos juntados à impugnação se referem à referida reversão;**

Em resposta protocolizada nesta DELEX/SP, em 24/05/2016, a impugnante apresenta cópia do Razão da conta contábil nº 27100 (conta de Provisão) onde constam lançamentos a débitos, tendo como contrapartida a conta contábil nº 21100 (Fornecedores Diversos). Esta fiscalização verificou guardar correspondência o total das transferências efetuadas (conta de provisão para a conta fornecedores diversos) com os valores recolhidos, via DARF, no código de receita 0481.

Ocorre, estranhamente, que os Razões impressos, apresentados na resposta datada de 24/05/2016, não guardam correspondência com os Razões obtidos a partir do SPED Contábil, baixado à época da fiscalização, juntados ao Processo Administrativo Fiscal nº 10314.726627/2014-18 como arquivo não paginável nesta data. Desta forma, entendemos que a impugnante **NÃO** logrou êxito em comprovar os lançamentos mediante escrituração contábil, conforme solicitado por esta fiscalização.

**c) Demonstrar que os saldos negativos, referentes ao IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 881.946,73 e R\$ 175.275,78, respectivamente, declarados na DIPJ 2011, encontram-se disponíveis;**

Em resposta protocolizada nesta DELEX/SP, em 24/05/2016, a impugnante informa que, em 05/01/2015, transmitiu eletronicamente a DIPJ Retificadora do ano-calendário de 2010, o que ensejou a alteração dos montantes dos saldos negativos de IRPJ e CSLL para os valores de R\$ 612.613,36 e R\$ 155.864,56, respectivamente. A impugnante juntou ao expediente encaminhado cópia da DIPJ Retificadora.

A impugnante informa que o crédito decorrente do saldo negativo da CSLL apurado no encerramento do ano-calendário de 2010, no valor de **R\$ 155.864,56**, não foi objeto de pedido de restituição e/ou declaração de compensação.

Com relação ao crédito decorrente do saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 612.613,36, a impugnante informa que utilizou parte desse saldo nas DCOMPs nºs 25699.59016.050115.1.3.02-2009, 10053.08616.150115.1.3.02-9904,

28380.94005.200115.1.3.02-0007 e 17623.17132.260215.1.3.02- 8066, restando um saldo passível de utilização no montante de **R\$ 59.623,95**.

Cientificada do resultado da diligência (fl. 1.545), a contribuinte não voltou a se manifestar nos autos.

### **Da decisão da DRJ:**

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, houve por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação da agora recorrente, por unanimidade.

A ementa da decisão é a seguinte:

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

**Ano-calendário: 2010**

**EXCLUSÃO. DO LUCRO REAL. REVERSÃO DE PROVISÕES.**

A comprovação da efetividade de procedimentos adequados, do ponto de vista fiscal, em torno de provisões indedutíveis, depende da existência de uma despesa (provisão) que foi adicionada ao Lucro Real no passado e da sua reversão contábil em um período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do Lucro Real.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SANEAMENTO. POSSIBILIDADE.**

São passíveis de saneamento as irregularidades, incorreções e omissões, quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e não corresponderem a vícios relativos à autoridade competente e à preterição do direito de defesa.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.**

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, nos casos de lançamento de ofício os juros de mora incidem tanto sobre o tributo quanto sobre o valor dessa penalidade, em ambos casos a partir do vencimento.

**CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.**

O decidido quanto ao lançamento principal, no caso de imposto sobre a renda, aplica-se aos lançamentos decorrentes dos mesmos fatos e elementos de prova.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extraem-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- negou os pleitos ocorridos em caráter preliminar no que concerne aos cancelamentos dos autos de infração, por conta das nulidades alegadas pela então impugnante;

- entendeu que o procedimento adotado pelo contribuinte é, uma vez constituída a provisão em determinado ano-calendário, ajustava os valores ano a ano, e não revertida

integralmente. Tal controle era feito pelos saldos das contas contábeis patrimoniais e pelo Lalur, sem qualquer prejuízo ao fisco;

- em análise a cada valor das provisões glosadas, entendeu por cancelar a glosa de R\$ 9.923.004,62 (reversão de provisão de contingência 2008), cancelar a glosa de R\$ 4.032.154,86 (reversão diferimento comissões 2009), reduziu a glosa de exclusão de 7.535.325,58 para 693.227,28 (diferimento de receitas) e abateu os créditos dos saldos negativos de IRPJ/CSLL no encerramento de 2010 de 59.623,95 e 155.864,56.

#### **Do Recurso Voluntário:**

Tomando ciência da decisão *a quo* em 05/04/2017, a recorrente apresentou recurso voluntário em 04/05/2017, repisando praticamente os mesmos elementos e argumentos da sua peça impugnatória, quais sejam, em apertada síntese:

- violação do art. 142 do CTN;
- im procedência das exigências fiscais remanescentes:
  - a) diferimento de receitas
  - b) reversão de provisão de IR s/ juros a pagar
- desprovimento do recurso de ofício
- não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

#### **Do Recurso de Ofício:**

Em virtude da exoneração promovida, coube a interpelação do recurso de ofício, conforme consignado na decisão *a quo*.

O valor extrapola o limite de alçada estabelecido na Portaria do MF n.º 63/2017, do que se torna conhecido.

É o relatório.

#### **Voto**

O recurso voluntário foi apresentado tempestivamente, e atendeu os demais pressupostos para sua admissibilidade, do qual conheço.

O recurso de ofício, conforme já salientado no relatório que precede este voto, alcança e ultrapassa os limites de alçada, pelo qual foi interposto na decisão *a quo*, e dele conheço.

*Da síntese dos fatos:*

A presente autuação fiscal, de IRPJ e CSLL, ano-calendário de 2010, envolve, na visão da autoridade fiscal autuante, exclusões indevidas na apuração do lucro líquido, na determinação do lucro real do contribuinte em questão. Decorre de reversões de provisões na parte A do Lalur que não estariam de acordo com a legislação aplicável. Envolve as rubricas de a) “reversão de provisão de contingência de 2008” (R\$ 9.923.004,62), b) “reversão de provisão IR s/ Juros a Pagar” (R\$ 1.232.696,29), c) “diferimento de receitas” (R\$ 7.535.325,58), e d) “reversão diferimento comissões 2009” (R\$ 4.032.154,86). A autoridade fiscal autuante entendeu que seriam indedutíveis tais reversões, glosando-as, aplicando a multa de 75%.

Em sede impugnação, o contribuinte procurou demonstrar que os valores dos itens “a”, “c” e “d” foram adicionados ao lucro líquido do ano calendário anterior (2009), e que foram então tributados. Tal situação envolveu má compreensão da autoridade fiscal, em função da prática contábil adotada pela mesma, pois foram excluídas na parte A do Lalur de 2010, sem impactar nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL. E se mantido a glosa, deveria haver aproveitamento de saldo negativo disponível.

A DRJ antes de decidir, promoveu diligência para verificar alguns pontos alegados pela então impugnante, e quanto a seu resultado, o contribuinte não contestou. Após, decidiu em dar provimento parcial ao contribuinte, no seguinte sentido:

- a) Para os valores que envolvem questão de critério (ao invés de reverter a provisão integral no final do ano, e constituir novamente o saldo no início do ano seguinte (o esperado pela autoridade fiscal autuante), fazia pelo ajuste da diferença ano a ano), cancelou a glosa (itens “a”, “d” e, parcialmente “c”). Para o item “c”, identificou uma diferença de R\$ 693.227,28 que não transitou por resultado, e foi mantida a glosa;
- b) O item “b” foi objeto de diligência, e após verificações, foi mantida a glosa integral;
- c) Em relação aos saldos negativos pleiteados, houve verificação da disponibilidade em diligência, e foram concedidos os valores de R\$ 54.623,95 (IRPJ) e R\$ 155.864,56 (CSLL).

Inconformada, apresentou recurso voluntário, em que procura reforçar seus pontos levantados na peça impugnatória, tanto para tentar reverter a parte mantida na instância *a quo*, bem como para negar provimento ao recurso de ofício. Igualmente, em virtude do montante exonerado, houve a interposição de recurso de ofício.

*Do recurso de ofício:*

Quanto ao recurso de ofício, ou seja, a matéria exonerada pela decisão *a quo*, verifica-se que se trata de um entendimento da autoridade fiscal que não foi acompanhado pelo órgão julgador. A autoridade fiscal autuante entendia que o contribuinte deveria, caso não tivesse sido utilizada, reverter a provisão constituída em 2009, e, se fosse o caso, constituir nova provisão, conforme consignado no relatório fiscal:

*Em 2010, de acordo com a boa regra contábil, a fiscalizada deveria, caso não tivesse sido utilizada, reverter a provisão constituída em 2009, e, caso necessário, constituir nova provisão a ser levada para o ano de 2011. Nesse sentido, no caso da reversão da provisão constituída em 2009 e trazida para 2010, a fiscalizada deveria fazê-la, tendo como contrapartida uma conta de receita, e, no caso da constituição de nova provisão a*

*ser levada para 2011, a fiscalizada deveria fazê-la, tendo como contrapartida uma conta de despesa. Dessa forma, o reflexo fiscal seria, no caso da reversão de provisão, uma exclusão e, no caso da constituição de nova provisão, uma adição.*

Já o contribuinte, ratificado pela instância *a quo*, vale-se de outro procedimento, no sentido de que quando a provisão indedutível constituída no ano anterior não for utilizada ou for utilizada só parcialmente, constitui provisão pela diferença, para completar o novo saldo, e adiciona o respectivo valor no Lalur, sem nenhuma exclusão (quando aumenta o saldo), ou excluir (reversão) a diferença do valor no Lalur (quando o saldo diminui).

Como frisa a autoridade julgadora *a quo*, condutora do voto do acórdão em apreciação, o resultado de ambos os procedimentos é o mesmo.

Como consta o acórdão recorrido, nos tópicos:

- 2.1 - Reversão de Provisão de Contingência 2008 – Glosa de R\$ 9.923.004,62;
- 2.2 - Reversão Diferimento Comissões 2009 - Glosa de R\$ 4.032.154,86;
- 2.3 – Diferimento de Receitas – Glosa de R\$ 7.535.325,58 (aqui não foi cancelada uma parcela de R\$ 693.227,28, conforme será exposto logo a seguir).

Compulsando os autos, não verifiquei nenhum motivo para discordar do decidido pela 1ª instância administrativa. Não há efeitos fiscais no procedimento adotado pelo contribuinte, em relação ao esperado pela autoridade fiscal autuante, ou seja, não houve nenhum prejuízo ao fisco ou divergências apuradas por conta destes critérios.

Para a autoridade fiscal autuante, a glosa se deu basicamente em virtude de não ter seguido orientações contidas basicamente no *Perguntas e Respostas* da DIPJ/2011, conforme ressaltou a decisão recorrida.

Contudo, ficou devidamente demonstrado que não há motivos para não aceitar o procedimento adotado pelo contribuinte, pelo qual, nas matérias exoneradas pela DRJ, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício.

#### *Das questões suscitadas no recurso voluntário*

##### *- da alegação violação do art. 142 do CTN*

A recorrente, contribuinte, traz uma séria de alegações que entende *vícios insanáveis na motivação dos lançamentos tributários (portanto, não passíveis de convalidação), comprometendo material e substancialmente os autos de infração na sua origem (violação do artigo 142 do CTN), a justificar, por si só, o cancelamento integral das exigências fiscais, inclusive em razão da ausência de certeza e liquidez.*

Tal alegação, em praticamente os mesmos termos, já fora apresentada em sede de impugnação, e foram rejeitadas. Igualmente, não vislumbrei nenhuma nulidade.

A autuação fiscal atende todos os requisitos formais do Decreto nº 70.235/72.

O que se vislumbrou foram interpretações da autoridade fiscal autuante decorrentes dos elementos contábeis e fiscais disponibilizados pelo contribuinte, que podem

sofrer questionamentos pelo devido processo administrativo fiscal. Mas nenhum elemento que macule tal autuação fiscal na sua origem.

Destarte, REJEITO todas as alegações de nulidade suscitada pela recorrente.

*- improcedência das exigências fiscais remanescentes:*

*a) diferimento de receitas*

A decisão *a quo* entendeu que parcela de R\$ 693.227,28 do diferimento de receitas glosados (no total) de R\$ 7.535.325,58, não foi comprovado, no seguinte sentido:

*A reversão líquida no valor de R\$ 693.227,28 equivale a zerar o saldo credor de 2009, no valor de R\$ 223.768,63, e ainda debitar o valor de R\$ 469.458,65, transmutando a conta de passivo de saldo credor para saldo devedor de R\$ 469.458,65.*

*Ademais, embora a contribuinte afirme na impugnação que o valor de R\$ 693.227,28 tenha sido “registrado a crédito no resultado contábil, conforme Razão Analítico anexo (doc. 08)” (fl. 537), compulsando os autos, não vislumbrei que tal valor tenha transitado pelo resultado.*

*Tal aspecto foi objeto de diligência, tendo a contribuinte sido intimada a comprovar, mediante apresentação dos Razões Contábeis, que o valor excluído de R\$ 693.227,28 transitou pelo resultado a título de receita. Entretanto, conforme relato fiscal, não logrou comprovar o alegado na impugnação, tampouco aduziu contrarrazões quanto ao apurado em diligência.*

*Assim, mesmo considerando procedimento da alínea “a” acima, invocado pela contribuinte, é indevida a exclusão no lucro real do valor de R\$ 693.227,28, devendo ser reduzida a glosa efetuada no lançamento de ofício, de R\$ 7.535.325,58 para R\$ 693.227,28.*

Ou seja, foi identificado que o valor de R\$ 693.227,28 não transitara pelas contas de resultado, sendo tal aspecto, inclusive, objeto de diligência que não foi contestada pelo contribuinte.

Em sede recursal, a recorrente não traz novos elementos, apenas reforçando seu posicionamento já apresentado anteriormente, nas seguintes linhas:

92. *Em relação às Rubricas Contábeis "Deferred Revenue" e "Deferred Revenue Long Term", o impacto no resultado do ano-calendário de 2010 foi uma exclusão de receita diferida no valor total de R\$ 693.227,28, correspondente à diferença entre o valor total das exclusões do período (R\$ 7.535.325,58) e o valor da adição (R\$ 6.842.098,30).*

93. *Confira-se os quadros abaixo com a síntese da movimentação dos saldos das Rubricas Contábeis "Deferred Revenue" e "Deferred Revenue Long Term", cujas informações foram extraídas do "LALUR" (doc. 04 da impugnação), dos "Balancetes de Verificação" (doc. 05 da impugnação) e do "Razão Analítico" (doc. 08 da impugnação):*

<b>Ano-Calendarário de 2009</b>	
Total dos Saldos Finais das Rubricas Contábeis	Total da Exclusão
R\$ 6.842.098,30	R\$ 6.842.098,30

<b>Ano-Calendarário de 2010</b>	
Saldo Inicial das Rubricas Contábeis	R\$ 6.842.098,30
Saldo Final das Rubricas Contábeis	R\$ 7.535.325,58
<b>Efeito Líquido (Exclusão)</b>	<b>(R\$ 693.227,28)</b>

94. Como se vê, em 2010, a Recorrente adicionou o valor excluído em 31/12/2009, no importe de R\$ 6.842.098,30. Porém, no encerramento do ano-calendário de 2010, os saldos finais das Rubricas Contábeis "Deferred Revenue" e "Deferred Revenue Long Term" totalizaram R\$ 7.535.325,58, representando, portanto, uma exclusão do Lucro Líquido, no valor total de R\$ 693.227,28, registrado a crédito no resultado contábil, conforme "Razão Analítico" (doc. 08 da impugnação).

95. Diante do exposto, o recurso voluntário dever ser provido, para cancelar também o saldo da glosa da exclusão do valor de R\$ 693.227,28 (valor remanescente da Rubrica Contábil Diferimento de Receitas), pois não há exclusão indevida do Lucro Líquido.

Contudo, como já comentado, foi instado pela DRJ uma diligência para verificar exatamente tal valor, nos seguintes termos:

a) Com relação à rubrica "Diferimento de Receitas", comprovar, mediante apresentação dos Razões Contábeis, que o valor de R\$ 693.227,28 transitou pelo resultado contábil apurado, a título de receita, em 31/12/2010;

No retorno da diligência, a conclusão foi nos seguintes termos:

*De acordo com a explicação acima, esta fiscalização entende que a receita diferida no valor de R\$ 6.842.098,30 foi debitada do resultado apurado em 31/12/2009, e creditada em contas patrimoniais de passivo (contas contábeis nºs 23100 e 27300). No ano-calendário de 2010 a impugnante debitou essas contas patrimoniais e creditou o valor de R\$ 6.842.098,30 no resultado de 2010. Como, segundo informação prestada pela impugnante, a mesma adotou o mesmo procedimento contábil em 2010, esta fiscalização entende que a impugnante debitou do resultado apurado em 31/12/2010 a receita diferida no valor de R\$ 7.535.325,58 e, da mesma forma que fez em 2009, creditou este valor em contas patrimoniais de passivo (contas contábeis nºs 23100 e 27300).*

*Pelo exposto no parágrafo anterior, conclui-se que o valor de R\$ 693.227,28 (7.535.325,58 - 6.842.098,30) foi apropriado ao resultado apurado em 31/12/2010 e, na sequencia foi, nas próprias palavras da impugnante, estornado para contas patrimoniais, ou seja, a receita, no valor R\$ 693.227,28, NÃO integrou o resultado apurado em 31/12/2010. Esta conclusão coincide com a informação prestada pela impugnante, onde a mesma declara no item 6 do expediente encaminhado em 24/05/2016, in verbis: "O que se pode observar, portanto, é que*

*o valor líquido das receitas diferidas no ano de 2010 no valor de R\$ 693.227,28 foi transferido do Resultado para as citadas contas do Passivo, conforme demonstra a movimentação das Contas Patrimoniais n.ºs 23100 e 27300 (DOC 01) ano-calendário 2010.”*

Sobre tal posicionamento na diligência, nada obsteu o contribuinte, apenas reforçando na peça recursal posição já adotada na sua peça impugnatória.

Assim, fica evidenciado que aqui envolve uma análise de elementos fiscais, ou seja, questão de comprovação ou não, o que já fora feito anteriormente em vários momentos, e o contribuinte não conseguiu comprovar que tais valores de R\$ 693.227,28 foram oferecidos à tributação (transitaram pelas contas de resultado).

Igualmente, em análise, com base nos elementos contidos nos autos, não vislumbro que tais valores transitaram pela conta de resultado.

Destarte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

*b) reversão de provisão de IR s/ juros a pagar*

A decisão *a quo* negou provimento à impugnação da agora recorrente quanto a este item, no sentido de que os elementos apresentados, apenas na impugnação, não comprovavam a exclusão efetuada. Nas suas palavras:

*Para comprovar os pagamentos relativos à exclusão no valor de R\$ 1.232.696,29, a impugnante juntou documentação antes não apresentada, qual seja: pagamentos de imposto de renda (código de receita 0481 - IRRF - JUROS E COMISSÕES EM GERAL - RESIDENTES NO EXTERIOR) e contratos de câmbio. Destaco que, conforme afirmado na própria impugnação, o somatório dos pagamentos não é idêntico ao valor da exclusão efetuada.*

Igualmente destaca que tal matéria fora objeto de diligência, e nada contestara especificamente.

Posteriormente, conclui a autoridade julgadora *a quo*:

*Pelo Razão da conta contábil n.º 27100 (conta de Provisão), a autoridade diligenciadora verificou que o total das transferências efetuadas (conta de provisão para a conta fornecedores diversos) guarda correspondência com valores recolhidos, via DARF, no código de receita 0481.*

*Entretanto, considerou que a escrituração contábil apresentada não é hábil a comprovar o solicitado. Isso porque os Razões entregues em sede de diligência não guardam correspondência com aqueles obtidos a partir do SPED Contábil, baixado à época da fiscalização e juntados ao presente processo.*

*Cientificada do resultado da diligência, a interessada não contestou o apurado.*

*Sendo assim, deve ser mantida a glosa do valor de R\$ 1.232.696,29, informado como exclusão a título de Reversão de Provisão de IR s/ juros a Pagar”, uma vez*

*que a contribuinte não logrou comprovar o alegado na impugnação, tampouco aduziu contrarrazões quanto ao apurado em diligência.*

Em sede recursal, alega a recorrente praticamente os mesmos argumentos expostos anteriormente, reforçado pelo seguinte posicionamento:

*104. Portanto, a glosa da exclusão do valor de R\$ 1.232.696,29 foi mantida, única e exclusivamente, em razão da alegação constante da r. decisão recorrida de que haveria uma suposta divergência entre o "Razão Contábil" apresentado pela Recorrente e o "Razão Contábil" extraído do SPED.*

*105. Contudo, olvidou a 1ª Turma da DRJ/JFA na r. decisão recorrida que o Razão da Conta Contábil n.º 27100 apresentado pela Recorrente compreendeu apenas e tão-somente os lançamentos contábeis referentes à "Provisão de IR s/ Juros a Pagar", tendo sido expurgados todos os demais lançamentos contábeis não relacionados à matéria efetivamente questionada nos autos de infração lavrados.*

*106. Com efeito, a Conta Contábil n.º 2210202 do SPED (Razão Contábil do SPED anexo, doc. 01), consultada pela autoridade administrativa e levada em consideração pela 1ª Turma da DRJ/JFA na r. decisão recorrida, compreende os lançamentos contábeis referentes à "Provisão de IR s/ Juros a Pagar" e também aos resultados de variação cambial (que não tem qualquer relação com a matéria atuada).*

*107. Portanto, na Conta Contábil n.º 2210202 do SPED, que tem por referência justamente a Conta Contábil n.º 27100, foram efetuados lançamentos contábeis referentes à "Provisão de IR s/ Juros a Pagar" e também aos resultados de variação cambial.*

*108. Como não poderia ser diferente, e tendo em vista que o objeto de questionamento nos autos de infração impugnados é apenas a "Provisão de IR s/ Juros a Pagar", óbvia e evidentemente, e inclusive para facilitar a compreensão dos seus argumentos de defesa, a Recorrente apresentou o Razão da Conta Contábil n.º 27100 somente com os lançamentos referentes à "Provisão de IR s/ Juros a Pagar", excluindo os lançamentos dos resultados de variação cambial.*

*109. Assim, a suposta "divergência" alegada pela 1ª Turma da DRJ/JFA na r. decisão recorrida deve-se simplesmente ao fato de a Recorrente ter apresentado o Razão da Conta Contábil n.º 27100 somente com os lançamentos contábeis referentes à "Provisão de IR s/ Juros a Pagar" (excluindo, portanto, o lançamentos contábeis dos resultados da variação cambial), e o SPED da Conta Contábil n.º 2210202 consolidar os lançamentos contábeis da "Provisão de IR s/ Juros a Pagar" e dos resultados de variação cambial.*

*110. Diante do exposto, e sendo absolutamente improcedente a suposta "divergência" alegada na r. decisão recorrida, o recurso voluntário deve ser provido, para cancelar também a glosa da exclusão do valor de R\$ 1.232.696,29.*

Compulsando os autos, verifico que o contribuinte, agora recorrente, anexou ao seu recurso voluntário o livro razão referente à conta 2210202 (fls. 1637 a 1663), em que

contempla a totalidade dos lançamentos desta conta. Cotejando esta informação com as tabelas apresentadas na diligência, observo que então a recorrente realmente apenas apresentou os valores envolvidos na glosa, e agora apresenta a totalidade, o que esclarece a divergência total acusada pela diligência e acatada pela decisão *a quo*.

Ficando tal circunstância esclarecida, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

*- da alegação de não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício*

Alega a recorrente pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Contudo, tal questão há anos vem sendo discutida no âmbito do CARF, tendo conformada a posição que resultou na recentemente publicada súmula CARF nº 108:

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Ou seja, independentemente da posição meritória aqui a se discutir, a qual individualmente indico posição já adotada anteriormente em outros votos em que vou de encontro ao pleito da recorrente, tal matéria, no momento em que passa a ser sumulada, é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do *caput* art. 72 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf)).

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

*Conclusão:*

Destarte, NEGO PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso de ofício, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário da recorrente, cancelando a parte da infração inerente à reversão de provisão do IR sobre juros a pagar no montante de R\$ 1.232.696,29.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges