



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.726627/2014-18
ACÓRDÃO	9101-007.080 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	DIGITA SERVICES UOL S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. GLOSA DE EXCLUSÃO. EXIGÊNCIA DE REGISTRO CONTÁBIL DA RECEITA CORRESPONDENTE. REVERSÃO DE PROVISÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, no qual o sujeito passivo não esclareceu o procedimento adotado para, apesar de inalterado o saldo contábil de provisões, ter promovido exclusão de reversão de provisões na apuração do lucro tributável. No acórdão recorrido, o sujeito passivo demonstrou que as exclusões foram promovidas juntamente com as adições das novas provisões, apesar de o resultado contábil ter sido afetado, apenas, pela atualização positiva dos saldos de provisões.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-004.006, na sessão de 13 de agosto de 2019, nos seguintes termos:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2010, a partir da constatação de exclusões não autorizadas na apuração do lucro tributável, promovidas sob os títulos: i) *reversão de provisão de contingência 2008*; ii) *reversão de provisão IR s/ juros a pagar*; iii) *diferimento de receitas*; e iv) *reversão diferimento comissões 2009*. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou as glosas de exclusão por *reversão de provisão de contingência 2008* e *reversão diferimento comissões 2009*, e reduziu a glosa de exclusão por *diferimento de receitas*, bem como admitiu o aproveitamento de saldos negativos de IRPJ e CSLL do período, ainda disponíveis, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 1558/1575). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a glosa de exclusão por *reversão de*

provisão IR s/ juros a pagar, restando, assim, apenas parte da glosa de exclusão por *diferimento de receitas* (e-fls. 1669/1684).

A PGFN, recebendo os autos do processo em 11/09/2019 (e-fl. 1685), em 10/10/2019 os restituiu com oposição de embargos de declaração, os quais foram admitidos para saneamento da omissão acerca do recurso de ofício na parte em que a autoridade julgadora de 1ª instância admitiu o aproveitamento de saldos negativos (e-fls. 1695/1697). No Acórdão nº 1402-005.728 os embargos foram acolhidos sem efeitos infringentes, confirmando a negativa de provimento ao recurso de ofício (e-fls. 1699/1704).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 08/10/2021 (e-fl. 1705) e em 22/11/2021 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 17061733 no qual a Fazenda aponta divergência em face do paradigma nº 1301-003.735, reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1736/1740, do qual se extrai:

A divergência alegada restou suficientemente demonstrada, conforme a seguir sucintamente exposto.

O seguinte excerto do voto condutor do acórdão paradigmático, transcrito pela recorrente no recurso, evidencia que aquele colegiado efetivamente decidiu que o contribuinte só pode fazer uma exclusão na parte A do LALUR, se a contrapartida contábil da reversão de provisão tiver sido uma conta de receita (resultado). Confira-se, *verbis* (destaques acrescidos):

“A presente controvérsia resolve-se pelo exame de prova e diz respeito à hipótese de **reversão contábil de provisão**. Nessa hipótese, o contribuinte deve provar que o valor excluído no LALUR do ano-calendário em questão (AC 2008), foi contabilizado como receita desse mesmo período, para que não acarrete efeito tributário, de modo a garantir a necessária neutralidade. Mas veja, o contribuinte só pode fazer a exclusão na parte A do LALUR, se a contrapartida contábil da reversão de provisão tiver sido uma conta de receita (resultado), e foi exatamente a falta dessa comprovação que levou a DRJ a manter o lançamento (fls 8284): [...]”

No caso recorrido, os seguintes excertos do acórdão, igualmente transcritos pela recorrente no recurso, evidenciam a similitude fática e jurídica entre os casos, bem assim o entendimento diverso neles alcançado.

Primeiramente, tem-se os trechos do relatório da decisão recorrida que demonstram a situação fática que ensejou a autuação em questão:

“16.1 Reversão de Provisão de Contingência 2008:

[...]

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.

[...]

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:

[...]

16.3.5 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.

[...]

16.4 - Reversão diferimento comissões 2009:

[...]

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."

(alguns destaques acrescidos)

E, a seguir, alguns excertos do voto que evidenciam que foi adotado, no acórdão recorrido, entendimento diverso do manifestado na decisão paradigmática, para decidir em favor do contribuinte:

"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.

[...]

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.

[...]

Destarte, NEGOU 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.”

(destaques acrescidos)

Demonstrada, portanto, a divergência alegada. *(destaques do original)*

A PGFN destaca excertos do relatório da decisão de 1ª instância e do voto condutor do acórdão recorrido para demonstrar que as glosas de exclusões decorreram da falta de prova do trâmite da reversão de provisão em conta de receita, indicando que, em face dos fundamentos expostos para cancelamento das exigências, *o colegiado a quo admitiu a exclusão de reversão de provisão no Lalur A, sem a correspondente contrapartida na conta de receita*. Daí a divergência em face do paradigma nº 1301-003.735, segundo o qual *o contribuinte só pode fazer a exclusão na parte A do LALUR, se a contrapartida contábil da reversão de provisão tiver sido uma conta de receita (resultado)*.

Deduz os seguintes fundamentos para reforma do acórdão recorrido:

O Decreto-Lei nº 1.598/1977, em seu art. 6º, §§ 2º e 3º, estabelece que somente poderá ser excluída despesa indedutível se o valor for adicionado ao lucro líquido, in verbis:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.”

Verifica-se que não há impedimento de que a pessoa jurídica constitua contabilmente as provisões necessárias à sua atividade. Todavia, na hipótese de serem indedutíveis para fins fiscais, a pessoa jurídica deverá efetuar no LALUR, parte A, a adição ao lucro líquido.

Nessa hipótese, o contribuinte deve provar que o valor excluído no LALUR do ano-calendário em questão, foi contabilizado como receita desse mesmo período, para que não acarrete efeito tributário, de modo a garantir a necessária neutralidade.

O contribuinte só pode fazer a exclusão na parte A do LALUR, se a contrapartida contábil da reversão de provisão tiver sido uma conta de receita (resultado), e foi exatamente a falta dessa comprovação que levou ao lançamento.

Nesse sentido, devem ser restabelecidas todas as glosas afastadas, tendo em vista a correção do lançamento.

Cientificada em 17/02/2023 (e-fl. 1755/1756), a Contribuinte opôs embargos de declaração rejeitados em exame de admissibilidade conforme e-fls. 1821/1830, bem como

apresentou contrarrazões em 02/03/2023 (e-fls. 1779/1816) nas quais historia os fatos e expõe sua interpretação acerca das exigências fiscais para, preliminarmente, questionar o conhecimento do recurso especial, vez que a PGFN:

(I) indicou acórdão supostamente paradigmático que não guarda qualquer relação fática com o litígio posto nestes autos;

(II) indicou acórdão supostamente paradigmático que não apresenta dissídio jurisprudencial quanto à interpretação do art. 3º da Lei nº 9.249/95 e dos artigos 247 e 250 do RIR/99; e

(III) formulou pedido processualmente impossível, pois não compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais o revolvimento de questões fáticas e probatórias por ocasião do julgamento do recurso especial.

Observa que o entendimento da autoridade lançadora, referido no recurso especial, *foi superado pela diligência fiscal realizada e por todas as decisões proferidas no processo*, e aduz:

34. De fato, desde a impugnação a **Recorrida** comprovou individualmente os valores que se pretende tributar pelos autos de infração, conciliando os documentos contábeis e fiscais acostados aos autos, de forma a comprovar, cabalmente, a ausência de exclusões indevidas no Lucro Líquido.

35. Assim, a alegação da autoridade administrativa constante do TVF de que a **Recorrida** não teria demonstrado que os valores excluídos teriam transitado no resultado contábil foi afastada pelas instâncias ordinárias, cujo entendimento está fundamentado na prova acostada aos autos.

36. A despeito disso, ao apontar o acórdão paradigmático que, em tese, viabilizaria a admissão de seu recurso especial, **a Procuradoria da Fazenda Nacional acabou por apontar decisão proferida sob outro panorama fático**, mais precisamente envolvendo caso em que não havia prova dos lançamentos contábeis da reversão das provisões, o que em **nada se relaciona** com o caso concreto.

37. Com efeito, no **v. Acórdão nº 1301-003.735**, indicado como paradigma pela PGFN, foi apreciada questão envolvendo a **ausência de prova** da adição da provisão no lucro líquido do ano-calendário em que foi constituída e da contabilização da reversão da provisão em conta de receita. *(destaques do original)*

Refere trechos do paradigma omitidos no recurso especial, e enfatiza que *as particularidades do caso concreto e as provas produzidas pelo contribuinte e na diligência fiscal foram decisivas para formar a convicção dos Conselheiros Julgadores no v. acórdão recorrido, razão pela qual o v. acórdão indicado como paradigma não se presta ao cotejo.*

Complementa que os *acórdãos recorrido e paradigma, na verdade, convergem quanto à interpretação do art. 3º da Lei nº 9.249/95 e dos artigos 247 e 250 do RIR/99, nos casos de exclusão de reversão de provisões*, porque:

47. No caso concreto, a acusação fiscal decorreu do entendimento da autoridade administrativa de que o único procedimento a ser adotado quando a provisão indedutível constituída no ano anterior não chegar a ser utilizada ou for utilizada parcialmente corresponderia à reversão integral do saldo inicial (saldo final do ano anterior), exclusão no “LALUR, constituição de nova provisão pelo saldo final e nova adição no “LALUR”.

48. Partindo da equivocada premissa fática de que o controle das provisões não poderia ser realizado pelos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais, como realizado pela **Recorrida**, a autoridade administrativa concluiu que não haveria prova de que os valores excluídos pela **Recorrida** teriam transitado como receita no resultado contábil apurado em 31/12/2010.

49. Em outras palavras, no TVF concluiu-se pela ausência de comprovação da contrapartida contábil das reversões das provisões pelo simples fato de não existir lançamento a crédito no resultado de receitas de reversão naqueles exatos montantes excluídos.

50. Ou seja, olvidou a autoridade administrativa que no presente caso o resultado tributável do ano-calendário de 2010 diz respeito ao **efeito líquido** das movimentações das provisões no período de apuração (diferença entre adições e exclusões demonstradas na parte A do “LALUR”).

51. Assim, uma vez superado o entendimento de que os procedimentos contábeis adotados pela **Recorrida** não estariam corretos, e após a realização de diligência fiscal, a 1ª Turma da DRJ/JFA, à unanimidade, reconheceu a legitimidade de parcela substancial das exclusões na Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2010, tendo em vista a comprovação (I) da adição no lucro líquido das provisões no ano-calendário de 2009 em que foram constituídas; e (II) da reversão contábil das provisões, referente ao seu efeito líquido, em conta de resultado, o que foi confirmado pelo v. acórdão recorrido. *(destaques do original)*

Diz que o paradigma *manifestou o mesmo entendimento acerca dos pressupostos para a exclusão dos valores a título de reversão de provisões*, firmando o entendimento de que o contribuinte precisaria comprovar que adicionou o valor da provisão (saldo inicial) no lucro líquido do período de sua constituição e a contrapartida contábil da reversão em conta de resultado, mantendo a neutralidade, exatamente como restou decidido no v. acórdão recorrido. A própria ementa do recorrido, não citada no recurso especial, traz consignado que a comprovação da adequação do procedimento adotado *depende da existência de uma despesa (provisão) que foi adicionada ao Lucro Real no passado e da sua reversão contábil em um período posterior*.

Adiciona que a improcedência do argumento da PGFN *se torna ainda mais evidente quando se tem em vista o fundamento utilizado pela decisão de 1ª instância administrativa e ratificado pelo v. acórdão recorrido para manter a glosa da exclusão o valor de R\$ 693.227,28*, pautado precisamente na falta de provas de que o valor subsistente da glosa foi oferecido à tributação, mediante trânsito em conta de resultado.

Reitera que a diferença do resultado dos julgados quanto à análise das exclusões se deu unicamente em razão da existência ou não de prova, haja vista que a interpretação do art. 3º da Lei nº 9.249/95 e dos artigos 247 e 250 do RIR/99 foi exatamente a mesma, ou seja, que a provisão deve ter sido adicionada no período de apuração em que foi constituída e com contrapartida contábil em conta de resultado. Os acórdãos comparados afirmaram a necessária neutralidade neste contexto e o acórdão recorrido cancelou a exigência por não ter havido prejuízo ao Fisco, inexistindo qualquer divergência jurisprudencial entre eles.

O recurso especial, assim, não deve ser conhecido, inclusive porque *busca, na verdade e sem qualquer razão, o revolvimento fático/probatório dos autos, e não propriamente a uniformização de jurisprudência*. Cita julgados deste Colegiado e conclui que *não cabe à CSRF promover nova análise de questões fáticas e probatórias dos autos apenas em razão do inconformismo fazendário*.

No mérito, detalha os procedimentos adotados em relação a cada uma das exclusões glosadas, de modo a demonstrar que, embora não tendo adotado os procedimentos contábeis entendidos como obrigatórios pela autoridade lançadora, não houve prejuízo ao Fisco. No princípio de sua argumentação, assim traçara o comparativo entre os procedimentos exigidos e os realizados:

5. Conforme o entendimento da autoridade administrativa (diga-se, **sem amparo em lei e tampouco em normas contábeis brasileiras**), para que a **Recorrida** pudesse realizar a exclusão dos valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 1.232.696,29, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86, deveria, obrigatoriamente, ter adotado os seguintes procedimentos contábeis:

1º) Momento da Constituição da Provisão (“Despesa”):

(I) **Contabilidade:** lançamento a crédito no “Passivo” e lançamento a débito em Conta representativa de “Resultado”.

(II) **Lucro Líquido:** adição da despesa temporariamente indedutível.

2º) Momento da Reversão da Provisão (“Receita”):

(I) **Contabilidade:** lançamento a débito no “Passivo” e lançamento a crédito em Conta representativa de “Resultado”.

(II) **Lucro Líquido:** exclusão da despesa anteriormente indedutível.

6. E, ainda, na linha do entendimento da autoridade administrativa, a provisão constituída em um determinado ano-calendário (por exemplo, 2009) deveria, obrigatoriamente, ser revertida no ano-calendário subsequente (2010), mesmo que não realizada, e, caso necessário, a **Recorrida** deveria constituir nova provisão (agora no ano de 2010), para ser levada para o próximo ano (2011).

7. Por sua vez, **comprovou a Recorrida já no próprio curso da fiscalização que não adotou os procedimentos “sugeridos” pela autoridade administrativa e, o mais importante, que os valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86, indicados na Parte A do “LALUR” como “exclusões”, isoladamente**

não afetaram a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2010, pois estão atrelados a valores adicionados no mesmo período de apuração.

8. Com efeito, demonstrou a **Recorrida** no curso da fiscalização que 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, o que, aliás, não foi questionado em momento algum pela autoridade administrativa.

9. Em função dos procedimentos adotados pela **Recorrida** (aliás, bem diferentes dos sugeridos pela autoridade administrativa), os valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86, adicionados no ano de 2009, foram excluídos apenas na Parte A do “LALUR” 2010, sem causar prejuízo ao Fisco.

10. Os valores de R\$ 9.923.004,62, R\$ 7.535.325,58 e R\$ 4.032.154,86 foram excluídos na Parte A do “LALUR” 2010 por questões de demonstração e de forma concomitante às adições dos valores de R\$ 10.895.836,54, R\$ 6.842.098,30 e R\$ 5.697.582,94, respectivamente.

11. A demonstração da forma como foi realizada permitiu que apenas o **efeito líquido decorrente das movimentações do período afetasse as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2010**, o que, com o devido respeito, parece não ter sido compreendido pela autoridade administrativa.

12. Conservadoramente, a **Recorrida** realizou o **controle das provisões pelos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais**, o que significa afirmar, com toda segurança, que:

(I) no caso de despesa temporariamente indedutível, o saldo final das Contas Contábeis Patrimoniais no encerramento do ano-calendário é integralmente adicionado para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(II) também no caso de despesa temporariamente indedutível, o saldo final das Contas Contábeis Patrimoniais, integralmente adicionado em um determinado ano-calendário, deve ser excluído na Parte A do “LALUR” do ano-calendário subsequente, sob pena de tributação em duplicidade da mesma grandeza econômica; e

(III) ainda no caso de despesa temporariamente indedutível, no ano-calendário em curso somente o efeito líquido das Contas Contábeis Patrimoniais, correspondente à diferença entre adições e exclusões do período (movimentações do ano), afetar a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

13. De acordo com os procedimentos adotados pela **Recorrida**, a **provisão** constituída (e adicionada) em um determinado ano-calendário não é obrigatoriamente revertida no ano-calendário subsequente, com o lançamento a crédito da respectiva receita no resultado, mas sim **ajustada ano a ano**, cujo

controle das respectivas movimentações é realizado pelos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais e pelo “LALUR”, sem qualquer prejuízo ao Fisco. *(destaques do original)*

Ao final, complementa que:

III.2.1 – Reversão de provisão de contingência 2008

75. O valor de R\$ 9.923.004,62 é composto pela somatória dos valores de R\$ 8.462.807,00 (Saldo da Conta Contábil nº 2220101 em 31/12/2009: “Provisão Contingências”) e de R\$ 1.460.197,62 (Parcela Indedutível do Saldo da Conta Contábil nº 2120201 em 31/12/2009: “Outras Provisões”).

76. Como comprovado pela Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2009, o valor de R\$ 9.923.004,62 foi adicionado ao Lucro Líquido, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2009 e, portanto, regularmente oferecido à tributação no ano-calendário de 2009.

77. Assim, e tendo em vista a prática contábil adotada pela **Recorrida**, com o controle da movimentação das provisões do período de apuração pelo saldo das Contas Contábeis Patrimoniais, o valor de R\$ 9.923.004,62, adicionado no ano de 2009, foi excluído apenas na Parte A do “LALUR” do ano de 2010, concomitantemente à adição do valor de R\$ 10.895.936,54, representado pelo saldo patrimonial da Conta Contábil de “Provisão Contingências” e pela parcela indedutível da Conta Contábil “Outras Provisões”.

78. Portanto, o efeito líquido das Contas Contábeis de “Provisão Contingências” e “Outras Provisões” na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2010 consistiu em uma adição no montante de R\$ 972.831,92.

79. Ou seja, na Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2010, a **Recorrida (I)** adicionou o valor total de R\$ 10.895.836,54, correspondente à somatória do saldo patrimonial da Conta Contábil de “Provisão Contingências” (R\$ 9.771.385,43) e da parcela indedutível da Conta Contábil de “Outras Provisões” (R\$ 1.124.451,11) em 31/12/2010; e **(II)** excluiu o valor total de R\$ 9.923.004,62, anteriormente adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009.

80. Ressalte-se que a exclusão teve por objetivo evitar a tributação em duplicidade do mesmo valor e não reduzir o resultado contábil, como expressamente reconhecido pelas instâncias ordinárias.

81. Em relação às rubricas contábeis “Provisão Contingências” e “Outras Provisões”, o impacto no resultado do ano-calendário de 2010 foi uma adição no valor total de R\$ 972.831,92, correspondente à diferença entre o valor total das adições do período (R\$ 10.895.836,54) e o valor da exclusão (R\$ 9.923.004,62, adicionados em 2009).

82. Confira-se os quadros abaixo com a síntese da movimentação das Rubricas Contábeis “Provisão Contingências” e “Outras Provisões”, cujas informações

foram extraídas do “LALUR”, dos “Balancetes de Verificação” e do “Razão Analítico”:

83. Como se vê, em 2010 a **Recorrida** excluiu o valor adicionado em 31/12/2009, no importe de R\$ 9.923.004,62. Porém, no encerramento do ano-calendário de 2010, o saldo final da Rubrica Contábil “Provisão Contingências” e a parcela indedutível da Rubrica Contábil “Outras Provisões” totalizaram R\$ 10.895.836,54, representando, portanto, uma adição ao Lucro Líquido, no valor total de R\$ 972.831,92, **registrado a débito no resultado contábil**.

84. Além disso, cumpre esclarecer que **(I)** o efeito líquido da movimentação da Rubrica Contábil “Provisão Contingências” no ano de 2010 implicou lançamento a débito no resultado, no total de R\$ 1.308.578,432; e **(II)** o efeito da movimentação da parcela indedutível da Rubrica Contábil “Outras Provisões” implicou lançamento a crédito no resultado, no total de R\$ 335.746,51, conforme “Razões Analíticas”.

Ano-Calendário de 2009

Total dos Saldos Finais das Rubricas Contábeis	Total da Adição
R\$ 9.923.004,62	R\$ 9.923.004,62

Ano-Calendário de 2010

Saldo Inicial das Rubricas Contábeis	R\$ 9.923.004,62
Saldo Final das Rubricas Contábeis	R\$ 10.895.836,54
Efeito líquido (adição)	R\$ 972.831,92

85. Desse modo, a diferença entre R\$ 1.308.578,43 e R\$ 335.746,51 corresponde a lançamento a débito no resultado no total de R\$ 972.831,92, que foi integralmente adicionado e constitui o efeito líquido das provisões, que afetou a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2010.

86. Não por outro motivo, a r. decisão de 1ª instância administrativa não se furtou a reconhecer que a exclusão do Lucro Líquido no valor de R\$ 9.923.004,62 não foi indevida, nos seguintes termos:

“(…)

Isso equivale a constituir provisão pela diferença entre o saldo final e inicial (10.895.836,54 - 9.923.004,62 = 972.831,92), para completar o novo saldo da Provisão, o que implica a simples adição do respectivo valor no Lalur (R\$ 972.831,92), sem nenhuma exclusão relativa à receita de reversão de provisão. Frise-se que a constituição da provisão no valor de R\$ 9.923.004,62 foi objeto de adição em 2009 (ano anterior), ou seja, foi anulada para fins fiscais a respectiva despesa computada no lucro líquido.

(…)

*Assim, considerando a sistemática de contabilização da alínea “a” acima e o efeito líquido das provisões na apuração do lucro real, deve ser **cancelada** a*

parcela dos lançamentos de IRPJ e CSLL concernente à glosa da exclusão da “Reversão de Provisão de Contingência 2008”

(...)”

(fl. 1568/1569 – destaques da **Recorrida**)

87. Ao que se depreende, a 1ª Turma da DRJ/JFA decidiu que restou comprovada a neutralidade da provisão adicionada no lucro líquido de 2009 e revertida no ano-calendário de 2010, com a contrapartida contábil do efeito líquido em conta de resultado, entendimento ratificado pelo v. acórdão recorrido com base nas provas dos autos.

88. Desse modo, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é absolutamente improcedente, devendo ser mantido o v. acórdão recorrido que, acertadamente, reconheceu que a exclusão do Lucro Líquido no valor de R\$ 9.923.004,62 não foi indevida.

III.2.2 – Reversão Diferimento Comissões 2009

89. O valor de R\$ 4.032.154,86 é composto pela somatória dos valores de R\$ 2.665.351,86 (saldo conta contábil nº 1.16.01.06 em 31/12/2009: Comissão Antecipada) e R\$ 1.366.803,00 (Saldo da Conta Contábil nº 1.2.1.01.03 em 31/12/2009: Comissão Diferida – Longo Prazo).

90. Como comprovado pela Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2009, o valor de R\$ 4.032.154,86 foi adicionado ao Lucro Líquido, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2009 e, portanto, regularmente oferecido à tributação no ano-calendário de 2009.

91. Assim, e tendo em vista a prática contábil adotada pela **Recorrida**, com o controle da movimentação das provisões do período de apuração pelo saldo das Contas Contábeis Patrimoniais, o valor de R\$ 4.032.154,86, adicionado no ano de 2009, foi excluído apenas na Parte A do “LALUR” do ano de 2010, mas sem isoladamente afetar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e sem causar prejuízo ao Fisco.

92. De fato, a exclusão do valor de R\$ 4.032.154,86 foi concomitantemente à adição do valor de R\$ 5.697.584,94, de modo que o impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2010 foi uma adição total no valor de R\$ 1.665.428,08.

93. Na Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2010, a **Recorrida (I)** adicionou o valor total de R\$ 5.697.582,94, correspondente à somatória dos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais de “Comissão Antecipada” (R\$ 3.270.219,36) e de “Comissão Diferida – Longo Prazo” (R\$ 2.427.363,58) em 31/12/2010 e; **(II)** excluiu o valor total de R\$ 4.032.154,86 anteriormente adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009.

94. Ressalte-se que a exclusão teve por objeto evitar a tributação em duplicidade do mesmo valor e não reduzir o resultado contábil, como reconhecido pelas instâncias ordinárias.

95. Em relação às Rubricas Contábeis “Comissão Antecipada” e “Comissão Diferida – Longo Prazo”, o impacto no resultado do ano-calendário de 2010 foi uma adição no valor total de R\$ 1.665.428,08, correspondente à diferença entre o valor total das adições do período (R\$ 5.967.582,94) e o valor da exclusão (R\$ 4.032.154,86, adicionados em 2009).

96. Confira-se os quadros abaixo com a síntese da movimentação dos saldos das Rubricas Contábeis “Comissão Antecipada” e “Comissão Diferida – Longo Prazo”, cujas informações foram extraídas do “LALUR”, dos “Balancetes de Verificação” e do “Razão Analítico:

Ano-Calendário de 2009

Total dos Saldos Finais das Rubricas Contábeis	Total da Adição
R\$ 4.032.154,86	R\$ 4.032.154,86

Ano-Calendário de 2010

Saldo Inicial das Rubricas Contábeis R\$ 4.032.154,86

Saldo Final das Rubricas Contábeis R\$ 5.697.582,94

Efeito líquido (adição) R\$ 1.665.428,08

97. Como se vê, em 2010 a **Recorrida** excluiu o valor adicionado em 31/12/2009, no importe de R\$ 4.032.154,86. Porém, no encerramento do ano-calendário de 2010, os saldos finais das Rubricas Contábeis “Comissão Antecipada” e “Comissão Diferida – Longo Prazo” totalizaram R\$ 5.697.582,94, representando, portanto, uma adição ao Lucro Líquido, no valor total de R\$ 1.665.428,08, **registrado a débito no resultado contábil**, conforme “Razão Analítico”.

98. Não por outro motivo, a r. decisão de 1ª instância administrativa não se furtou a reconhecer que a exclusão do Lucro Líquido no valor de R\$ 4.032.154,86 não foi indevida, nos seguintes termos:

“(…)

Isso equivale a constituir provisão pela diferença, de R\$ 1.665.428,08, para completar o novo saldo, e adicionar o respectivo valor no Lalur, sem nenhuma exclusão relativa à receita de reversão de provisão. Frise-se que a constituição da provisão no valor de R\$ 4.032.154,86 foi objeto de adição em 2009 (ano anterior), ou seja, foi anulada para fins fiscais a respectiva despesa computada no lucro líquido.

(…)

*Assim, considerando a sistemática de contabilização da alínea “a” acima e o efeito líquido das provisões na apuração do lucro real, deve ser **cancelada a***

parcela dos lançamentos de IRPJ e CSLL concernente à glosa da exclusão da “Reversão Diferimento Comissões 2009”.

(fl. 1570 – destaques da **Recorrida**)

99. Ao que se depreende, a 1ª Turma da DRJ/JFA decidiu que restou comprovada a neutralidade da provisão adicionada no lucro líquido de 2009 e revertida no ano-calendário de 2010, com a contrapartida contábil do efeito líquido em conta de resultado, entendimento ratificado pelo v. acórdão recorrido com base nas provas dos autos.

100. Desse modo, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é absolutamente improcedente, devendo ser mantido o v. acórdão recorrido que, acertadamente, reconheceu que a exclusão do Lucro Líquido no valor de R\$ 4.032.154,86 não foi indevida.

III.2.3 – Diferimento de Receitas

101. Como comprovado pela Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2009, o valor de R\$ 6.842.098,30 foi excluído do Lucro Líquido, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2009.

102. O valor de R\$ 6.842.098,30 é composto pela somatória dos valores de R\$ 2.510.884,61 (Saldo da Conta Contábil nº 2.1.2.02.11 em 31/12/2009: *Deferred Revenue*) e de R\$ 4.331.213,69 (Saldo da Conta Contábil nº 2.2.4.01.05 em 31/12/2009: *Deferred Revenue Long Term*).

103. E o valor total de R\$ 6.842.098,30 foi adicionado ao Lucro Líquido do ano-calendário de 2010, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2010, conforme comprovado pela Parte A do “LALUR”, e, portanto, regularmente oferecido à tributação em 2010.

104. Por sua vez, em 31/12/2010, a Conta Contábil nº 2.1.2.02.11 (*Deferred Revenue*) e a Conta Contábil nº 2.2.4.01.05 (*Deferred Revenue Long Term*) encerraram com saldos finais de R\$ 2.637.183,70 e R\$ 4.898.141,88, respectivamente, totalizando R\$ 7.535.325,58.

105. Considerando-se os procedimentos de apuração adotados pela **Recorrida**, e por se tratar de **diferimento de receita**, o valor de R\$ 7.535.325,58 foi excluído apenas na Parte A do “LALUR” do ano de 2010, mas sem isoladamente afetar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e sem causar prejuízo ao Fisco.

106. Com efeito, na Parte A do “LALUR” do ano-calendário de 2010, a **Recorrida** **(I)** adicionou o valor total de R\$ 6.842.098,30 (excluídos em 2009), correspondente à somatória dos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais de “*Deferred Revenue*” (R\$ 2.510.884,61) e de “*Deferred Revenue Long Term*” (R\$ 4.331.213,69) em 31/12/2009; e **(II)** excluiu o valor total de R\$ 7.535.325,58, correspondente à somatória dos saldos das Contas Contábeis Patrimoniais de “*Deferred Revenue*” (R\$ 2.637.183,70) e de “*Deferred Revenue Long Term*” (R\$ 4.898.141,88) em 31/12/2010.

107. 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).

108. 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”, dos “Balancetes de Verificação” e do “Razão Analítico”:

109. Como se vê, em 2010, a **Recorrida** 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”.

110. Nesse cenário, em 1ª instância foi proferida decisão reduzindo a glosa de R\$ 7.535.325,58 para R\$ 693.227,28, o que foi mantido no v. acórdão recorrido com base nas provas dos autos.

Ano-Calendário de 2009

Total dos Saldos Finais das Rubricas Contábeis	Total da Adição
R\$ 6.842.098,30	R\$ 6.842.098,30

Ano-Calendário de 2010

Saldo Inicial das Rubricas Contábeis	R\$ 6.842.098,30
Saldo Final das Rubricas Contábeis	R\$ 7.535.325,58
Efeito Líquido (exclusão)	R\$ 693.227,28

111. Assim, o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é absolutamente improcedente, devendo ser mantido o v. acórdão recorrido.

III.2.4 – Reversão de Provisão de IR s/ Juros a Pagar

112. No ano calendário de 2010, a **Recorrida** constituiu provisão a título de imposto de renda incidente sobre juros a pagar, no montante de R\$ 2.238.279,59, que teve como contrapartida uma despesa no resultado, conforme atesta o “Razão” da Conta Contábil nº 69.3111 (conta de resultado).

113. O valor de R\$ 2.238.279,59 foi adicionado na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2010 por se tratar de despesa temporariamente indedutível, em atenção ao artigo 13 da Lei 9.249/95, conforme comprovado pela Parte A do “LALUR”.

114. Ocorre, porém, que, no curso do próprio ano calendário de 2010, parcela do valor provisionado, mais precisamente R\$ 1.237.041,25, foi realizada mediante

pagamentos a título de imposto de renda (Código de Receita nº 0481), conforme DARFs juntados aos autos.

115. Para comprovar que os DARFs (Código de Receita nº 0481) que instruíram a impugnação realmente estão relacionados à “Reversão de Provisão de IR s/ Juros a Pagar”, no curso da diligência determinada pela 1ª Turma da DRJ/JFA, embora absolutamente desnecessário, a **Recorrida** apresentou os seguintes documentos adicionais: **(I)** Razão da Conta Contábil de Provisão nº 27100;

(II) Razão da Conta Contábil de Fornecedores Diversos nº 21100; e **(III)** composição dos pagamentos efetuados a título de IR, por data e valores, cujas informações cruzam com os registros contábeis.

116. Dessa forma, do valor inicialmente provisionado e adicionado (R\$ 2.238.279,59), o montante de R\$ 1.237.041,25 foi realizado no próprio ano-calendário de 2010, de modo que apenas a diferença, no valor de R\$ 1.001.238,34, permanecia indedutível, pois o montante restante foi realizado por comprovados pagamentos de DARFs, ocasião em que deixou de ser uma provisão, tornando-se contas a pagar (valor líquido e certo) e, desse modo, dedutível.

117. Portanto, com base no procedimento adotado pela **Recorrida** para demonstrar os ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi efetuada adição de R\$ 2.238.279,59 e exclusão no montante R\$ 1.232.696,29, que, por um lapso, inclusive foi inferior à parcela efetivamente realizada por pagamento (R\$ 1.237.041,25).

118. Por essa razão, a **Recorrida** acabou adicionando valor superior ao efetivamente devido. Isso porque o real impacto da Provisão de IR s/ Juros a Pagar na determinação das bases de IRPJ e CSLL de 2010 consistiu em uma adição de R\$ 1.005.583,30, representado por uma adição de R\$ 2.238.279,59 e uma exclusão de R\$ 1.232.696,29 (conforme parte A do “LALUR” de 2010) ao passo que, conforme comprovado, a despesa efetivamente indedutível no período em questão perfaz o montante de R\$ 1.001.238,34 (valor provisionado diminuído o valor realizado).

119. Exatamente por isso que no v. acórdão recorrido, com base nas provas dos autos, decidiu-se pelo cancelamento da infração identificada como reversão de provisão do IR sobre juros a pagar no montante de R\$ 1.232.696,29. Confira-se:

“(…)

Compulsando os autos, verifico que o contribuinte, agora Recorrida, 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 Recorrida 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.

(...).

(fls. 1683/1684)

[...] (destaques do original)

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial ou, caso conhecido, que *seja desprovido, mantendo-se o v. acórdão recorrido, cujo entendimento encontra amparo nas provas dos autos.*

A Contribuinte não interpôs recurso especial. Em 25/07/2023 juntou aos autos petição na qual comunica o recolhimento do crédito tributário mantido no acórdão recorrido (e-fls. 1839/1847).

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Com razão a Contribuinte em suas objeções ao conhecimento do recurso fazendário. Sob qualquer ângulo que se analise a questão, não há divergência jurisprudencial demonstrada: i) a pretensão de a exclusão da reversão de provisões **somente** ser possível se a receita de reversão for computada no resultado do período não encontra amparo no paradigma, que analisou apenas a exigência dessa apropriação no resultado sem apresentação de prova do procedimento contábil adotado pelo sujeito passivo; e ii) a pretensão de o procedimento alternativo da Contribuinte não ser admissível também não encontra amparo no paradigma, que não apreciou circunstâncias semelhantes às aqui demonstradas.

Vê-se que o debate suscitado pela PGFN foi edificado mediante referências à acusação fiscal, omitindo a demonstração e a análise do procedimento adotado pela Contribuinte, presente na decisão de 1ª instância, de onde se infere a imprópria pretensão de que esta instância especial reanalise as provas aqui apresentadas e reavalie os fundamentos adotados pelo Colegiado *a quo*, isto sem a apresentação de paradigma que tenha exposto interpretação divergente em face de contexto probatório semelhante.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 445/465, que a Contribuinte, no curso do procedimento fiscal, não logrou demonstrar o cômputo, em receita, das reversões de provisões excluídas na apuração do lucro tributável. Considerando que houve exclusões de reversão de provisões e nada foi informado a título de receita na linha correspondente a “Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais”, a autoridade lançadora exigiu esclarecimentos da Contribuinte e negou validade às informações prestadas, porque não evidenciavam a

apropriação das reversões em conta de receita. Observou que *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, caso em que a reversão da provisão constituída em 2009 e trazida para 2010 teria como contrapartida uma conta de receita, e, no caso da constituição de nova provisão a ser levada para 2011, a contrapartida seria em uma conta de despesa, de modo que o reflexo fiscal seria, no caso da reversão de provisão, uma exclusão e, no caso da constituição da nova provisão, uma adição.*

Há especificidades em relação a glosas mantidas nos julgamentos de 1ª e 2ª instância mas, no que importa à divergência jurisprudencial genericamente suscitada, tem-se que, em impugnação, a Contribuinte defendeu que fosse considerado *o efeito líquido das Contas Contábeis Patrimoniais, correspondente à diferença entre as adições e exclusões do período (movimentações do ano), vez que a constituição da nova provisão se daria ajustando o saldo já existente até o valor da nova provisão. O valor desse ajuste seria adicionado no LALUR (quando o saldo aumentar), sem nenhuma exclusão, ou excluído no LALUR (quando o saldo diminuir em face de reversão).*

A diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância teve em conta, apenas, as especificidades que levaram à manutenção parcial da glosa da exclusão correspondente a *Diferimento de Receitas*, no valor de R\$ 693.227,28, e à manutenção da glosa da exclusão correspondente a *Reversão de Provisão de IR s/ Juros Pagos*, no valor total de R\$ 1.232.696,29. Com respeito à alegação de procedimento alternativo para atualização dos saldos de provisão, a autoridade julgadora acolheu os argumentos de impugnação sem a necessidade de esclarecimentos em diligência, ponderando que:

Não obstante a orientação contida no “Perguntas e Respostas”, que é congruente com a literatura sobre o assunto (ex: IOB¹), quando a provisão indedutível constituída no ano anterior não chegar a ser utilizada ou for utilizada só parcialmente, são admitidos, para fins fiscais, dois procedimentos para a constituição de nova provisão²:

- a) constituir provisão pela diferença para completar o novo saldo, e adicionar o respectivo valor no LALUR, sem nenhuma exclusão (quando o saldo aumentar), ou excluir (reversão) a diferença do valor no LALUR (quando o saldo diminuir), ou;
- b) reverter integralmente o saldo inicial (saldo final do ano anterior), excluí-lo no Lalur, constituir nova provisão pelo saldo final e adicioná-la no Lalur (o que é a mesma coisa que apenas adicionar a diferença).

¹ http://www.iob.com.br/bol_on/TC/CAPAS/CTC13_14.pdf, Manual de Procedimentos - Mar/2014 - Fascículo 13 - Boletim IOB, TC 06.

² Vide Acórdão nº 101-96.457, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 05/12/2007. Processo nº 11065.005762/2002-34. Relatora: Sandra Faroni.

O primeiro procedimento se amolda ao alegado pela contribuinte; já o segundo, é aquele invocado pela fiscalização. Em ambos procedimentos, a constituição e a reversão de provisões indedutíveis não geram efeitos tributários.

Vejamos no campo probatório as exclusões ao lucro real, que foram objeto de glosa no lançamento:

2.1 - Reversão de Provisão de Contingência 2008 – Glosa de R\$ 9.923.004,62

Lalur, parte A, dez/2010 (fl. 717)

Adição: R\$ 9.771.385,43 (Prov. Conting.)

R\$ 1.124.451,11 (Outras provisões)

Total de adições: R\$ 10.895.836,54

Exclusão: R\$ 9.923.004,62 (reversão – valor correspondente ao adicionado em dez/2009 – Lalur, parte A, fl. 716)

Resultado do Ajuste: adição de R\$ 972.831,92

Lalur, parte B, ano de 2010 (fl. 737)

Em 31/12/2010, foi feita a reversão do saldo do ano anterior de R\$ 9.923.004,62 e provisionado novo saldo de R\$ 10.895.836,54.

Isso equivale a constituir provisão pela diferença entre o saldo final e inicial ($10.895.836,54 - 9.923.004,62 = 972.831,92$), para completar o novo saldo da Provisão, o que implica a simples adição do respectivo valor no Lalur (R\$ 972.831,92), sem nenhuma exclusão relativa à receita de reversão de provisão. Frise-se que a constituição da provisão no valor de R\$ 9.923.004,62 foi objeto de adição em 2009 (ano anterior), ou seja, foi anulada para fins fiscais a respectiva despesa computada no lucro líquido.

O procedimento descrito no parágrafo anterior se amolda ao procedimento da alínea “a” acima. Se adotada a alínea “b”, o resultado é o mesmo, conforme se pode verificar nas partes A e B do Lalur: exclusão da receita de reversão do saldo de provisão do ano anterior, no valor de R\$ 9.923.004,62, e adição pela constituição de nova provisão, no valor de R\$ 10.895.836,54.

[...]

Assim, considerando a sistemática de contabilização da alínea “a” acima e o efeito líquido das provisões na apuração do lucro real, deve ser cancelada a parcela dos lançamentos de IRPJ e CSLL concernente à glosa da exclusão da “Reversão de Provisão de Contingência 2008”.

[...]

Assim, considerando a sistemática de contabilização da alínea “a” acima e o efeito líquido das provisões na apuração do lucro real, deve ser cancelada a parcela dos lançamentos de IRPJ e CSLL concernente à glosa da exclusão da “Reversão Diferimento Comissões 2009”.

[...]

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.

[...] (*destaques do original*)

O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício, acolhendo os fundamentos assim expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância, e concordando com a prova trazida, em recurso voluntário, para afastar as dúvidas que haviam subsistido em relação à *Reversão de Provisão de IR s/ juros a pagar*.

Assim, a decisão questionada pela PGFN expressa, em essência, que não é necessariamente exigível o trâmite em receita da reversão de provisões na hipótese de o sujeito passivo *constituir provisão pela diferença para completar o novo saldo, e adicionar o respectivo valor no LALUR, sem nenhuma exclusão (quando o saldo aumentar), ou excluir (reversão) a diferença do valor no LALUR (quando o saldo diminuir)*. A exclusão será possível se houver prova de que a despesa de provisão de maior valor for apropriada contabilmente pelo valor líquido e adição e exclusão, respectivamente pela constituição da nova provisão e reversão da provisão anterior, se derem pelo valor cheio.

O paradigma, por sua vez, parece ter se aproximado desta discussão, quando o voto condutor do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza traz assim consignado:

O contribuinte afirma em seu recurso voluntário (fls. 8324, §64), que "no ano de 2008, os referidos saldos provisionados em 2007 foram transportados para contas patrimoniais do balanço da recorrente, de modo que todos os ajustes relativos àqueles montantes foram efetuados também nessas contas, em nada afetando o resultado contábil do período".

Porém, essa afirmação milita contra o contribuinte. Se os ajustes em 2008 não afetaram o resultado contábil, qual o motivo, então, da exclusão, vez que inexistiria neutralidade?

Se os saldos provisionados se mantiveram os mesmos com a passagem do ano, não teria havido aumento ou diminuição das provisões, sendo nulo o efeito contábil da reversão da provisão antiga e constituição da nova provisão. Daí, sob a ótica firmada na decisão aqui recorrida, a exclusão poderia ser válida se houvesse adição pela constituição da nova provisão, ainda que com o mesmo valor do ano anterior.

Ocorre que o outro Colegiado do CARF não dá este passo subsequente na análise porque o sujeito passivo não trouxe esclarecimentos no sentido aqui afirmado. No ponto seguinte, o voto condutor do paradigma consigna que:

Ora, se o próprio contribuinte afirma que o resultado contábil em 2008 não foi afetado, a glosa efetuada está correta, e a exclusão foi mesmo indevida.

Assim, a decisão do paradigma expressa que deve ser demonstrado o aumento do lucro contábil para que a exclusão seja devida, e não cogita que a exclusão é possível se o lucro contábil for reduzido por uma provisão menor, porque apropriada pelo valor líquido, e a adição da provisão se der por seu valor cheio.

Em verdade, a adoção dos fundamentos da decisão de 1ª instância, expressos na sequência no voto condutor do paradigma, parece indicar, no “primeiro pressuposto” abaixo transcrito, justamente a necessidade de prova de adição equivalente à exclusão para corroborar a alegação de que *o resultado contábil de 2008 não foi afetado*:

De acordo com o primeiro pressuposto, o contribuinte deveria ter demonstrado que o valor excluído objeto da glosa (R\$ 922.785,53, no LALUR do ano=calendário 2008) foi adicionado na época da formação da provisão, com o intuito de anular o cômputo da referida quantia como despesa, não gerando, assim, qualquer efeito tributário.

Pelo segundo pressuposto, nas hipóteses em que houve reversão contábil total ou parcial da provisão, o sujeito passivo deveria ter provado que o valor excluído no LALUR do ano-calendário 2008 foi contabilizado como receita desse mesmo período, também com o objetivo de não acarretar qualquer efeito tributário.

Adicionalmente, na época da efetiva incidência da despesa a que se refere a provisão, deveria a interessada ter demonstrado o controle do saldo da aludida provisão na parte B do LALUR. Tal providência se faz necessária para evitar a exclusão de valor maior que a provisão previamente adicionada ao lucro líquido e, assim, fornecer elementos mínimos de segurança ao Fisco quanto à legitimidade da exclusão.

(...)

Através da documentação acostada aos autos, verifica-se que não houve erro na planilha elaborada pelo Fisco, com os valores dos saldos no LALUR das respectivas provisões, sendo certo que a interessada não demonstrou, por meio da sua escrituração, devidamente lastreada no livro Diário (não sendo suficiente apenas o Razão Analítico, neste caso), inclusive com autenticação no Registro do Comércio, que as reversões das provisões foram lançadas contabilmente como receitas do ano- calendário de 2008 (conforme segundo pressuposto acima explanado).

Por tais motivos, a simples informação dos valores excluídos por meio de planilhas ou a impressão de telas do sistema eletrônico de contabilidade são insuficientes para comprovar a legitimidade da exclusão. Cabe aqui relembrar o encargo probatório conferido ao sujeito passivo, consoante distribuição acima mencionada. Demais disso, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da impugnação (artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

(...)

Sob esta cogitação do “primeiro pressuposto”, inclusive, poder-se-ia afirmar que os acórdãos comparados são convergentes, porque no paradigma a alegação era de saldos contábeis de provisões inalterados de 2007 para 2008, enquanto no presente caso a situação era de aumento dos saldos, de modo que as glosas de exclusões foram revertidas frente à prova de as adições de provisões constituídas no período serem superiores às exclusões glosadas, e a atualização para valores maiores resultou em registro, apenas, de despesas equivalentes a este diferencial, sem receitas a registrar.

De toda a sorte, evidenciado está que os acórdãos comparados foram editados em contextos fático-probatórios distintos em pontos determinantes para a solução adotada por cada um dos Colegiados do CARF. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

ACÓRDÃO 9101-007.080 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10314.726627/2014-18

DOCUMENTO VALIDADO