



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.017018/2008-32
ACÓRDÃO	1302-007.297 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNITEDGLOBALCOM DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA (INCORPORADA POR SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITORIAL. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento, não sendo obrigatório no procedimento fiscal, fase inquisitorial de constituição do crédito tributário.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTROLE. VÍCIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais vícios a ele relativos não invalida o procedimento fiscal, nem macula o lançamento tributário dele decorrente.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. GARANTIA DA AMPLA DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestando contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZADA. FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

O Contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, sem limite temporal, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios futuros

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. REVERSÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO EM PERÍODO ANTERIOR. NECESSIDADE.

A exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada; (ii) por maioria de votos, em rejeitar a arguição de decadência, vencida a conselheira Natália Uchôa Brandão, que votou por acolher a referida arguição; e (iii) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso. O conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior votou pelas conclusões do relator, quanto à arguição de decadência.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram deste julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 12-81.617, de 19 de maio de 2016 (fls.319/332), por meio do qual a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado.

O presente processo se originou de Auto de Infração lavrados para exigência de valores a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), em relação ao ano-calendário de 2003 (fls. 3/9).

Segue descrição da infração apurada, contida no próprio corpo do Auto de Infração:

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício. A contribuinte excluiu, no ano-calendário 2003, o valor de R\$ 6.782.564,00, decorrente da formação da Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos e R\$ 104.489,41 referente a um ajuste na citada provisão.

Com efeito, foi excluída, no ano-calendário 2003, do Lucro Líquido, para efeito de cálculo do Lucro Real, o valor de R\$ 27.360.892,99, a título de Provisão para Perdas Prováveis de Investimentos, que teve sua formação, a partir de ano-calendário 1999, a saber:

A) BALANÇO PATRIMONIAL AC 1999, DIPJ/2000, LINHA 28, FICHA 25A

ANO ANTERIOR (1998) - ZERO ANO DA DECLARAÇÃO - (-) 6.782.564,00

B) BALANÇO PATRIMONIAL AC 2000, DIPJ/2001, LINHA 30, FICHA 38A

ANO ANTERIOR (1999) - 6.782.564,00 ANO DA DECLARAÇÃO - 10.425.007,71 (variação de R\$ 3.642.443,71 - perdas por equivalência patrimonial?)

C) BALANÇO PATRIMONIAL AC 2001, DIPJ/2002, LINHA 30, FICHA 38A

ANO ANTERIOR (2000) - 10.425.007,71 ANO DA DECLARAÇÃO - 10.425.007,71

D) BALANÇO PATRIMONIAL AC 2002, DIPJ/2003, LINHA 30, FICHA 38A

ANO ANTERIOR (2001) - 10.425.007,71 ANO DA DECLARAÇÃO - 27.256.403,58 (variação de R\$ 16.831.395,87)

E) BALANÇO PATRIMONIAL AC 2003, DIPJ/2004, LINHA 30, FICHA 45ª

ANO ANTERIOR (2002) - 27.256.403,58 ANO DA DECLARALÇAO - ZERO

Intimada para esclarecer, em 14/08/2008, confirma a formação e alega que o valor de R\$ 6.782.564,00, apesar de constar do balanço/1999 como diferença IPC/BTNF, decorre do patrimônio negativo da coligada, o que justifica a provisão

para perdas prováveis em investimentos, conforme balanço anexo. Entretanto, indagada especificamente para informar (termo anexo) o ano-calendário em que o valor foi adicionado ao lucro líquido, não conseguiu fazê-lo e tergivessa na resposta.

Questionada, também, sobre a diferença de R\$ 104.489,41, entre o valor da Provisão em 01/01/2003, R\$ 27.256.403,58, constante do balanço, e o valor excluído, R\$ 27.360.892,99, informou apenas que se tratava de um acerto na conta Títulos a Pagar.

Ocorre, porém, que o valor de R\$ 104.489,41 também não tinha sido adicionado anteriormente, logo não pode ser excluído como provisão para perdas prováveis.

Cientificada do lançamento, a pessoa jurídica autuada apresentou a Impugnação de fls. 114/141, na qual alega:

- (i) que o lançamento contábil que ensejou a constituição dos créditos tributários “foi utilizado apenas para anular a receita de reversão de provisão de despesa efetuada no ano-base de 1999”;
- (ii) a decadência do direito de se constituir o crédito tributário, já que todos os fatos teriam ocorrido no ano de 1999, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN;
- (iii) a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, posto que “apesar de sido intimado para confirmar o procedimento não foi clara a intenção do agente, pois se este permaneceu com **DÚVIDAS** o correto seria notificar para esclarecer os pontos que não ficaram claros”;
- (iv) além disso, que “os esclarecimentos requisitados pelo Agente Fiscal foram referentes a períodos que não foram abrangidos pelo **MPF — Mandado de Procedimento Fiscal**, [...] já que [...] a maioria dos documentos solicitados são anteriores a 2003”;
- (v) que todos os valores contabilizados se referem a integralização de capital e decorrem da “Provisão para perdas Prováveis em Investimento da empresa **TV Show Brasil S/A CNPJ nº. 23.592.140/0001-00**”, tendo sido adicionado ao resultado do ano-calendário de 1999;
- (vi) que a reversão da provisão realizada e adicionada ao Lucro Real em ano anterior decorre de “resultados negativos apurados em participações societárias submetidas à avaliação pelo método da equivalência patrimonial (perda de equivalência patrimonial)”, sendo cabível a sua exclusão do lucro líquido em 2003;
- (vii) que não estaria obrigada a possuir documentação referente ao ano de 1999, e que qualquer exame relativo àquele período seria nulo e atingido pela decadência;

- (viii) que a autuação violaria o princípio da razoabilidade;
- (ix) que seria necessária a conversão do julgamento em diligência “para que possa ser apurada a verdade material dos fatos, em atenção ao princípio do contraditório e da verdade material”;
- (x) que seria necessária a realização de perícia “em todos os documentos tais como: Balanço, Livro Razão, Livro Diário e LALUR relativos aos períodos de 1999 e 2003”, indicando perito e quesitos.

Após a remessa dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, houve a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fl. 216, para que fosse verificado na contabilidade da interessada os seguintes fatos:

- a) Em função da exclusão no ano de 2003 do valor de R\$ 6.782.564,00, houve a respectiva adição ao lucro real em contrapartida?
- b) Houve a adição do valor de R\$ 104.489,41, resultado da diferença entre o valor da provisão em janeiro de 2003, constante do balanço e o valor excluído?
- c) O valor de R\$ 6.782.564,00 está incluso no valor destacado de 10.425.007,41, conforme afirma a interessada que se encontra apontado em sua contabilidade?
- d) A adição foi efetivamente realizada no LALUR?
- e) Houve influência no resultado do exercício a respectiva exclusão efetuada pela interessada?

Colhidos diversos documentos e esclarecimentos, a Diligência resultou no relatório de fls. 305/308, no qual se concluiu:

Como visto, em que pese o extenso prazo concedido e a informação constante da peça impugnatória de que a contabilidade estaria à disposição do fisco para eventual diligência ou perícia, a interessada não logrou apresentá-la no decorrer da presente diligência, de forma a atender a demanda da autoridade julgadora, que exigia que os exames fossem realizados junto à contabilidade da empresa e para que se pudesse conferir a autenticidade de extratos, demonstrativos e quaisquer outros documentos a ela vinculados, prejudicando assim a exata aferição, por parte desta fiscalização, dos questionamentos que motivaram a presente diligência. Preferiu a interessada insistir na tese de que aos autos já fora acostada toda a documentação capaz de suprir o cumprimento desta diligência e que os documentos apresentados à época da fiscalização já eram suficientes para comprovar os argumentos do contribuinte, acrescentando ainda que, por reportar-se aos períodos de 1999 a 2003, era tecnicamente impossível manter tal documentação por tanto tempo, embora ao final de seu arrazoado diga que está apresentando todos os documentos que possui atualmente, não se incluindo dentre estes, é bom que se frize, os originais de seus assentamentos contábeis nem fiscais.

A Recorrente se manifestou às fls. 311/315, afirmando que a documentação já juntada ao processo administrativo seria suficiente para a resposta aos questionamentos efetuados pela autoridade julgadora de primeira instância. Apresentou, então, respostas a todos os quesitos formulados na Resolução que gerou a diligência fiscal.

Foi proferida, então, a decisão de primeira instância, na qual foi rejeitada, inicialmente, a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e as arguições de ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Entendeu-se pela possibilidade de exigência de documentos de períodos anteriores mas com reflexos em 2003; apontou-se que, apesar de a ampla defesa ser assegurada “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo”, no curso do procedimento fiscal e inclusive por meio de diligência, teria sido assegurada plena oportunidade de defesa à autuada; e, por fim, afirmou-se que a violação a princípios constitucionais seria matéria que escaparia à competência do julgador administrativo, mas ressaltou-se a constatação da busca, nos autos, pela verdade material.

Quanto à arguição de decadência, registrou-se que seriam indevidos “questionamentos acerca da formação da provisão em ano anterior a 2003, caso ainda influencie na apuração da matéria tributável futura ainda não atingida pela decadência”.

Finalmente, em relação ao mérito, asseverou-se que as justificativas apresentadas pela Recorrente para a exclusão da reversão de provisão no ano-calendário de 2003 não foram acompanhadas das provas que a corroborassem, em especial a demonstração de que a receita correspondente à baixa da provisão teria sido adicionada ao lucro líquido do período. Apontou-se que a comprovação de “adição referente à equivalência patrimonial tem como contrapartida despesa (perdas) com o investimento considerado” e, que “apesar da coincidência de valores, a mencionada adição não se confunde e não corresponde à contrapartida questionada pela autoridade autuante, hábil a demonstrar que a exclusão realizada a título de “reversão da provisão” de fato não teve qualquer efeito fiscal”.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INFRINGÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inoportuno invocar-se cerceamento ao direito de defesa ou infringência a princípios constitucionais, inclusive desfechos ao julgador administrativo de primeiro grau quanto à apreciação, quando se verifica pelo exame dos autos terem sido concedidos todos os mecanismos de defesa e contraditório ao interessado para justificar as operações realizadas.

AUDITORIA FISCAL. LIMITE TEMPORAL PARA VERIFICAÇÃO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Caso o fato gerador do tributo sofra a influência de eventos ocorridos em períodos anteriores, esses valores, mesmo que constituídos anteriormente a cinco anos do fato gerador, podem ser objeto de verificação pela auditoria fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

EXCLUSÃO AO LUCRO REAL. REVERSÃO DE PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL.

A exclusão ao lucro real feita a título de reversão de provisão não dedutível tem como contrapartida receita devidamente incorporada nº resultado do exercício. Se, apesar de intimada, inclusive em fase diligencial, a interessada deixa de comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a neutralidade tributária do conjunto, cabível a glosa da exclusão.

O sujeito passivo apresentou a petição de fls. 337/341, a título de “Embargos de Declaração”, arguindo contradição na decisão de primeira instância e omissão quanto à falta de sustentação oral no julgamento.

Foi proferido, então, o Acórdão de fls. 346/350, que não conheceu dos embargos de declaração por falta de previsão legal para a sua oposição.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 355/374) de teor similar à Impugnação apresentada.

O processo foi distribuído por sorteio ao conselheiro Heldo dos Santos Pereira Júnior, sendo que, em decorrência da sua dispensa do mandato perante esta Turma, houve redistribuição por sorteio a este relator.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 19 de julho de 2016 (fl. 353), tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em 16 de agosto daquele ano (fl. 355), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído às fls. 226/229.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2 DAS PRELIMINAR DE NULIDADE

Desde a Impugnação a Recorrente alega a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa.

Como sabido, o prejuízo ao direito de defesa, de fato, é uma das causas de nulidade no processo administrativo fiscal, conforme consignado no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A arguição da Recorrente, contudo, não merece acolhida, uma vez que se refere ao período anterior ao lançamento de ofício, conforme razões expostas em sua peça recursal:

Ora, muito diferente do acima corroborado, o ato administrativo de lançamento de crédito tributário aqui rechaçado é patentemente ilegal, pois sequer foi observado o direito do contribuinte comprovar como falsa uma alegação que lhe é imputada.

Apesar do autuado ter sido intimado para confirmar o procedimento, não foi clara a intenção do agente autuador, pois se este permaneceu com **DÚVIDAS** o correto seria notificar novamente o contribuinte para esclarecer os pontos que não ficaram claros.

Ademais, os esclarecimentos requisitados pelo Agente Fiscal foram referentes à períodos que não foram abrangidos pelo **MPF —Mandado de Procedimento Fiscal**, havendo certa extrapolação de seus poderes, já que no Termo de Intimação Fiscal datado de 20/08/2008 **a maioria dos documentos solicitados são anteriores a 2003.**

O procedimento administrativo de constituição do crédito tributário é etapa inquisitorial que antecede o processo administrativo fiscal. Não há disposição constitucional ou legal acerca da necessidade de contraditório e ampla defesa em tal fase.

A autoridade fiscal realizará o seu trabalho, podendo ou não intimar o sujeito passivo e/ou terceiros, para a apresentação de provas e esclarecimentos; constituirá o crédito tributário resultante de suas apurações e dará ciência do seu resultado ao sujeito passivo, que se defenderá da acusação formulada, por meio do processo administrativo fiscal, no qual, aí sim, estarão asseguradas as referidas garantias do contraditório e da ampla defesa.

Nesta linha, as Súmulas CARF nº 46 e 162:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Cabe apontar, ainda, tal qual realizado pelos julgadores *a quo*, o teor do dispositivo constitucional, que rege o **processo judicial ou administrativos**:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não se vislumbra qualquer nulidade, portanto, nos autos, uma vez que, à autuada, foi assegurado o pleno exercício por meio da Impugnação e Recurso Voluntário apresentados em relação ao crédito tributário dela exigido.

Já quanto à alegação referente ao Mandado de Procedimento Fiscal (assim como o atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal), cabe esclarecer que se trata de mero instrumento de controle administrativo dos atos praticados pelas autoridades fiscal. Assim, eventual descumprimento das regras a ele relativas implicam, exclusivamente, em eventuais medidas administrativas internas à Administração Pública, sem qualquer reflexo em relação ao crédito tributário, já que o poder de investigar e constituir o crédito tributário possui previsão legal. A constituição do crédito tributário relativo às Contribuições Sociais é de competência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) por disposição legal e não por decorrência do MPF.

A jurisprudência do CARF é uníssona no sentido da inexistência de nulidade em decorrência de vício relacionado com o MPF, como consagrado na Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Deve ser rejeitada, assim, a referida preliminar

3 DA DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta, também, a decadência do direito de se constituir os créditos tributários de que trata o presente processo, na medida em que teria por objeto “fatos que tiveram supostos reflexos em 1999”, de modo que a contagem do prazo decadencial, na forma do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e a ciência do auto de infração somente ocorreu em 17 de outubro de 2008.

Como bem analisada na decisão de primeira instância, não procede a arguição da Recorrente.

Embora a controvérsia posta nos autos se relaciona a provisão para perdas em investimentos constituída no ano-calendário de 1999, a exclusão de Lucro Real que motivou o lançamento de ofício somente ocorreu no ano-calendário de 2003.

Neste sentido, tanto era obrigação da Recorrente manter em boa ordem a escrituração e documentos de suporte relativos ao ano-calendário de 1999, até que ocorresse a decadência dos eventos referentes à referida provisão ocorridos em 2003, como inexistiu a decadência relativa aos fatos geradores que tiveram lugar neste último ano-calendário.

Neste sentido, o art. 264, *caput* e §3º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

[...]

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

A mesma lógica orientou a edição das Súmulas CARF nº 10, 78 e 116, ao tratarem de eventos com repercussões em períodos futuros:

Súmula CARF nº 10

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 2006

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 78

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Finalmente, especificamente sobre a reversão de provisões em períodos posteriores, a jurisprudência do CARF se alinha ao quanto exposto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZADA. FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

O Contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, sem limite temporal, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios futuros.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. EXCLUSÕES DO LALUR. REVERSÃO DE PROVISÕES.

Para fins de exclusão do LALUR dos valores de reversão de provisões, há que se demonstrar a compatibilidade dos valores revertidos com os respectivos valores provisionados e adicionados, ainda que a provisão tenha ocorrido em exercícios anteriores. (Acórdão nº 1301-003.901, de 15 de maio de 2019, Relatora Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite)

Deste modo, deve ser rejeitada a prejudicial de decadência.

4 DO MÉRITO

4.1 CONSTITUIÇÃO E REVERSÃO DE PROVISÕES: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS

O conceito de provisão pode ser extraído do item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 25 como sendo “um passivo de prazo ou de valor incertos”.

Não obstante, o termo foi “amplamente utilizado [...] como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo (por exemplo, depreciação acumulada e desvalorização de ativos), no qual sua mensuração decorra de alguma estimativa”¹. Para o caso dos valores redutores de Ativo, a terminologia mais adequada seria, então, “perdas estimadas”¹.

Na própria legislação societária, o uso inadequado acima destacado é visualizado, conforme art. 183, incisos II a V:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

Neste sentido, no presente voto, o termo será utilizado na sua acepção mais ampla.

A constituição das referidas provisões será realizada, contabilmente, por contrapartida à conta a elas relacionadas. Assim, para as provisões referentes a contas credoras (Ativo/Receita), haverá uma provisão de natureza devedora; em sentido contrário, para as provisões referentes a contas devedoras (Passivo/Despesa), haverá uma provisão de natureza credora.

No âmbito fiscal, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.370, de 1979, “Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária”.

No art. 13, inciso I, da lei nº 9.249, de 1995, a identificação das provisões dedutíveis foi explicitada:

¹ MARTINS, Eliseu et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades : de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas., 2013. p. 400.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Já, a partir do ano-calendário de 1997, a permissão para a dedutibilidade foi, ainda mais, restringida, conforme art. 14 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 14. A partir do ano-calendário de 1997, ficam revogadas as normas previstas no art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, bem como a autorização para a constituição de provisão nos termos dos artigos citados, contida no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

A consequência das disposições acima é que as provisões que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real deverão ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, conforme art. 6º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 6º [...]

§ 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;** (destacou-se)

Quanto à reversão das provisões e sua relação com a apuração do IRPJ, o tema foi objeto da Solução de Consulta nº 118 – SRRF06/Disit, de 2010, na qual se concluiu que:

A exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

A partir das referidas disposições, passa-se à análise do caso concreto.

4.2 DO CASO CONCRETO

No caso sob análise, a alegação da Recorrente é no sentido de que o valor de R\$ 6.782.564,00 excluído na apuração do Lucro real relativo ao ano-calendário de 2003 decorre de

“Provisão para perdas Prováveis em Investimento da empresa **TV Show Brasil S/A CNPJ n.º. 23.592.140/0001-00**”.

Afirma que “a referida importância foi adicionada no ano-calendário de 1999 tendo naquela data ocorrido o resultado e os efeitos da previsão”. E, ainda, que o citado montante estaria incluído no valor de R\$ 10.425.007,41, “conforme se depreende do balanço, razão e diário que colocamos a inteira disposição para eventual diligência”.

Justifica, então:

A referida técnica foi utilizada apenas para anular a receita de reversão de provisão, sendo esta metodologia de reversão de provisão feita em ano anterior, a qual foi adicionada ao lucro líquido e controlada no LALUR por ser indedutível, pressupõe uma exclusão deste montante registrado no LALUR bem como no balanço patrimonial para evitar a tributação da receita de reversão, que é um ajuste contábil e não renda propriamente dita.

Ora, se os resultados negativos apurados em participações societárias submetidas à avaliação pelo método da equivalência patrimonial (perda de equivalência patrimonial); por ser indedutível o Resultado Negativo em Participação Societária, deve ser feito o ajuste contábil, conforme já aduzido; nesse caso **a contribuinte efetuou no LALUR a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, para a apuração do lucro real**. No período em que a provisão for revertida contabilmente, ela poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

Reforçamos que a reversão do valor da provisão constituída em ano anterior corresponde a uma recuperação de despesa que já foi oferecida à tributação no ano da constituição da provisão, ou seja, ano de 1999, cabendo, pois, sua exclusão do lucro líquido no ano da reversão.

A Recorrente foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fl. 18, para:

1 - confirmar se o valor de R\$ 27.360.892,99, excluído do Lucro líquido a título de Reversão dos saldo das Provisões Não Dedutíveis, no ano-calendário de 2003, teve a seguinte formação:

a) ano-calendário 1999 - Ficha 25A - Linha 28 - COR MON DIF IPC/BTNF(-)6.782.564,00;

b) ano-calendário 2000 - Ficha 38A - Linha 30 (-) DESAG E PROV P/PERD PROV INV - ANO ANTERIOR 6.782.564,00; ANO ATUAL (2000) 10.425.007,71 (foram adicionados R\$ 3.642.443,71 referentes a perda por equivalencia patrimonial);

c) ano-calendário 2001 - Ficha 38A - Linha 30 (-) DESAG E PROV P/PERD PROV INV 10.425.007,71, nas duas colunas;

d) ano-calendário 2002 - Ficha 38A - Linha 30 (-) DESAG E PROV P/PERD PROV INV - ANO ANTERIOR 10.425.007,71; ANO ATUAL (2002) 27.256.403,58 (foram adicionados R\$ 16.831.395,87 referentes a provisão para perdas prováveis);

e) ano-calendário 2003 - acréscimo de R\$ 104.489,41, totalizando R\$ 27.360.892,99, que foi o valor excluído do Lucro Líquido;

2 - por que Diferença IPC/BTNF credora no AC 1999, passou a ser Provisão P/Perdas Prováveis no AC 2000?;

3 - em que ano-calendário o valor de R\$ 6.782.564,00, se se tratar de Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos, foi acrescido ao Lucro Líquido?;

[...]

6 - a que título se deu o acréscimo de R\$ 104.489,41 (ver item 1.e)?

Na resposta apresentada (fl. 17), afirmou:

1. Sim, os valores de R\$ 27.360.892,99 é compostos conforme discriminado nos subitens a, b, c, d, e.

2. Porque o PL da Investida (TV Show Brasil S/A) estava negativo, em virtude disso, foi feita uma provisão para perdas prováveis em investimentos. No balanço da UGC, na conta de investimentos, a participação da UGC na TV Show Brasil S/A apresenta saldo zero, conforme mostrado no balanço em anexo.

3. Essa provisão foi feita no ano de 1999, com base no valor do Patrimônio Líquido negativo da investida (TV Show Brasil S/A).

4. Porque o Patrimônio Líquido da investida (TV Show Brasil S/A) que estava negativo aumentou de R\$ 6.782.564,00 para R\$ 10.425.007,71 em 2000, por isso foi feito um complemento de provisão para perda no valor de R\$ 3.642.443,71.

5. Investimentos na empresa TV Show Brasil S/A.

6. Esse valor corresponde a um ajuste feito para regularizar o saldo da conta 286 (Título a pagar — Mororó) que estava com saldo maior que o devido. A obrigação Títulos a pagar, trata-se da aquisição da participação dos Mororós na TV Show Brasil S/A.

De fato, ao se examinar o teor das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendários de 1999 e 2000 (fls. 41/42), verifica-se que o valor relativo a “COR.MON.DIF.IPC/BTNF(L.8200/91)”, no montante de R\$ 6.782.564,00, transforma-se em “DESAG.E PROV.P/PERD.PROV.INV”, no valor de R\$ 10.425.007,71.

Na DIPJ do ano-calendário de 2000 (fl. 46), observa-se, ainda, a adição ao Lucro Líquido do período do valor de R\$ 3.642.433,71, correspondente à diferença entre as grandezas acima destacadas.

Já, na DIPJ do ano-calendário de 1999 (fl. 49), observa-se a adição ao Lucro Líquido do montante de R\$ 12.205.087,19, a título de “AJUSTES POR DIMINUIÇÃO VALOR DE INVEST. AVAL. P/ PL”.

Por não ter havido a comprovação da adição ao lucro líquido dos montantes de R\$ 6.782.564,00 e R\$ 104.489,41, a exclusão de tais valores no ano-calendário de 2003 foi considerada indevida, levando ao lançamento de ofício tratado no presente processo.

O ponto controvertido, então, passou a ser a comprovação da adição dos referidos valores.

Na Impugnação, a autuada afirma, à fl. 163, que o valor de R\$ 6.782.564,00 estaria contido no montante adicionado em 1999, no importe de R\$ 12.205.087,19. E, aparentemente, reconhece às fls. 164/165, que o valor de R\$ 104.489,41 teria sido apropriado a maior.

Considerando-se que a Recorrente juntou aos autos, apenas, os elementos de fls. 166/172, mas se prontificou, na Impugnação, a apresentar os Livros Razão e Diário, em eventual diligência, os julgadores de primeira instância tiveram a cautela de converter o julgamento em diligência, de modo a que a autoridade fiscal pudesse examinar os livros contábeis/fiscais da autuada, a fim de verificar se procediam as suas alegações de defesa.

Neste sentido, a Recorrente foi intimada, por meio do Termo de Intimação de fls 219/220 a apresentar:

- a) Demonstração pormenorizada, à vista dos assentamentos contábeis e fiscais (Livros Diário, Razão e LALUR), da efetiva adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, do valor de R\$ 6.782.564,00, que a impugnante afirma tratar-se de "provisão para perdas prováveis em investimentos" realizada no ano de 1999, e cuja reversão teria ocorrido no ano de 2003;
- b) De igual modo, à vista dos registros contábeis correspondentes, demonstrar a efetiva contabilização da "reversão" da provisão mencionada no item precedente no ano de 2003;
- c) Apresentar os registros contábeis correspondentes, que atestem que o valor de R\$ 6.782.564,00, indicado na Ficha 25A/Linha 28 da DIPJ do ano-calendário 1999 como sendo decorrente de COR. MON. DIF 1PC/BTNF, se tratava, na realidade, de PROV. P/PERD. PROV. INV., conforme indicado na Ficha 38A/Linha 30 da DIPJ do ano-calendário 2000 (coluna de saldo anterior), vide extratos em anexo;
- d) Esclarecer, e em caso positivo comprovar, à vista dos assentamentos contábeis e fiscais correspondentes, se houve a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, da importância de R\$ 104.489,41, relativa à diferença a maior verificada no ajuste de exclusão das provisões para perdas em investimentos no ano de 2003, conforme apontado na peça de autuação.

De fato, caso atendida à referida intimação, estariam esclarecidos todos os pontos controversos do presente contencioso.

Não obstante, a Recorrente não apresentou os elementos de prova solicitados, tentando se esquivar a partir da afirmação de que tais documentos já constariam dos autos, da repetição da alegação de decadência para o exame dos lançamentos realizados em 1999 e da impossibilidade de manutenção dos documentos “por tanto tempo”.

Deste modo, com razão os julgadores *a quo*, quando concluíram pela manutenção da autuação, já que, conforme esclarecido, para se permitir a exclusão, em 2003, das reversões de provisões constituídas em anos-calendários pretéritos, era condição *sine qua non* a comprovação de que os valores foram adicionados ao lucro líquido no período de constituição das provisões.

A situação permanece inalterada, com o Recurso Voluntário, já que a Recorrente, apenas, repete as alegações já formuladas, mas não apresenta as provas necessárias.

Causa espécie o fato de que a Recorrente, ao final, trouxe aos autos, nos diversos momentos, cópia de DIPJ que comprovam a adição ao lucro real do valor de R\$ 3.642.433,71, no ano-calendário de 2000; cópias dos Livros LALUR dos anos-calendários de 2000 a 2003, deixando, apenas, de apresentar as provas mais importantes que seriam as folhas de Diário/Razão e LALUR de 1999, que poderiam comprovar a adição do montante de R\$ 6.782.564,00 ao lucro líquido daquele período.

Deste modo, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

5 PEDIDOS ADICIONAIS

Por fim, para evitar omissões, cabe registrar o indeferimento de pedido de perícia, na medida em que os elementos constantes dos autos e a conduta da Recorrente em se negar a apresentar as provas necessárias ao esclarecimento da questão tornam tal providência prescindível para a formação da convicção deste relator.

Já quanto os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade invocados pela Recorrente, a alegação é abstrata, sem se apontar qual a conduta das autoridades implicaria “restrições desnecessárias ou abusivas contra os direitos fundamentais”.

Não se observa nada desrazoável ou desproporcional nos procedimentos adotados ao longo do procedimento fiscal e na decisão de primeira instância. Pelo contrário, em todos os momentos, foram ofertadas amplas oportunidades para que a Recorrente comprovasse, por meio dos documentos hábeis e idôneos, o ponto controvertido que ensejou o lançamento.

6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo

