



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.724501/2010-91
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1102-000.231 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 11 de fevereiro de 2014
Assunto CSLL - Provisão, Compensação de Prejuízos e Multa na Sucessão
Recorrente J. MACEDO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho Conselheiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte contra acórdão proferido pela Quarta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza (DRJ/FOR) assim ementado, *verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 06

/09/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por JOAO OTAVIO OPPER

MANN THOME

Impresso em 09/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL 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 (ou de livro específico para fins de apuração do resultado ajustado da CSLL).

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.”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“O processo versa sobre lançamento tributário consubstanciado em auto de infração de CSLL (fls. 02/12), no valor global de R\$8.436.367,24. A infração designada pelo auditor fiscal foi de exclusão indevida ao lucro líquido antes da CSLL sobre o lucro, nas seguintes modalidades: (i) exclusão indevida de provisões não dedutíveis; (ii) exclusão indevida de pagamento do PAES; (iii) inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos; e (iv) insuficiência de saldo de bases negativas.

2. Segundo a autoridade fiscal:

Com efeito, a empresa que protagonizou as exclusões, em 31/12/2006, foi J MACÊDO S/A, CNPJ 72.027.014/000100, localizada na Rua Benedito Macêdo, nº 79, Cais do Porto, CEP 60.180000, na cidade de Fortaleza-Ce, incorporada, naquele mesmo dia, por ÁGUIA S/A, CNPJ 14.998.371/000119, com sede social na Via Centro, nº 374, BR 324, Km 20, Centro Industrial de Aratu, na cidade de Simões Filho, Estado da Bahia, que, diga-se de passagem, é pertencente ao mesmo grupo econômico e tem patrimônio líquido menor do que o da incorporada (a menor incorporou a maior) e vultosos prejuízo fiscal (da ordem de R\$ 100.000.000.00) e base de cálculo negativa de contribuição social (cerca de R\$ 83.000.000.00).

Por relevante, note-se que a incorporadora, Águia S/A, CNPJ 14.998.371/000119, no evento da incorporação, assumiu o nome empresarial e o

endereço social de J MACÊDO S/A, CNPJ 72.027.014/000100. Assim, agora, temos duas J MACÊDO, uma, a incorporadora (antiga Águia S/A, CNPJ 14.998.771/000119), e a outra, a incorporada, de CNPJ 72.027.014/000100, que fez a exclusão indevida na DIPJ apresentada por motivo da incorporação, na data já citada. Por essa razão, o lançamento está sendo efetuado contra a sucessora, J MACÊDO S/A, CNPJ 14.998.371/000119.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 328/355) contra o lançamento, em 23/11/2010, com as seguintes alegações:

ILEGALIDADE DA GLOSA DA EXCLUSÃO DE PROVISÕES Caso, porém, o evento que a provisão garantia não venha ou não mais possa se concretizar, a provisão deverá ser revertida, sendo excluído o valor provisionado na apuração do lucro real e, simultaneamente, reconhecido no resultado do exercício. Nesse exato sentido é a didática lição da Conselheira SANDRA MARIA FARONI no voto proferido no Acórdão n.º 10195.899, de 6 de dezembro de 2006:

‘É inquestionável que a pessoa jurídica pode constituir as provisões consideradas necessárias para refletir sua real situação econômico-financeira, devendo, todavia, adicionar ao lucro líquido as provisões consideradas indedutíveis, para efeito de apuração do Lucro Real. Nesse caso, no período em que ocorrer a reversão contábil da provisão previamente adicionada, o valor revertido pode ser excluído do lucro líquido para apuração do lucro real.

Para justificar a exclusão são necessários dois pressupostos: (1) que quando da constituição da provisão o respectivo valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real; (2) que tenha ocorrido a reversão contábil da parcela excluída, isto é, que o referido valor tenha sido contabilizado como receita do exercício, o que justifica a exclusão, dado que já ocorrera a tributação quando da constituição da provisão’.

Os procedimentos acima indicados, quais sejam, adição das provisões não dedutíveis no momento da sua constituição e a sua exclusão, seja por ocasião do pagamento da obrigação provisionada, seja em razão de sua reversão (motivada pela não verificação do evento), com a contabilização do valor provisionado como receita do exercício, foram rigorosamente observados pela IMPUGNANTE.

Sucede, no entanto, 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.

Ocorre que para comprovar a adição de cada um dos valores referentes às provisões excluídas, a IMPUGNANTE necessitava fazer 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.

E, nesse particular, enquanto foi mais simples comprovar provisões individuais de valores relevantes, como, por exemplo, a provisão ‘Vr. Ref IPI Dinel incorporado no PAEX’ no valor de R\$ 4.797.838,63, adicionada ao lucro real no ano de 2003 (doc. n.º 2), já não é tão fácil vincular as provisões de obrigações trabalhistas, eis que o valor adicionado por ocasião da constituição das provisões corresponde ao somatório dos valores estimados dos pedidos formulados em todas as reclamações trabalhistas ajuizadas contra a IMPUGNANTE, ao passo que os valores

efetivamente pagos são, na maioria das vezes, distintos por refletirem os termos de acordos entabulados entre as partes.

Essa peculiaridade faz com que as provisões para reclamações trabalhistas acabem tendo um caráter global e genérico, sendo adicionados os valores das contingências estimados com base nos pedidos formulados nas ações numa única conta que constitui um conjunto uno e indivisível, por outro lado, as exclusões, quando realizadas, observam rigorosamente os termos dos acordos celebrados, em valores, via de regra, inferiores aos inicialmente pedidos pelos reclamantes, o que, aliás, aponta para a adição de uma provisão maior do que a obrigação efetivamente materializada.

Todas essas considerações servem para justificar as razões pelas quais a IMPUGNANTE não conseguiu, no prazo assinalado pela Fiscalização, realizar a vinculação entre a prévia adição dos valores provisionados e sua posterior exclusão. Na verdade este trabalho vinha sendo realizado pela IMPUGNANTE quando foi surpreendida com a notificação da lavratura dos autos de infração.

A parte do trabalho que já se encontra concluída comprova, como se pode ver da documentação anexada (doc. n.º 3), que valores provisionados, excluídos em 2006, foram adicionados em períodos anteriores, ou mesmo no próprio ano-base de 2006, e correspondem a obrigações pagas naquele mesmo ano.

No que concerne às provisões objeto de reversão em 2006, a IMPUGNANTE esclarece que os lançamentos contábeis que comprovam referida reversão, cuja localização os autos de infração alegam não ter sido possível efetuar, foram devidamente apresentados à fiscalização, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, em meio magnético, como determina o Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15, de 23 de outubro de 2001. Em relação às mesmas, a IMPUGNANTE também comprova através da documentação anexa (doc. n.º 4) os anos de sua formação, bem como o lançamento a crédito de resultado do exercício do seu respectivo valor.

No que respeita aos demais itens, notadamente as provisões trabalhistas, a IMPUGNANTE considera imprescindível a realização ou de diligência ou de perícia contábil para que seja esclarecido se as exclusões de provisões não dedutíveis levadas a cabo no exercício de 2006 e glosadas pelos autos de infração, teriam sido objeto de adição na apuração do lucro real em exercícios anteriores, em valor compatível com o de sua posterior exclusão. Assim, em obediência ao disposto no art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, a IMPUGNANTE requer, desde já, a realização das providências em questão e indica em separado, em documento anexo à presente impugnação (doc. n.º 5), para facilidade de identificação, o perito e respectiva qualificação, bem como formula os quesitos que deverão ser respondidos pela perícia contábil, norteando os respectivos trabalhos.

ILEGALIDADE DA GLOSA DA EXCLUSÃO DO PAES No que respeita à glosa da exclusão no valor de R\$ 4.169.101,14, referente a pagamentos ao parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 (PAES), a IMPUGNANTE esclarece que se trata de valores correspondentes a créditos de IPI sobre operações não tributadas, apropriados no passado pela IMPUGNANTE e tratados como créditos a compensar.

Com a glosa pelo Fisco das compensações levadas a efeito com utilização de referidos créditos de IPI pela IMPUGNANTE, esta procedeu à provisão dos respectivos valores (R\$ 17.895.063,92), adicionando-os ao lucro real, como

determina a legislação fiscal, como se verifica da documentação anexa (lançamentos contábeis e Lalur doc. n.º 6).

Com a criação do PAES, a IMPUGNANTE optou, em 2005, pela inclusão do valor da dívida em referido programa (cfr. doc. n.º 7), dando baixa na provisão anteriormente constituída, e registrando os valores no 'contas a pagar'.

Muito embora pelo regime de competência já pudesse a IMPUGNANTE ter procedido à exclusão do valor da provisão anteriormente constituída e adicionada ao lucro real a esse título, atendendo a orientação de seus auditores fiscais optou por somente proceder a referida exclusão pelo regime de caixa, por ocasião do efetivo pagamento das parcelas em que a dívida havia sido dividida no PAES, o que somente veio a ocorrer em 2006 (doc. n.º 8).

ILEGALIDADE DA GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS Com efeito, no ano de 1999, no contexto de um amplo processo de reestruturação de negócios das empresas relacionadas (doc. n.º 9), os ativos operacionais da Águia S/A foram integralmente transferidos para a empresa J. Macedo Alimentos do Nordeste S/A, empresa que passou a concentrar as operações de alimentos. A partir daquela data, a Águia assumiu funções de holding pura, detentora de participações nas sociedades relacionadas.

O novo modelo de negócios do Grupo exigiu a adoção de uma série de medidas visando melhorar as sinergias operacionais com (i) organização e concentração das atividades de produção e comercialização de farinhas de trigo, massas, biscoitos, misturas para bolos, etc; (ii) segregação das atividades que não se referiam a estes negócios; (iii) enxugamento de estruturas ociosas; (iv) eliminação de estruturas duplicadas; e (v) priorização da manutenção de empresas localizadas em regiões incentivadas.

Foi precisamente no contexto de tal reestruturação que a IMPUGNANTE incorporou a J. Macedo S/A (CNPJ 72.027.014/000100), assim como também no mesmo período outras empresas relacionadas foram extintas.

O fato de a IMPUGNANTE ter passado a adotar a denominação da incorporada, aliás, a sua denominação tradicional e pela qual é nacionalmente reconhecida não é suficiente para desqualificar a operação, acoimando-a de artificial e com intuito puramente fiscal.

Há muito se pacificou o entendimento de que, deparando-se o administrador com dois caminhos igualmente legítimos para atingir um mesmo fim, um dos quais também apresenta um melhor resultado do ponto de vista econômico-fiscal em comparação ao outro, não lhe é exigível optar pelo mais oneroso.

O que importa ter presente é que a operação de incorporação seria realizada de qualquer forma e que a escolha do modelo levou em consideração, entre outros fatores, é inegável, a intenção de preservar o estoque de prejuízos fiscais legitimamente registrados pela Águia S/A no período em que exercia atividade industrial.

Calça, aliás, como uma luva lição de MARIAM SEIF, Relatora de acórdão doutrinário sobre a matéria quando Presidente do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O direito à compensação dos prejuízos apurados em exercícios anteriores com o lucro do exercício está na base da própria sistemática da legislação do imposto de

renda que incide sobre o somatório dos ganhos e perdas apurados pelas pessoas jurídicas.

A ratio legis por trás desta nova sistemática estava em limitar o montante da compensação anual, assegurando ao Fisco uma tributação mínima, mas, por outro lado, reconhecendo o direito do contribuinte à compensação do montante integral dos prejuízos, conquanto diferida no tempo, como revela EDSON VIANNA DE BRITO, tido como mentor intelectual da norma. Como se vê tal norma jamais teve por intuito que a limitação de 30% fosse uma restrição definitiva ao direito do contribuinte à compensação de seus prejuízos fiscais. Pelo contrário, veio ela permitir a utilização dos prejuízos remanescentes em períodos posteriores por prazo indeterminado. É isso, aliás, o que se infere da exposição de motivos da Medida Provisória n.º 998/95, reedição das Medidas Provisórias n.º 947/95 e 972/95, que deu origem, por conversão, à Lei n.º 9.065/95. Esse elemento histórico e finalístico da norma, por si só, já é suficiente para demonstrar que, na sistemática adotada pela lei, só há sentido em se aplicar o limite de 30% se os prejuízos fiscais puderem ser compensados por prazo indeterminado.

A tais elementos soma-se ainda a interpretação dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que apenas considera válido o limite de 30% estabelecido inicialmente na Lei n.º 8.981/95, e tornado permanente pela Lei n.º 9.065/95, em razão de ter tornado possível a compensação integral dos prejuízos, em vista da abolição do prazo prescricional. É o que se conclui do acórdão relativo ao REsp n.º 183.155, assim ementado (no mesmo sentido, confira-se os acórdãos relativos aos julgamentos do AgRg no REsp 499.175/SP; e REsp n.º 168.379/PR).

A lógica do sistema pretendido pelo legislador quando da instituição da limitação de 30%, que assegurou a compensação do montante integral dos prejuízos fiscais, deixa de existir quando ocorre a extinção da pessoa jurídica, tendo em vista incidir nesta hipótese a limitação especial prevista no art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87.

A derrogação excepcional ao princípio da sucessão universal importa, nestes casos, na perda integral dos prejuízos acumulados, uma vez que não há a possibilidade jurídica de uma compensação futura devido à intransmissibilidade do direito, que se extingue, definitivamente e em sua totalidade, com a incorporação.

Ora, quando a pessoa jurídica extinta não possui lucros do exercício compensáveis com seus prejuízos fiscais não se pode falar em conflito entre os limites previstos no Decreto-Lei n.º 2.341/87 e na Lei n.º 9.065/95. Mas o mesmo já não ocorre quando a pessoa jurídica a ser extinta tem resultados positivos, capazes de isoladamente absorver seus prejuízos pela compensação.

A aplicação cumulativa do limite de 30% nestes casos corresponde a uma desconsideração definitiva e já não mais temporária dos prejuízos, resultando em um decréscimo patrimonial. O pressuposto de aplicação do limite de 30%, consistente em reconhecer-lhe a natureza de mero diferimento do direito à compensação dos prejuízos, deixa de existir neste caso.

Nesta circunstância, a limitação quantitativa não mais representa a postergação do direito à compensação dos prejuízos fiscais, como pretendeu o legislador, mas a sua efetiva perda.

Por tal razão é que, na hipótese de extinção da pessoa jurídica, falta o pressuposto lógico e intrínseco do art. 15 da Lei n.º 9.065/95, consistente na garantia de compensação futura dos prejuízos, por prazo indeterminado, pressuposto este que

torna incompatível a aplicação de tal limite com o preceito do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que impede a sua transmissão para a sucessora.

E mais, ao se admitir a hipótese de que ambas as limitações pudessem conviver, se estaria permitindo a tributação do patrimônio do contribuinte em violação ao art. 43 do CTN e em contrariedade com o espírito da Lei nº 9.065/95.

Daí é que a única interpretação conforme a finalidade da norma e que permite validamente harmonizar tais limites com o nosso sistema tributário é a de que o limite de 30% fica afastado naqueles casos em que seja aplicável a limitação contida no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87.

Isto se dá porque a regra especial do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 prevalece sobre a limitação geral estabelecida pela Lei nº 9.065/95, quando houver a extinção da pessoa jurídica em razão de fusão, cisão ou incorporação.

Em matéria tributária, aplicam-se, em especial, as regras de interpretação previstas nos arts. 107 e 108 do CTN. Ora, a interpretação segundo os princípios gerais de direito tributário e de direito público conduzem à conclusão inequívoca de que o limite de 30% à compensação dos prejuízos não pode se aplicar cumulativamente com a perda do direito, pois interpretação contrária conduziria à ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da vedação à tributação do patrimônio.

[Aduziu decisões administrativas] OS ERROS COMETIDOS PELO AUTO DE INFRAÇÃO Para além das razões atrás desenvolvidas, que conduzem à total invalidade das exigências formuladas pelos autos de infração contra a IMPUGNANTE, passa-se de seguida a demonstrar os erros incorridos pela fiscalização na apuração do montante de tais exigências, pelo que, ainda que as mesmas viessem a ser mantidas por este órgão julgador, o que se admite apenas a título de argumentação, deverá, o seu valor, ser necessariamente recalculado, computando-se as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT e a redução de imposto devido à incidência do lucro da exploração.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA DE SUCESSOR Por fim, a IMPUGNANTE se insurge contra a cobrança da multa de ofício formulada pelos autos de infração, tendo em vista que a mesma tem natureza punitiva, e, como tal, carácter personalíssimo, não podendo transbordar da pessoa do infrator, não sendo, assim, aplicável a eventuais sucessores, como é o caso da IMPUGNANTE em relação à J. Macedo S/A.

Isso mesmo já restou pacificado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos extintos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes, como se depreende das seguintes ementas de acórdãos proferidos por aqueles órgãos.

4. O sujeito passivo também anexou os documentos de fls. 356/501, 505/583 e 585/683.

5. Anexe as fls. 779/780.

6. É o relatório.”

O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação pelos motivos sintetizados na ementa reproduzida acima.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à improcedência do lançamento pela: **(i)** ilegalidade da glosa da exclusão de provisões; **(ii)** ilegalidade da glosa da exclusão do PAES; **(iii)** ilegalidade da glosa de compensação de base negativa da CSLL; e **(iv)** impossibilidade de exigência de multa de sucessor.

Supervenientemente, em 06.02.2014, a Contribuinte apresentou memoriais, pelos quais reforça os elementos de prova apresentados no processo, especialmente mediante juntada do LALUR (parte A) dos anos-calendário de 2003 a 2006 e planilha informativa dos lançamentos realizados no LALUR no ano-calendário de 2006.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

(i) Glosa da Exclusão de Provisões

Aduz o acórdão recorrido que os elementos de prova trazidos aos autos pela Contribuinte não comprovariam **(i)** a adição, no cálculo na base de cálculo da CSLL de períodos anteriores, das provisões que foram objeto de exclusão na apuração do IRPJ do ano 2006; e **(ii)** o registro de receita, nos períodos respectivos, referente às provisões excluídas/revertidas. Segundo o acórdão, ainda, para que fosse reconhecida a regularidade da exclusão em referência seria indispensável a prova do controle da utilização das provisões, realizado por meio da parte B do LALUR. *Verbis*:

“22. Quanto às 05 (cinco) provisões constituídas em 2006, o sujeito passivo não comprovou o efetivo controle do saldo das provisões por meio de demonstrativos escriturados na parte B do LALUR, tendo a autoridade fiscal anexado a parte A do mesmo livro (fl. 29).

23. Outrossim, 06 (seis) provisões expressas na planilha “Resumo Exclusões 2006” foram constituídas em 2003 ou em 2005, o que atrairia a necessidade de anexação dos correspondentes livros LALUR, partes A (para demonstrar a adição dos referidos valores) e B (para demonstrar o controle da utilização das provisões), documentos esses não aduzidos pelo contribuinte.

24. 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 (pressuposto explicitado no parágrafo 17, supra).

25. Por tais motivos, a simples informação dos valores excluídos por meio de planilhas (fls. 367, 392/393, 426/428) ou a impressão de telas (fl. 434) do sistema eletrônico de contabilidade são insuficientes para comprovar a legitimidade da exclusão.”

A Contribuinte, por sua vez, alega que as provas produzidas são suficientes para demonstrar que as referidas provisões foram efetivamente adicionadas (ao lucro líquido para formação da base de cálculo da CSLL) quando de sua respectiva constituição. Esclarece que, além das provisões de natureza tributária, há provisões de natureza trabalhista, para as quais não foi possível, no prazo de impugnação, identificar e relacionar com exatidão a constituição e a reversão/realização das provisões, pois as “constituições” seriam registradas com base em valores estimados para cada reclamação trabalhista e a “reversão/realização” seria feita com base no valor efetivo dos acordos firmados. Confira-se:

“No entanto, enquanto é simples comprovar provisões individuais de valores relevantes, como, por exemplo, a provisão ‘Vr. Ref. IPI Dinel incorporado no PAEX’ no valor de R\$ 4.797.838,63, adicionada à base de cálculo da CSLL no ano de 2003 (cfr. doc. nº 2 à Impugnação) – e que, mesmo ante a prova produzida pela Recorrente, teve sua glosa mantida pelo acórdão recorrido, que entendeu ter sido a prova insatisfatória – já não é tão fácil vincular as provisões de obrigações trabalhistas, eis que o valor adicionado por ocasião da constituição das provisões corresponde ao somatório dos valores estimados dos pedidos formulados em todas as reclamações trabalhistas ajuizadas contra a Recorrente, ao passo que os valores efetivamente pagos são, na maioria das vezes, distintos por refletirem os termos dos acordos entabulados entre as partes.

Essa peculiaridade faz com que as provisões para reclamações trabalhistas acabem tendo um caráter global e genérico, sendo adicionados os valores das contingências estimados com base nos pedidos formulados nas ações numa única conta que constitui um conjunto uno e indivisível; por outro lado, as exclusões, quando realizadas, observam rigorosamente os termos dos acordos celebrados, em valores, via de regra, inferiores aos inicialmente pedidos pelos reclamantes, o que, aliás, aponta para a adição de uma provisão maior do que a obrigação efetivamente materializada.”

No intuito de demonstrar alguns exemplos da correlação entre a constituição das provisões, com as respectivas adições, e a sua realização, a Contribuinte, apresentou os seguintes casos:

“(i) provisão constituída em 31/12/2005, no valor de R\$ 1.177.924,40, relativa a auto de infração lavrado contra a filial de Salvador (doc. nº 4) em matéria de ICMS na importação;

A exigência foi liquidada, mediante pagamento no valor de R\$ 1.310.133,45, em 31/05/2006 (doc. nº 5);

(ii) provisão constituída em 26 de julho de 2006 (cfr. doc. nº 4), relativa ao valor exigido a título de IPTU da filial Lapa-SP na execução fiscal nº 872.942-5/99-9.

A dívida foi liquidada, mediante pagamento no valor de R\$ 144.790,23, em 24/07/2006), dando causa à reversão da provisão (doc. nº 6)

(iii) provisão constituída em 21 de julho de 2006 (cfr. doc. nº 4), no valor de R\$ 48.851,46, relativa à cobrança de COFINS.

A obrigação foi liquidada, mediante pagamento no valor de R\$ 48.851,46, em 21/07/2006 (doc. nº 7) dando causa à reversão da provisão (doc. nº 4)”

Nos memoriais apresentados às vésperas desse julgamento, a Contribuinte cita outros exemplos de adições e exclusões por ela realizadas no próprio ano-calendário de 2006, os quais teriam sido desconsiderados pela Fiscalização ao lavrar os lançamentos, *verbis*:

“Exemplo 1: Exclusão de R\$ 1.818.260,04, realizada em 29/12/2006 cuja adição também no valor de R\$ 1.818.260,04 foi realizada em 29/12/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 2: Exclusão no valor de R\$ 653.380,50, realizada em 20/09/2006 cuja adição também no valor de R\$ 653.380,50 se deu no dia 20/09/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 3: Exclusão no valor de R\$ 342.557,79, realizada em 31/08/2006 cuja adição também no valor de R\$ 342.557,79 se deu no dia 31/08/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 4: Exclusão no valor de R\$ 166.641,41, realizada em 31/10/2006 cuja adição no valor de R\$ 238.755,32 se deu em 31/08/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 5: Exclusão no valor de R\$ 194.841,05 em 01/03/2006 cuja provisão no valor de R\$ 258.002,80 foi adicionada em 28/02/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 6: Exclusões nos valores de R\$ 19.635,79 em 08/05/2006, R\$ 83.280,69 em 08/05/2006 e R\$ 74.522,59 em 12/05/2006 relativamente à provisão no valor de R\$ 301.151,92, adicionada em 31/03/2006 (doc. nº 2);

Exemplo 7: Exclusões nos valores de R\$ 5.148,65, R\$ 525,00, R\$ 1.666,66, R\$ 2.200,00, R\$ 4.958,65, R\$ 1.500,00, R\$ 9.695,00, R\$ 13.587,07, R\$ 5.608,65 e R\$ 4.988,65, realizadas no mês de novembro de 2006 relativamente à parcela de provisão trabalhista no valor de R\$ 423.262,07, adicionada em 30/04/2006 (doc. nº 2)”.

Pois bem.

É de conhecimento geral que as provisões são estimativas de decréscimos patrimoniais, os quais (decréscimos), por definição e princípio, não são líquidos e certos. Salvo previsão legal em sentido contrário, a constituição de uma provisão impõe ao contribuinte a adição do montante correspondente ao lucro real do mesmo período, em virtude dessa despesa não se revestir das características necessárias para sua dedutibilidade. Por sua vez, o resultado da reversão de uma provisão também não deve ser computado na determinação do lucro operacional do período respectivo, se tal provisão não foi deduzida do lucro real anteriormente.

Há, pois, dois finais possíveis para uma provisão constituída, quais sejam: (i) a realização ou (ii) a reversão.

A *realização* de uma provisão se dá quando aquela estimativa (de decréscimo patrimonial) se confirma e a despesa correspondente se torna líquida e certa, perdendo a natureza de provisão, caracterizando-se como dívida efetiva da empresa. Neste caso, o saldo daquela provisão é reclassificado para o grupo “contas a pagar”. Esse lançamento contábil não impacta as contas de resultado do contribuinte, pois a despesa já foi registrada quando da constituição da provisão.

Por se tratar, nesse momento, de uma despesa líquida e certa, aquele valor de despesa que foi adicionado ao lucro líquido no passado e controlado na parte B do LALUR passa a ser dedutível, sendo passível de exclusão no cálculo do lucro real do período de realização da provisão.

Caso a estimativa de decréscimo patrimonial não seja confirmada, haverá necessidade de *reversão* da provisão. Neste caso, o saldo registrado em conta de passivo é revertido contra um crédito em conta de resultado. Essa receita, por representar mera reversão de um lançamento (passivo) indiferente à formação do lucro real do período da constituição da provisão, também pode ser excluída no cálculo do lucro real do período de sua reversão.

Em ambos os casos (realização / reversão), a condição *sine qua non* para que seja autorizada a exclusão do valor da provisão é a de que a despesa (da provisão) tenha sido adicionada à base de cálculo do IRPJ do período correspondente no momento de sua constituição. Por sua vez, a comprovação do registro do valor (da provisão) como receita no período de extinção da provisão aplica-se tão somente aos casos de reversão, e não nos casos de realização da provisão.

Assim, consideradas as particularidades do caso, a comprovação a ser exigida da Contribuinte é a de que os valores excluídos no ano-calendário de 2006 foram adicionados ao lucro real nos anos anteriores ou no próprio ano de 2006.

Compulsando os documentos acostados aos autos (fls. 367 a 428), verifica-se que a Contribuinte restringiu a sua prova à demonstração da constituição e da realização das provisões, juntando provas robustas sobre a constituição na contabilidade (razões contábeis) e ao pagamento dos valores provisionados (guias de recolhimento, comprovantes de pagamento, e-mails etc.).

Contudo, no que diz respeito à prova de que as provisões foram adicionadas à base de cálculo do CSLL no referido ano de constituição, verifica-se, para as provisões constituídas em 2002, 2003 e 2005 (conforme quadro às fls. 392), apenas a apresentação, às fls 433, de página da parte A do LALUR em que não se consegue identificar ao certo o ano, possivelmente em função de se tratar de processo eletrônico. Nesta página, aparentemente, consta a adição de um valor de aproximadamente R\$ 17 milhões a título de “Provisão p/ Contingência”.

Já no que diz respeito às provisões constituídas e revertidas no ano de 2006, verifico adições denominadas “Provisão para Contingência” no valor de R\$ 16.742.534,57 e “Provisões Não Dedutíveis” no valor de R\$ 1.773.825,87, para as quais não foi apresentado conciliação com os valores das provisões constituídas no ano de 2006, conforme fls. 392.

Considerando-se o conjunto dos elementos probatórios apresentados nos autos, reforçado pela cópia dos LALUR dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006 e planilha de conciliação dos valores adicionados e excluídos no ano de 2006 apresentada em sede de memoriais, está presente verossimilhança da alegação da Contribuinte suficiente para recomendar a realização de diligência para verificação da procedência de suas razões recursais.

Nesses termos, oriento voto no sentido de converter o julgamento em diligência para as providências e verificações a seguir relacionadas:

- (i) dar ciência dessa resolução à Contribuinte, entregando-lhe cópia;

- (ii) 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;
- (iii) 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;
- (iv) 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.

Em relação a todas as verificações efetuadas deverá ser lavrado Relatório de Diligência circunstanciado e dele ser dada ciência ao contribuinte para sobre ele se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho