



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.724500/2010-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.604 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente J MACEDO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS REALIZADAS. COMPROVAÇÃO.

Presumem-se realizadas as baixas de provisão cujos registros contábeis indicam ter havido o pagamento ou o parcelamento da perda estimada. Por configurarem despesa legítima do exercício pelo critério de competência fiscal, e pelo fato ainda de não terem transitado pelo resultado, autorizam-se as suas exclusões no LALUR a título de provisões realizadas.

DEDUÇÃO DO LUCRO REAL DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS REALIZADAS. DESNECESSIDADE DE SALDO NA PARTE B DO LALUR

Baixas de provisão por realização não exigem saldo disponível na parte B do LALUR para serem deduzidas do Lucro Real, embora reduzam tal saldo, se existente. Por se tratar de despesas a princípio legítimas do próprio exercício, as provisões realizadas não podem ter suas dedutibilidades vinculadas à existência de saldo na parte B, posto este último limitar apenas a dedução de provisões revertidas.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA AO LIMITE DE 30% NO BALANÇO DE INCORPORAÇÃO.

Não é possível autorizar compensação de prejuízos acima do limite de 30% em balanços de incorporação por absoluta falta de previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

Não é passível de correção no curso da fase julgadora a glosa que condicionou a totalidade de exclusões no LALUR a título de provisões baixadas à existência de saldo na parte B.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO DE MULTAS DE OFÍCIO. QUESTÃO DECIDIDA PELA SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS DO STJ.

Segundo o e. Superior Tribunal de Justiça, em decisão cuja espécie vincula os julgamentos do CARF nos termos de seu Regimento Interno, multas de ofício

lançadas mesmo após a extinção da empresa por incorporação são devidas pela sua sucessora, em razão do caráter pecuniário da exação. REsp 923012 MG.

ARTIGO 24 DA LINDB. NÃO APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O art. 24 da LINDB não pode ser aplicado no processo administrativo fiscal para derrogar o disposto nos artigos 100 e 146 do CTN.

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: a) por unanimidade, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário; b) por maioria, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido (i) excluir as infrações 1 e 2, referentes a glosa de provisões baixadas e deduzidas do Lucro Real, ressalvada a parcela referente à desistência parcial de R\$ 868.387,71 (fls.898); (iii) manter a responsabilidade da Recorrente por sucessão pela multa de ofício e (iv) negar provimento ao pedido de compensação de valores a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e Lucro da Exploração. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Neudson Cavalcante Albuquerque, que davam parcial provimento em menor extensão. c) Por voto de qualidade, em manter a glosa da compensação de prejuízo acima de 30% no balanço de incorporação. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário contra decisão de 1ª. instância que manteve autuação fiscal de IRPJ, ano-calendário 2006, valor global do lançamento de **R\$ 19.196.730,78**, referente a glosas de:

(i) exclusões no LALUR no valor de R\$ referente a baixa de provisões indedutíveis não rastreadas/comprovadas, no valor de R\$ 26.875.936,21;

(ii) exclusão no LALUR não justificada referente a pagamento a título de parcelas do PAES no valor de R\$ 4.196.101,14; e

(iii) Excesso na Compensação de Prejuízos Fiscais

A descrição dos fatos encontra-se no próprio corpo do Auto de Infração, às fls. 2 a 12.

Informa a descrição dos fatos no corpo do auto de infração às fls. 6 que a empresa incorporada pela Recorrente, antes denominada também J Macedo, efetuou diversas deduções no LALUR, para as quais não foram apresentadas comprovações no curso do procedimento fiscal.

Intimada a esclarecer a razão de tais exclusões no LALUR, relatou a fiscalização que a Recorrente informou apenas serem devidas em razão de provisões, sem, contudo, demonstrá-las. Reintimada com o propósito de informar que a comprovação passaria pela demonstração, ao longo do tempo, das provisões excluídas, a Recorrente, contudo, não atendeu ao solicitado, limitando-se a pedir diversas prorrogações de prazo.

Passados quase 90 dias da primeira solicitação, a fiscalização procedeu às glosas, ao fundamento ainda de não ter encontrado, em sua escrituração, “lançamentos de qualquer tipo de reversão”.

Contra o lançamento, a ora Recorrente interpôs Impugnação a qual foi julgada improcedente pela DRJ em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. EXCLUSÃO. PRESSUPOSTOS. LALUR. ADIÇÃO NO PERÍODO DE SUA CONSTITUIÇÃO. CONTROLE NA PARTE B. COMPROVAÇÃO.

Para justificar a exclusão de provisão indedutível, torna-se necessário ao contribuinte comprovar: que, no período de formação da provisão, o referido valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real; a demonstração de controle efetivo da provisão na parte B do LALUR.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE TRINTA POR CENTO.

Inexiste previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima do limite máximo de trinta por cento do lucro real, ainda que seja na época da incorporação da sociedade empresária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PERÍCIA. ENCARGO PROBATÓRIO.

A realização de perícia não se presta para produção de provas que o sujeito passivo possuía o encargo probatório de trazer ao processo, juntamente com a impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM.

Pode-se responsabilizar o sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pela sociedade incorporada, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadoras e incorporadas, estavam sob controle comum.

Irresignada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 805 a 832 alegando, em síntese, que:

1. No que tange às glosas das exclusões no LALUR, a autuação fiscal teve por fundamento comprovação insuficiente. Contudo, teria sido juntada farta documentação na Impugnação comprovando a regularidade das exclusões, mas que também foram consideradas insuficientes pelo órgão julgador de 1a. Instância, segundo um critério probatório que deve ser revisto;

2. Reitera que "a produção da prova documental de todos os eventos em questão é um processo complexo, que demanda uma verificação analítica de todos e cada um dos lançamentos contábeis dos valores provisionados de modo a poder identificar com precisão a sua respectiva adição na apuração do lucro real no ano de formação da provisão". Não obstante isto, prossegue: "identificou precisamente para a Fiscalização o valor individualizado das provisões objeto de exclusão e a sua natureza, conforme petição apresentada às fls. 27";

3. Ocorre que, para comprovar a adição de cada um dos valores referentes às provisões excluídas, necessário teria sido proceder a um levantamento dos registros contábeis dos anos anteriores, de modo a identificar com precisão e clareza o ano em que as provisões a que respeitam foram constituídas;

4. Alega que teria sido franqueado à Fiscalização a análise de toda a documentação que permitiria verificar a regularidade de sua escrituração fiscal e contábil, mas prevaleceu a tese de que seria ônus da ora Recorrente a manutenção do controle pormenorizado de tais informações na parte B do LALUR;

5. Que parte considerável das provisões dizem respeito a reclamações trabalhistas, cuja natureza impõe o provisionamento de valores globais e genéricos; as baixas destas provisões, contudo, seguem individualmente valores distintos por refletirem os acordos celebrados entre as partes. Não obstante tais dificuldades, apresentou documentos na Impugnação que, em seu entender, atendem as exigências formuladas;

6. Entre as provas juntadas na Impugnação, encontram-se documentos que comprovam a liquidação de obrigações referentes às baixas de provisão efetuadas;

7. Que a decisão de 1a. instância incorreu em cerceamento de direito de defesa quando negou seu pedido de diligência. Em razão disto, requer perícia contábil e, em caso de indeferimento, a conversão do feito em diligência;

8. No que respeita à glosa de exclusão do valor de R\$ 4.169.101,14 referente ao pagamento do PAES, esclarece tratar-se de provisão que, a rigor, poderia ter sido baixada ainda em 2005 e adicionada ao LALUR por ter, a respectiva contingência tributária, se concretizado em razão de sua opção por este parcelamento especial; contudo, seus auditores a recomendaram efetuar a baixa por "regime de caixa", isto é, à medida que as parcelas do PAES fossem efetivamente pagas, tendo sido o valor de R\$ 4.169.101,14 a parcela paga no ano seguinte, 2006, ano do fato gerador da autuação;

9. Que, no caso da exclusão no LALUR da parcela do PAES, deixou de beneficiar-se de valor maior a que teria direito, posto poder ter excluído do Lucro Real em vez de 4.169.101,14, o valor de R\$ 6.054.356,65;

10. Que o acórdão recorrido exigiu controle na parte B do LALUR também para comprovar a legitimidade da exclusão do pagamento da referida parcela de R\$ 4.169.101,14 referente ao PAES;

11. Quanto à não observância do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, no balanço de incorporação, em sua sucedida incorporada, alega que a melhor interpretação da legislação tributária aponta para a não obrigatoriedade deste limite para o ano de extinção da pessoa jurídica;

12. Que houve erro na autuação fiscal ao não recalcular, de ofício, as deduções do IRPJ devido a que fazia jus referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e do Lucro da Exploração;

13. Que é descabida a multa de ofício formulada no Auto de Infração por ter passado da pessoa do infrator, no caso, por ter sido aplicada contra a sucessora por fatos praticados, de fato, pela sucedida.

Às fls. 909 a 920, foi deferido por Resolução o pleito de conversão do julgamento em diligência, tendo sido solicitadas as seguintes providências da autoridade preparadora:

(i) certificar a autenticidade dos LALUR's juntados aos autos, mediante conferência com o respectivo documento original e o confronto com outros elementos da contabilidade da Contribuinte;

(ii) intimar a Contribuinte para que, no prazo de 90 dias, prorrogáveis a critério da Fiscalização, apresente demonstrativo detalhado (a) das adições do valor das provisões constituídas nos anos de 2002 a 2006 ao lucro real do período correspondente, cuja realização/reversão serviu de base para os lançamentos, nos moldes da planilha apresentada a esse Colegiado em sede de memoriais, e (b) do controle do saldo dessas provisões (LALUR, Parte B), inclusive no tocante aos valores relativos ao PAES;

(ii) à luz dos elementos constantes dos autos, dos LALUR's de 2002 a 2006, dos demais elementos da contabilidade e do demonstrativo mencionado no item supra, verificar e atestar a efetiva adição, ao lucro real do período correspondente, do valor das provisões constituídas nos anos de 2002 a 2006 que serviram de base aos lançamentos, inclusive no tocante aos valores relativos ao PAES;

(v) verificar e atestar se as adições a título de provisões efetuadas nos anos de 2002 a 2005 foram, porventura, excluídas antes do ano de 2006;

(vi) verificar e atestar se o valor total das adições e exclusões constante nos LALUR's apresentados pela Contribuinte corresponde aos valores declarados nas DIPJs correspondentes.

A autoridade diligenciante, em cumprimento ao determinado na diligência, apresentou relatório de fls. 929 a 937, concluindo, com diversas ressalvas contudo, que a empresa excedeu em apenas R\$ 557.350,15 o total de exclusões passíveis de serem feitas na parte A do LALUR, já considerando a exclusão glosada de R\$ 26.875.503,21. (fls. 934).

Quanto às exclusões referentes a pagamento de parcelas do PAES no montante de R\$ 4.169.101,14, informou a autoridade diligenciante não ter logrado rastrear no LALUR as adições pretéritas procuradas que justificariam as exclusões da base de cálculo promovidas no ano sob fiscalização, não obstante ter encontrado os pagamentos efetuados.

A Recorrente manifestou-se quanto ao resultado da Diligência rebatendo as ressalvas constantes no relatório de Diligência. Juntou ainda laudo da empresa de consultoria Ernest Young, às fls. 2727 e ss., com o fim de auxiliar na demonstração do solicitado na diligência.

Às fls 2936, a Recorrente requereu que fosse reconhecida a aplicação da nova redação do art. 24 da LINDB para a questão referente à obrigatoriedade da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas.

Às fls. 2944, o colegiado por Resolução remeteu os autos à d. Procuradoria da Fazenda Nacional para manifestação, a qual foi apresentada às fls. 2961, acerca da aplicação da LINDB nos termos do peticionado pelo Recorrente.

Às fls. 2961, encontra-se manifestação da d. Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de rejeitar a aplicação do art. 24 da LINDB nos termos do defendido pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Deve ser conhecido em parte, contudo, em razão de desistência parcial efetuada às fls. 898, tornando incontroversa a parcela de R\$ 868.387,71 referente a exclusões as quais a Recorrente admitiu não conseguir identificar.

Mérito

A autuação fiscal trata da glosa de exclusões no LALUR a título de reversão de provisões nos valores de R\$ 26.875.503,21 e a título de pagamentos pelo PAES no valor de R\$ 4.169.101,14. Esta segunda dedução veio a confirmar-se, apesar do nome, como também a título de reversão de provisões. Em seguida, o terceiro item do auto de infração, contestado no Recurso Voluntário, trata de glosa na compensação dos prejuízos fiscais por não observância ao limite de 30%, tendo em vista ter entendido a Recorrente que a sua incorporada não estaria necessariamente sujeita a este limite no balanço de incorporação.

No caso de mantidas as glosas, requer o cancelamento da multa de ofício tendo em vista esta ter sido devida, na origem, pela sua incorporada, não sendo cabível a imputação de penalidade por sucessão. Por fim, requer que sejam permitidas deduções a título de benefícios fiscais, nomeadamente o Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) e a redução por meio do lucro da exploração.

1. Baixa de Provisões

1.1. Glosa do Valor de R\$ 26.875.503,21 excluído no LALUR como baixa de provisões

Sobre a dedutibilidade de baixas de provisões, algumas considerações cabem ser feitas preliminarmente.

Sabe-se que a constituição e a baixa de provisões indedutíveis, por sensibilizarem o lucro líquido, devem ser neutralizadas via LALUR. Em regra, as provisões são indedutíveis quando de sua constituição, razão pela qual as tratarei simplesmente de *provisões*.

Na constituição de uma provisão, gera-se uma despesa indedutível, a qual deverá ser adicionada na parte A do LALUR e controlada na sua parte B. Com isto, anula-se o efeito redutor desta despesa no Lucro Real via LALUR provocada por este tipo de lançamento contábil.

Se a provisão deixar de ser necessária, ela será *revertida* na forma de um lançamento contábil de recuperação de despesa a crédito de Outras Receitas Operacionais. O efeito incrementador desta receita no resultado também deve ser neutralizado no Lucro Real, agora, via uma exclusão na parte A do LALUR, com a respectiva baixa deste mesmo valor na parte B.

Poderá ainda a provisão, em vez de revertida, ser *realizada*, na hipótese em que a projeção de perda se confirmar. Neste caso, o lucro líquido não será sensibilizado. Contudo, este será o momento considerado, pela legislação fiscal, como de ocorrência da despesa, autorizando-se, assim, sua exclusão via parte A do LALUR, ajustando-se, também, o saldo na parte B.

Pode-se concluir, portanto, que a formação de provisões é apta a provocar adição ao Lucro Real, enquanto a *baixa*, seja por reversão ou realização, autoriza, a princípio, a sua exclusão.

Embora a palavra *reversão* seja também encontrada na literatura como gênero, prefiro a denominação *baixa*, deixando a palavra reversão para os casos específicos de baixa de provisões que não se confirmam, exigindo crédito em conta de resultado.

Isto porque são frequentes as confusões com estes termos. Cito p.ex. trecho da decisão da DRJ em que a autoridade julgadora presume a necessidade de comprovação por registros contábeis de que as *reversões* tivessem sido lançadas como receitas do período:

Saliente-se que o impugnante não demonstrou, por meio da escrituração no livro Razão, devidamente lastreado pelo livro Diário, inclusive com autenticação no Registro do Comércio, que as reversões das provisões (citadas em sua peça impugnatória, especialmente quanto às despesas trabalhistas) foram lançadas contabilmente como receitas do ano-calendário 2006.

Ou seja, a DRJ aplicou o termo *reversão* exatamente no sentido que sugiro ser adotado. Com isto, acabou por presumir, de forma apressada, que o auto de infração trataria necessariamente de falta de *lançamentos de receita*. Contudo, em seu Recurso Voluntário, a ora Recorrente esclarece que várias das baixas por ela procedidas se deram em razão de realização das provisões.

A partir daqui, é preciso uma breve recomposição do que foi feito pela fiscalização. Intimada a apresentar seu LALUR AC 2006, a Recorrente apresentou o seguinte:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
	Demonstração do Lucro Real em 31 de Dezembro de 2006		
	Prejuízo Líquido do Exercício		40.971.763,92
	ADICÕES		
71	Cesta Básica/Associação Social e Cultural	815.567,58	
72	Depreciação Corr. Especial - IGP	86.920,85	
21	Despesas com Brindes	91.334,31	
24	Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/95, art. 13)	1.128.127,86	
15	Doações e Contribuições	1.057.710,03	
16	IRPJ Aguiã	604.750,21	
7	Multas	219.518,59	
1	Patrocínio	314.644,00	
1	Provisão para Contingência	16.742.534,57	
0	Provisões Não Dedutíveis	1.773.825,87	
	TOTAL DE ADIÇÕES		22.834.933,87
	EXCLUSÕES		
	Realização de Provisões	26.875.503,21	
	Outros Prejuízo Fiscal	20.380.834,98	
	PAES	4.169.101,14	
	Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial	29.005,63	
	Baixa de títulos de PDD	780.717,66	
	TOTAL DE EXCLUSÕES		52.235.162,62

Intimada no curso ainda da fiscalização a compor este valor, a Recorrente, às fls. 28, respondeu da seguinte forma:

1 – Demonstrativo das provisões não dedutíveis – Lucro Real e Base negativa da CSLL		
Provisões	Adições	Exclusões
Trabalhista	5.882.692,18	4.919.124,39
Administrativa	182.231,04	48.124,56
Cível	79.607,84	255.682,33
Tributário	7.064.071,28	14.488.525,06
Estoques	1.892.334,91	4.419.386,20
Outras	1.701.597,32	2.744.660,67
Total	16.742.534,57	26.875.503,21

A autoridade fiscal afirma que não encontrou quaisquer *reversões de provisão* na contabilidade, conforme descrição dos fatos no Auto de Infração às fls. 6:

EXCLUSÃO INDEVIDA DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

(...)

Por essa razão, passados quase 90 dias da primeira solicitação, além do que não foi encontrado, na escrituração contábil, lançamentos de qualquer tipo de reversão, e considerando que se trata da empresa incorporada, ou seja, última DIPJ apresentada, foi glosado o valor de R\$ 26.875.503,21 (27.656.220,87 - 780.717,68), decorrente da Exclusão "Reversão de Provisões Não dedutíveis" consignada na linha 26, da ficha 9A, da DIPJ/2006 (ver Doc 2 e Doc 7).

Pois bem. Na diligência, foram juntadas folhas do razão das contas contábeis de provisão. Estes documentos foram examinados pela autoridade diligenciante e referenciados no Relatório. Logo, expressam a verdade.

Tomo, apenas como exemplo, os lançamentos de baixa de provisão efetuados na conta *Cível*, juntados às fls. 1283:

RAZÃO DA CONTA 22610108-PROVISÃO CÍVEL				DEBITO	CREDITO
DATA_DOC	TRAN:	NUMERO	DIME/HISTORICO		
31/01/2006			saldo inicial		
28/02/2006	LCS	40008785	UEC COMPLEMENTO PROVISÃO TRABALHISTA NO MES	-	(8.636,32) ①
31/03/2006	LCS	97001918	UEC VR PROVISÃO CONT CIVIL N/MÊS	-	(1.222,14) ②
24/04/2006	CAP	60008058	UEC PGTO CONDENAÇÃO JUDICIAL	2.208,39 ③	-
30/04/2006	LCS	40008994	UEC PROVISÃO CIVIL NO MÊS	-	(9.161,21) ③
31/05/2006	LCS	97002051	UEC Provisão contingencia Civil 05/2006	-	(7.184,54) ④
30/06/2006	LCS	60001103	UEC PROVISÃO N/MÊS	-	(4.034,20) ⑤
31/07/2006	LCS	40009339	UEC REVERSÃO PROV.NO MÊS	11.218,74	-
31/07/2006	LCS	40009346	UEC ESTORNO	-	(11.218,74) ④
31/07/2006	LCS	40009346	UEC PROVISÃO NO MES	-	(17.385,60) ⑥
31/08/2006	LCS	60001300	UEC Vr. ajuste provisão n/ mês	-	(5.146,74) ⑦
11/09/2006	TRB	60000068	UEC PAGAMENTO CONDENAÇÃO JUDICIAL	1.809,32 ⑧	-
30/09/2006	LCS	60001537	UEC Vr. Provisão n/ mês	-	(2.089,15) ⑧
30/09/2006	LCS	60001551	UEC VR PROVISÃO COMPL. CIVEL MES SET/06	-	(1.849,32) ⑧
31/10/2006	LCS	60001761	UEC Vr. Ajuste Provisão n/ mês	2.152,38 ⑨	-
08/11/2006	CAP	60010735	UEC SLP REF PGTO HONORARIO SUCUMBE	1.250,00 ⑩	-
08/11/2006	CAP	60010736	UEC SLP REF PGTO CONDENAÇÃO JUDICI	11.800,00 ⑩	-
30/11/2006	LCS	60001896	UEC Vr. Provisão cível n/ mês	-	(4.060,62) ⑩
20/12/2006	CAP	60011103	UEC SLP REF PGTO ACORDO AUTOS PROCON	8,89 ⑪	-
29/12/2006	LCS	60002042	UEC Vr. Reversão de provisão cível	225.234,61 ⑪	-
29/12/2006	LCS	60002196	UEC Vr. compl. provisão n/ mês dez/2006	-	(7.619,26) ⑪

Os lançamentos a débito acima, pelos seus históricos, indicam, em sua quase totalidade, baixas desta provisão mediante **pagamento**. São, portanto, **realizações da provisão**. Além destes, há claramente 2 lançamentos de reversão, nos dias 31/07/2006 e 29/12/2006. Todos os lançamentos a débito acima são identificáveis como de baixa de provisão e, em tese, ensejam exclusão no LALUR.

Somada a coluna débito, perfaz-se exatamente o total de R\$ 255.682,33, valor este informado pela Recorrente em sua resposta a intimação às fls. 28 ainda no curso da fiscalização, como ao norte já reproduzido.

Examinando-se os demais documentos juntados na diligência a partir das fls. 1277, verifica-se situação semelhante: são encontrados inúmeros registros os quais são perfeitamente identificáveis como realizações de provisão aptas a provocarem exclusão no LALUR.

Outra exigência formulada pela Fiscalização, corroborada pela DRJ, diz respeito à necessidade de formação do saldo de provisões a baixar, controlado na parte B do LALUR, para fins de se permitir as deduções na parte A efetuadas.

A formação do saldo na parte B do LALUR passa pela necessidade de se comprovar a adição em exercícios anteriores das deduções feitas no presente por provisões baixadas, e sem que também tenham sido ainda aproveitadas. A este respeito, algumas considerações devem ser feitas.

Não há previsão normativa expressa no sentido de obrigar controle de saldo na parte B do LALUR para deduzir provisões baixadas, de modo que esta necessidade, se de fato há, só pode ser deduzida a partir do regramento geral do próprio Imposto de Renda e da CSLL.

Neste contexto, penso não caber ser exigido que provisões realizadas, excluídas no LALUR, tenham sido adicionadas ao Lucro Real em exercícios anteriores. Isto porque, se a adição correspondente não ocorreu no passado, tal não muda a condição essencial das provisões realizadas de **despesas do exercício em análise** segundo o critério de competência fiscal. Logo, serão sempre dedutíveis *a priori*, sendo irrelevante se houve ou não provisão no passado e, se houve, se foi a respectiva despesa adicionada ou não no LALUR. Acaso não tenha sido providenciada a adição correspondente no passado de uma provisão realizada no presente – fato este detectável pela insuficiência de saldo na parte B –, o que cabe ser feito é autuar o período no qual foi constituída a provisão.

Por raciocínio semelhante, provisões revertidas são **receitas do exercício em análise** (tanto do ponto de vista contábil, quanto fiscal) e, como tais, não podem deixar de ser tributadas pela regra geral. A única hipótese em que se admite a exclusão no LALUR de uma receita do exercício sem provisão legal específica é se restar demonstrado já ter sido o valor correspondente devidamente tributado em exercícios anteriores, conforme aplicação *a contrario sensu* do art. 273 do RIR/99¹. Este é o caso das provisões revertidas. Não há regra específica prevendo a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ nem da CSLL. Logo, só podem ser excluídas do cálculo se restar demonstrada a sua tributação prévia, o que se dá por meio da adição ao Lucro Real no período de constituição e no respectivo controle de saldo na parte B do LALUR.

Em resumo, se uma provisão constituída não é adicionada, em sendo revertida no futuro e deduzida, o fisco poderá autuar em qualquer um dos dois momentos: ou na constituição, ou na reversão, posto haver fundamento jurídico para ambos os períodos; se, contudo, for realizada, poderá apenas autuar preteritamente na constituição, posto não haver fundamento jurídico para glosar uma despesa legítima de um exercício posterior sob a justificativa de que a provisão feita para ela no passado não foi adicionada ao Lucro Real.

No caso dos autos, parece a autoridade fiscal não ter observado que parte considerável das exclusões no LALUR a título de provisões baixadas dizem respeito, na verdade, a realização de despesas do próprio exercício.

¹ Seção VIII
Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Neste ponto, é de se cogitar da possibilidade de conversão do processo em nova diligência a fim de que sejam identificados os registros de realização de provisões a fim de excluí-los da base da infração, mantendo a cobrança em relação ao restante, referente às reversões propriamente ditas.

A este respeito, contudo, não como vejo viável tal providência, posto ter-se caracterizado o erro de direito no procedimento fiscal, quando foi glosada a totalidade das baixas de provisão no LALUR ao fundamento de que não teriam sido encontrados lançamentos da contabilidade de reversão e de que, ainda, não teria sido demonstrado ao longo do tempo o saldo na parte B. Tanto uma constatação, quanto a outra, autorizariam apenas a glosa das provisões revertidas, devendo as exclusões no LALUR referentes às realizadas serem confirmadas. Assim, forçoso reconhecer a nulidade do lançamento por impossibilidade de mudança de critério jurídico.

Acaso reste vencido, enfrente a questão referente à existência de saldo na parte B do LALUR.

Em seu Recurso Voluntário, alega a Recorrente que teria franqueado todos os documentos à fiscalização e atendido às respectivas intimações, mas a sua composição do saldo na parte B do LALUR teria sido rejeitada.

A DRJ, ao analisar os documentos juntados na impugnação, entendeu que, mesmo assim, a Recorrente não logrou comprovar o saldo na parte B.

Este colegiado, sob outra composição, converteu o julgamento em diligência, tendo sido produzido o Relatório de fls. 929.

Analisando-se o teor do Relatório de Diligência, observa-se que este não foi conclusivo, pois os próprios valores apurados são seguidos de inúmeras ressalvas.

Todas as ressalvas foram impugnadas na manifestação ao resultado da diligência; contudo, resta impossível apreciá-las sem que toda a contabilidade de todos os anos (Diário e Razão de 2002 a 2006, pelo menos) não se encontre juntada aos autos.

A rigor, deveria ter a autoridade diligenciante reintimado a Recorrente a esclarecer as inconsistências detectadas, e não apenas se limitado a relatá-las.

Diante disto, e diante também do fato de que os números do Relatório de Diligência em muito se aproximam de reconhecer a possibilidade de exclusão integral dos R\$ 26.875.503,21 – isso sem se reconhecer a desnecessidade de saldo na parte B para as provisões realizadas –, afasto as ressalvas feitas. Reconheço que a Recorrente possuía saldo em parte B do LALUR para efetuar as exclusões na parte A da forma como fez.

1.2. Glosa do Valor de R\$ 4.169.101,14 a título de pagamento de PAES

Alega a Recorrente que, em 2002, provisionou R\$ 17.895.063,92 a título de perdas com discussão administrativa de compensação com crédito de IPI, tendo sido este valor, inclusive, devidamente adicionado ao Lucro Real daquele ano. Em 2005, teria desistido do contencioso para aderir ao PAES.

Estas informações foram prestadas tanto à fiscalização, como trazidas à autoridade julgadora de primeira instância, sem que, contudo, tivessem sido contestadas. Ao contrário, a DRJ reconheceu que tais despesas a título de pagamento de cotas do PAES deveriam ser analisadas sob a mesma ótica da infração anterior, isto é, como baixa de provisões.

Assim, por ser uma exclusão no LALUR que segue a lógica de baixa de provisões, aplico a este item o decidido no item anterior, cancelando a provisão efetuada.

2. Limite de 30% na compensação de prejuízos no balanço de incorporação e art. 24 da LINDB

Informa a descrição dos fatos do auto de infração que a Recorrente excedeu o limite de compensação de prejuízos fiscais de 30%, tendo, por conseguinte, sofrido glosa no valor de R\$ 20.380.834,98.

A justificativa dada pela Recorrente foi que, como o auto de infração trata de empresa sucedida por incorporação em 31/12/2006, entende ser possível deduzir a totalidade de prejuízos fiscais nesta mesma data, posto não haver depois dela mais outra oportunidade para aproveitamento destes valores.

Preliminarmente, cabe ser examinada a alegação superveniente da Recorrente, às fls. 2937, de aplicação do art. 24 da LINDB ao caso. Informa que à época quando efetuou a compensação do prejuízo pelo seu saldo integral, a jurisprudência administrativa seria, nos seus termos, uníssona no sentido da validade de se poder compensar a integralidade dos prejuízos fiscais em balanços de incorporação.

Assim, passo a analisar este item nos seus subtópicos.

2.1. Aplicação do art. 24 da LINDB

Em razão do suscitado pela Recorrente, este colegiado, sob outra composição, converteu o julgamento em diligência para colher manifestação da d. Procuradoria da Fazenda Nacional, a qual, às fls. 2961, posicionou-se contrariamente ao pleito da Recorrente.

Quanto à aplicação do art. 24 da LINDB no processo administrativo fiscal, este colegiado já se pronunciou em outros julgados no sentido de sua inaplicabilidade, nos termos do requerido pela Recorrente.

Isto porque não é possível admitir a aplicação do art. 24 da LINDB, conforme requerido pela Recorrente, de modo a derogar o disposto nos arts. 100 e 146 do CTN.

Quanto à impossibilidade deste tipo de aplicação requerida pela Recorrente do art. 24 da LINDB, vem decidindo a e. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em linha semelhante:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF.

(Processo nº 16561.720047/2014-81. Acórdão nº 9101003.734. 1ª Turma. 11.09.2018).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

(Processo nº 16561.720077/2013-15. Acórdão nº 9101003.839. 1ª Turma. 03.10.2018)

Pelo exposto, afasto a aplicação do art. 24 da LINDB ao caso concreto.

2.2.Mérito (limite de 30% na compensação de prejuízos no balanço de incorporação)

A este respeito, entendo que carece de previsão legal o procedimento adotado pela Recorrente, sobretudo ainda por tratar a compensação de prejuízos fiscais de um benefício fiscal, conforme entendimento do e. Superior Tribunal de Justiça.

Especificamente em relação ao dever de observância ao limite de 30% também em eventos de incorporação, há julgados, tanto da e. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto do e. STJ, neste sentido, os quais cito a seguir:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

(CSRF. 1ª Turma. Processo nº 19515.006116/2008-46. Data da Sessão: 02/02/2016. Acórdão nº 9101-002.226)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. EMPRESA INCORPORADORA. VEDAÇÃO DO ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/1987.

(...)

2. Trata-se, na origem, de Ação Ordinária por meio da qual se pretende a declaração do direito à compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas do IRPJ e da CSLL, com o afastamento da trava de 30% prevista nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995, por ocasião da apuração de balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica incorporada pelo recorrente (Banco Paraíba S/A - Paraiban).

3. Argumenta a parte agravante que, por ocasião do encerramento das atividades da referida pessoa jurídica devido à incorporação, na qualidade de empresa incorporadora, sucessora dos direitos e obrigações da incorporada, ficou impossibilitada de utilizar os prejuízos fiscais acumulados por tal sociedade em anos subsequentes, por causa da restrição contida na legislação.

4. (...)

5. **A parte agravante pretende, por meio de sofisticada retórica, possibilitar o provimento de sua pretensão recursal quando afirma:** "Ocorre que, em nenhum momento, Excelência, se busca aproveitar, pela incorporadora, os prejuízos fiscais da incorporada: o que se pretende é o direito à dedução integral de prejuízos fiscais e bases negativas no momento da apuração de balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica por ela incorporada".

6. Afirma que não devem ser aplicados à empresa incorporadora os limites dos valores a serem compensados previstos nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995 e 42 e 58 da Lei 8.981/1995.

7. Pretende a parte agravante, além de afastar a limitação do teto de 30% (trinta por cento) para compensação do prejuízo fiscal e bases negativas previsto nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995; e 42 e 58 da Lei 8.981/1995, direcionados à empresa incorporada, criar hipótese de compensação inexistente na legislação tributária.

8. Encontra-se em vigor dispositivo normativo categórico em sentido contrário ao postulado na presente ação, quando afirma o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: "A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida".

9. Tal vedação tem precedentes no STJ, reafirmando a impossibilidade da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada pela empresa incorporadora: REsp 949.117/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 11/12/2009; REsp 1.107.518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/8/2009; REsp 307.389/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 17/3/2003, p. 179.

10. Calha a transcrição do Voto da eminente Ministra Eliana Calmon no REsp 1.107.518/SC que esclarece de forma definitiva a vedação estabelecida pelo art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: **"a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas.** Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva. Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN. A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão-somente as balizas constitucionais. A regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 foi editada nesse diapasão: para vedar a compensação de prejuízos fiscais nas operações de transformações da pessoa jurídica. Depreende-se de tal proceder que o objetivo foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos. Passou a ser um negócio vantajoso incorporar ou fundir a empresa deficitária como forma de reduzir a carga tributária. O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos. Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelos entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor".

11. (...)

12. (...)

13. Agravo Interno não provido.

(STJ. AgInt nos EDcl no REsp 1725911 / SP 2018/0040267-4. 2ª Turma.
DJe 11/03/2019)

Assim, julgo improcedente o pedido de cancelamento da glosa de compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30%.

3 Da não compensação de ofício de parcelas do PAT e do Lucro da Exploração com o imposto devido

Alega a Recorrente que a autuação incorreu em erros ao não ter, de ofício, considerado no cômputo do auto de infração os benefícios fiscais referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), bem como a do cômputo na redução do imposto devido com base no Lucro da Exploração.

A DRJ julgou improcedente o pedido de compensação ao fundamento de que, para o PAT, a Recorrente comprovou registro de inscrição no programa em 29/04/2008 (fls. 874). Como o ano-calendário em análise trata de 2006, não seria possível reconhecer tal direito naquele ano.

Contra tal fundamentação, o Recurso Voluntário não apresentou contra-argumentação. Logo, dou por incontroverso que a Recorrente, no AC 2006, não tinha o benefício fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador.

No que diz respeito a direito de redução dos valores devidos por conta do Lucro da Exploração, a decisão da DRJ negou provimento ao pedido de compensação ao fundamento de que não seria possível, em caso de lançamento de ofício, permitir a fruição deste benefício para reduzir os valores cobrados na auto de infração. Citou o art. 66 da IN SRF nº 267 de 2002, que diz:

Subseção V Lançamento de Ofício - Ajustes do Lucro da Exploração

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Contra tal fundamentação, argumentou a Recorrente ser ilegal, dado que a lei não prescreveu tal tipo de restrição.

No mérito, entendo que benefícios fiscais devem ser interpretados restritivamente e, no caso do Lucro da Exploração, a Instrução Normativa SRF nº 267 de 2002 aclarou corretamente os limites desta restrição, na medida em que o alegado da pela Recorrente, se permitido, provocaria como resultado um verdadeiro incentivo ao cometimento de infrações.

Pelo exposto, julgo improcedente o pedido de compensação dos benefícios fiscais do PAT e do Lucro da Exploração.

4 Da Responsabilidade por multa de ofício por infração cometida por empresa incorporada

Alega a Recorrente – na qualidade de sucessora da empresa incorporada, a qual foi objeto da autuação – que não poderia ter sido responsabilizada pela multa de ofício aplicada, nos termos do previsto no art. 132 do CTN. Cita julgados do CARF e dos Conselhos de Contribuintes neste sentido.

A questão, contudo, já foi objeto de Recurso Especial no e. Superior Tribunal de Justiça pela sistemática de Recursos Repetitivos – cujas decisões vinculam também os julgamentos do CARF – em que se proferiu entendimento em linha oposta ao suscitado pela Recorrente:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA POR MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS APLICADAS À EMPRESA SUCEDIDA, REFERENTES A FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ A DATA DA SUCESSÃO (Tema Repetitivo: 382)

EMENTA

[...] RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...]

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão [...]

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. [...] Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008

(REsp 923012 MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Assim, julgo improcedente o pedido de afastamento da multa de ofício.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido (i) excluir as infrações 1 e 2, referentes a glosa de provisões baixadas e deduzidas do Lucro Real, ressalvada a parcela referente à desistência parcial de R\$ 868.387,71 (fls.898); (ii) manter a glosa da compensação de prejuízo acima de 30% no balanço de incorporação; (iii) manter a responsabilidade da Recorrente por sucessão pela multa de ofício e (iv) negar provimento ao pedido de compensação de valores a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e Lucro da Exploração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O presente processo trata da exigência de IRPJ relativo ao ano 2006 em razão da constatação da existência de exclusões na apuração do lucro real que a fiscalização considerou indevidas. Tais exclusões são divididas em três tipos: baixa de provisões não dedutíveis, pagamentos no programa de parcelamento PAES e prejuízos acumulados. Acompanhei o ilustre relator no que diz respeito às duas últimas exclusões (PAES e prejuízos). Todavia, no que diz respeito às provisões, pedi vistas para poder apreciar de forma mais detida o grande volume de informações surgidas com a diligência fiscal realizada por iniciativa da turma julgadora e com a auditoria contábil oferecida pelo contribuinte. Ao final desse esforço, venho apresentar as minhas conclusões.

A fiscalização constatou que o contribuinte, ao apurar o lucro real, excluiu do lucro líquido o valor de R\$ 27.656.220,87 a título de baixa de provisões não dedutíveis, mas apenas R\$ 780.717,67 possuíam justificativa, pelo que o contribuinte foi intimado a apresentar um demonstrativo das provisões não dedutíveis (fls. 15). Todavia, o contribuinte não apresentou tal justificativa e a fiscalização efetuou o lançamento em tela (fls. 6), no valor de R\$ 26.875.503,21.

Em sua impugnação (fls. 329), o contribuinte ainda não apresentou o referido demonstrativo e também não o apresentou até o momento do correspondente julgamento, o que levou à manutenção do lançamento (782).

No presente recurso voluntário (fls. 805), o contribuinte ainda não apresentou o demonstrativo requerido, mas defendeu-se afirmando que sua conta de provisões possuía saldo suficiente para suportar as exclusões glosadas. Com isso, esta Turma converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização intimasse o contribuinte a demonstrar a formação das provisões por ele contabilizadas (fls. 909).

A referida diligência foi realizada e reduzida a termo por meio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 929. Conforme lá registrado, o contribuinte atendeu às intimações realizadas e foi possível constatar uma grave inconsistência entre o lucro líquido declarado na DIPJ do ano 2002 (R\$ 10.569.367,07) e o correspondente lucro líquido registrado no Lalur (R\$ - 6.545.231,17), o que foi equalizado por uma adição no Lalur, a título de provisão para contingências, que não possui correspondente na DIPJ, de forma a se chegar ao mesmo lucro real em ambos os documentos, ou seja, o contribuinte registrou no Lalur provisões não contabilizadas no valor de R\$ 17.895.063,92.

Diante desse fato, a fiscalização neutralizou o efeito dessa inconsistência e chegou à conclusão de que o saldo de provisões do contribuinte em 31/12/2005 era apenas de R\$ 9.575.618,49, ou seja, bem inferior ao valor das provisões excluídas em 2006, no valor de R\$

27.656.220,87. Ademais, mesmo considerando as adições e exclusões realizadas no próprio ano 2006, a fiscalização verificou que o saldo das provisões seria negativo, ou seja, o contribuinte excluiu mais do que o saldo disponível de provisões.

Além da verificação da evolução do saldo das provisões acima indicado, a mesma diligência também verificou a correspondência entre as provisões excluídas em 2006 e os seus respectivos registros originais na parte A do Lalur (adições) e verificou que uma relevante parcela das adições excluídas, no montante de R\$ 6.021.163,98 não foi adicionada em nenhum momento.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência e apresentou a manifestação de fls. 2708 em que reafirma que possuía saldo de provisões suficiente para suportar as exclusões glosadas a título de provisões e apresenta, como evidência, o relatório de uma auditoria contábil feita por sua iniciativa (fls. 2727).

Essa auditoria chegou à conclusão de que a parte B do Lalur do contribuinte não está conciliada com a contabilidade da empresa. Também verificou que existem exclusões que não possuem provisão contabilizada, mas que, verificando a evolução do saldo de provisões na contabilidade, este ainda seria maior do que as exclusões realizadas.

A tabela seguinte é útil para comparar os saldos de provisões encontrados pela diligência e pela auditoria:

ANO	DILIGÊNCIA			AUDITORIA		
	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	SALDO	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	SALDO
2002	3.976.591,96	-	3.258.377,30	10.487.065,76	8.995.163,20	1.491.902,56
2003	11.367.177,32 + 1.359.999,82	4.087.835,88 + 5.792.689,21	6.105.029,35	11.274.574,12 + 3.647.399,93	3.173.531,89	13.240.344,72
2004	10.691.094,39	16.329.445,99	466.677,75	10.766.832,87	16.627.140,83	7.380.036,76
2005	24.213.188,38	15.104.247,64	9.575.618,49	29.038.496,25	20.149.600,27	16.268.932,74
2006	16.742.534,57	26.875.503,21	(557.350,15)	15.387.907,97	26.875.503,21	4.781.337,50

Veja-se que o saldo para 2002 adotado pela fiscalização é o dobro do saldo adotado pela auditoria, mas ambas desconsideraram os 17 milhões de provisões lançados apenas no Lalur, conforme apontado acima.

No ano de 2003, houve a incorporação da empresa J. Macedo Alimentos, pelo que deveriam ser consideradas as adições e exclusões das duas empresas, contudo, a auditoria considera apenas as exclusões da empresa autuada, deixando de considerar as exclusões da empresa incorporada. Além disso, há diferenças relevantes na adições, para maior, e na exclusão, para menor. Tais divergências são relevantes para o saldo final em 2006.

Os valores das adições e exclusões para 2004 quase não divergem, de forma a manter a diferença entre os saldos, apurada no ano anterior, em torno de R\$ 7 milhões.

Os valores das adições e exclusões para 2005 divergem de forma proporcional, de forma a manter a diferença entre os saldos, apurada no ano anterior, em torno de R\$ 7 milhões. Ainda que superior em sete milhões do valor encontrado pela diligência, o saldo encontrado pela auditoria (R\$ 16 milhões) ainda é bem inferior às exclusões realizadas no ano seguinte pelo contribuinte (R\$ 27 milhões).

Entendo que o saldo no final de 2005 é que deve ser usado como referência. O contribuinte defende a tese de que o fato de possuir saldo positivo em 2006, ano do lançamento tributário, indica que possuía saldo suficiente para as exclusões realizadas, ainda com sobra. Todavia, considerando que o saldo do ano anterior (2005) foi de R\$ 16 milhões, conforme a auditoria (R\$ 9 milhões conforme a diligência), isso significaria que, dos R\$ 26 milhões deduzidos, R\$ 10 milhões seriam de baixa de provisões constituídas no próprio ano, o que a auditoria não conseguiu demonstrar.

Saliente-se que, dentre os R\$ 27 milhões deduzidos em 2005, a auditoria conseguiu demonstrar a origem de apenas R\$ 6 milhões, conforme o item 6 do seu relatório (fls. 2735), sendo que apenas R\$ 1,5 milhão é referente a 2006.

Diante do exposto, voto no sentido de exonerar parcialmente o lançamento tributário referente à exclusão indevida de provisões não dedutíveis, pelo valor do saldo de provisões encontrado pela diligência fiscal em 31/12/2005 (R\$ 9.575.618,49), mantendo a exigência sobre o valor que o excede (R\$ 27.656.220,87 - R\$ 9.575.618,49), ou seja, R\$ 18.080.602,38, e por acompanhar o ilustre relator nos demais itens julgados.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque