



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

**Processo n°** 13603.722538/2016-05  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.903 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de junho de 2018  
**Matéria** IRPJ e CSLL - REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS  
**Recorrentes** BANCO FIDIS S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

**REVERSÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - CONDIÇÕES**

As únicas condições exigíveis para se permitir a exclusão de receitas de reversão de provisões não dedutíveis são a adição das despesas necessárias a sua constituição ao lucro líquido de período passado e a posterior reversão contábil destas mesmas provisões, conforme entendimento adotado pela própria Receita Federal, inferível a partir da Solução de Consulta Disit de nº 118.

**IRPJ/CSLL. GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.**

Constatadas exclusões indevidas na apuração do IRPJ/CSLL, concernentes a valores dedutíveis em períodos de apuração anteriores, correta a glosa.

**IRPJ/CSLL. GLOSA DE REVERSÃO DE PROVISÕES.**

A glosa de excesso de reversão de provisões não dedutíveis deve ser feita individualmente, e não pelo confronto do saldo total das reversões com o saldo da conta e m que tais provisões são controladas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário; e, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente, por meio do qual se lhe exigiu o pagamento de créditos tributários afeitos ao IRPJ e a CSLL devidos no ano-calendário de 2011.

Do que se extrai do TVF de e-fls. 16/41, as autuações teriam lastro em duas infrações pretensamente apuradas:

a) reversão (e exclusão) *extemporânea* de despesas não dedutíveis (adicionadas forçosamente ao lucro líquido por força de autuações fiscais lavradas nos PAs de nºs 16327.001658/2004-28 - IRPJ - e 16327.001661/2004-41 - CSLL -, respectivamente);

b) excesso de exclusão de provisões não dedutíveis, constatado a partir da comparação entre o total de provisões adicionadas desde 1995 até o ano de 2011, e de valores das preditas provisões revertidas e excluídas até o ano de 2011.

Quanto a infração descrita em "a", acima, resumidamente, a empresa teria questionado, nos idos de 2000, a exigência da contribuição para o PIS e da COFINS, e obtido decisão judicial para suspender a exigibilidade destas exações; especificamente em relação à CSLL, reconheceu as despesas concernentes às contribuições retro, deixando, contudo, de adicioná-las ao lucro líquido por entender inaplicáveis, à predita contribuição sobre o lucro líquido, os preceitos da Lei 9.249/95, art. 13, I.

Quanto ao IRPJ, teria deduzido despesas concernentes, apenas, às provisões constituídas para suportar os juros relativos aos mencionados tributos, sem adicioná-las ao lucro líquido.

Nos idos de 2004 a recorrente foi autuada pela Receita Federal justamente em razão da não adição, ao lucro líquido, dos valores das exações então questionadas (tributos e provisões para pagamento de juros, quanto a CSLL, e somente as provisões para pagamento de juros, quanto ao IRPJ), cujos créditos foram quitados por meio dos benefícios descritos na Lei 11.941/09, apenas em 2011.

Paralelamente, em 2005, a empresa desistiu da ação originariamente proposta para questionar o PIS/COFINS e, naquele mesmo ano, e também no ano de 2008, quitou os respectivos créditos tributários.

E aqui centra-se o problema porque este, de acordo com a Fiscalização, seria o momento correto para que o contribuinte promovesse a exclusão dos valores concernentes aos tributos com exigibilidade suspensa e às provisões forçosamente adicionadas ao lucro

líquido em razão das autuações constantes dos PAFs de n<sup>os</sup> 16327.001658/2004-28 e 16327.001661/2004-41, já tratados anteriormente. A recorrente, no entanto, promoveu tal exclusão somente por ocasião do pagamento dos créditos tributários relativos à CSLL e ao IRPJ, autuados nos PAs retro, no ano de 2011 (como dito anteriormente), procedimento que, pela D. Auditoria Fiscal, não encontraria respaldo legal.

Já quanto a infração descrita "b", objetivamente, a Autoridade Lançadora somou todos os valores de provisões adicionadas desde o ano 1995 até o ano de 2011 e, igualmente, somou todos os valores excluídos do lucro líquido a tal título, considerando o mesmo período (1995 a 2011); semelhante exercício matemático culminou com a constatação de um saldo "devedor" de aproximadamente R\$ 103.000.000,00, o qual foi autuado (glosado) **no ano de 2011.**

O contribuinte, regularmente cientificado das autuações acima descritas, opôs a sua impugnação administrativa que foi parcialmente acolhida pela DRJ/Ribeirão Preto, justamente para afastar a exigência concernente à infração descrita "b" por entender que, conquanto possível a análise de fatos pretéritos com repercussão em apurações futuras (argumento suscitado pelo contribuinte sob a alegação de decadência), a fiscalização teria incorrido em impropriedade, resumida a partir do seguinte trecho extraído do acórdão ora combatido:

Registre-se, mais uma vez, que o valor tributado nos autos de infração - R\$ 103.987.820,48 – refere-se ao saldo a maior na conta de exclusões de reversão de provisões não dedutíveis, comparada ao saldo das adições dessa mesma natureza. Evidencia-se que Fiscalização tributou esse saldo não comprovado à semelhança do que é feito quando apura-se “passivo fictício” ou “saldo credor de caixa”, ocorre que a tributação de tais irregularidades tem amparo em presunção legal (art. 281 do RIR/99). Todavia, salvo melhor juízo, inexistente previsão legal para dar tratamento similar a saldos não comprovados em outras contas contábeis, considerados irregulares pela Fiscalização. Assim, considerando que as reversões do ano de 2011 estão justificadas e corretas, eventuais irregularidades somente podem ter ocorrido nos anos de 2010 ou anteriores, que já estavam atingidos pela decadência à época da ciência do auto de infração.

No que tange à infração descrita em "a", a DRJ partilhou do entendimento fiscal, mantendo, pois, intocada, a autuação.

Como o acolhimento dos argumentos do contribuinte quanto ao "excesso de exclusões" importou na exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite de alçada previsto pela Portaria/MF de nº 63/2017 (já vigente à época da prolação do predito acórdão), o órgão *a quo* recorreu de ofício à este CARF.

O contribuinte, por sua, vez, foi intimado do resultado do julgamento em 08/05/2017 (conforme termo de ciência eletrônico de e-fls. 2.722), tendo interposto o seu recurso voluntário em 02/06/2017 (tal qual se extrai do termo de solicitação de juntada de documentos à e-fls. 2.723).

Em suas razões de insurgência, diga-se, a recorrente basicamente sustentou. que o momento correto para a exclusão de despesas com tributos e juros com exigibilidade suspensa seria aquele em que se observasse a extinção dos efeitos da recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em que a Auditoria Fiscal teria, forçadamente, adicionado tais despesas ao lucro líquido.

Para explicitar o seu entendimento, o contribuinte lembra que os ditos "efeitos da recomposição das bases de cálculo" não se operaram de imediato (com a lavratura dos AIs autuados nos PAFs de n.ºs 16327.001658/2004-28 e 16327.001661/2004-41), já que se opôs a eles, num primeiro momento, mediante impugnação administrativa; e, antes mesmo que a exigibilidade dos créditos ali estampados pudesse ser verificada, parcelou-os por meio da Lei 11.941, tendo-os quitado quando da respectiva consolidação, no ano de 2011. Salvo melhor juízo, a instituição financeira assevera, objetivamente, que os efeitos da aludida recomposição, somente teriam se concretizado, justamente, com a quitação do valor das exigências fiscais descritas nos aludidos PAs.

Por fim, assevera que enquanto não observados os ditos e repisados "efeitos da recomposição da base de cálculo" do IRPJ e da CSLL, eventual exclusão das despesas com provisões para pagamento de tributos e juros com exigibilidade suspensa, com reversão das adições forçosamente impostas pelo Fisco, encerraria uma redução indevida do lucro tributável, justificando, assim, a sua conduta, premendo, neste particular, pelo cancelamento da autuação também quanto a este ponto.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de cabimento, razão pelo qual dele tomo conhecimento.

Também conheço do recurso de ofício, já que o valor exonerado (cerca de R\$ 33.000.000,00), conforme planilha de e-fls 2.718, constante da parte final do acórdão recorrido, ultrapassa o limite de alçada preconizado pelo art. 1º da Portaria/MF 63/17.

### **I Do recurso voluntário.**

#### **II.1 Prefacialmente.**

Nos termos do art. 41 da Lei 8.981/95, os impostos e contribuições suportados pelas empresas (tirante aqueles cujo ônus econômico recaia sobre o consumidor final) são dedutíveis do lucro real, ressalvadas, entretanto, as exceções constantes de seus parágrafos. Ao que nos interessa, chamo a atenção do Colegiado às regras constantes do *caput* (dedutibilidade dos tributos) e do § 1º:

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Vale o destaque: o *caput* do preceito acima estabelece a obediência ao regime de competência para a apropriação das despesas afeitas ao pagamento dos tributos nele descritos; este artigo, contudo, não trata das provisões para pagamento destas "despesas", que, inicialmente, são regradadas pelo art. 13, I, da Lei 9.249/96, cujo teor transcrevo a seguir:

*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.*

Este, inclusive, foi o preceito utilizado para fundamentar as autuações constantes dos PAs de nºs 16327.001658/2004-28 e 16327.001661/2004-41 que, com espeque, também, na regra encartada no art. 249, I, impuseram a adição das aludidas despesas e provisões ao lucro líquido da empresa no ano-calendário de 2004 (tanto para o IRPJ, em relação a provisão concernente aos juros, quanto para a CSLL, no tocante aos impostos e contribuições com exigibilidade suspensa e provisões para pagamento dos respectivos juros).

O que torna relevante a referência ao art. 41 da Lei 8.981 que fiz anteriormente é que, como afirmei, as provisões, mormente as indedutíveis, e, por certo, as medidas que devem ser adotadas para torná-las neutras, do ponto de vista fiscal (mediante controle no LALUR), não se sujeitam à mesma regra de competência despendida para com as despesas e custos operacionais. Com efeito, se, via de regra, as provisões são indedutíveis, não são, por certo, consideradas despesas operacionais da entidade; por esta razão, a sua reversão, ao menos que ela não tenha sido adicionada ao lucro líquido em momento anterior, também não será considerada receita da atividade econômica.

Nesta esteira, diferentemente das despesas operacionais ou mesmo dos custos (que se sujeitam à regra de competência), a exclusão do lucro líquido fiscal de determinada receita de reversão de provisão não está ligada ao pagamento (ou exigência) da obrigação para a qual ela foi constituída; está vinculada, tão só, à sua reversão e, esta reversão, vejam bem, não tem, na lei, um momento específico definido para ser realizada. Por tal razão, inclusive, ha posicionamento da própria receita federal elencando como pressupostos para a exclusão das receitas de reversão de provisões indedutíveis, apenas, a ocorrência da sua adição ao lucro líquido no passado e sua posterior reversão contábil. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de nº 118/10:

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*  
*EMENTA: PROVISÃO. REVERSÃO. 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.*  
*DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Decreto-Lei Nº 1.598/1977, artigo 6º, §§ 2º e 3º e RIR/1999, artigo 392, II.*

*ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*  
*EMENTA: PROVISÃO. REVERSÃO. Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o Imposto sobre*

---

*a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.DISPOSITIVOS LEGAIS: IN  
SRF Nº 390/2004, artigos 3º, 38 e 39.*

Situação diferente, lado outro, diz respeito ao tributos com exigibilidade suspensa; a regra, aqui, aplicável não é a do art. 13, I, da Lei 9.249, mas, isto sim, aquela já tratada linhas acima, qual seja, o art. 41, e §1º, da Lei 8.981/95. E, quanto a estes, diga-se, prevalece a regra de competência, não só em razão do *caput* do art. 41, retro, mas, também, dos preceitos explícitos constantes do art. 247, § 2º, do RIR. Objetivamente, uma vez adicionado ao lucro líquido fiscal o valor concernente a tributo com exigibilidade suspensa, a sua exclusão, por certo, deverá ocorrer no momento em que cessar a causa da suspensão de sua exigibilidade, dado estarmos tratando, aqui, de despesas dedutíveis.

As duas distinções quanto ao tratamento previsto na lei em relação às despesas e às provisões é, de fato, relevantíssima porque, analisando os autos, é possível identificar uma premissa fática, até aqui, ignorada<sup>1</sup>: a) o contribuinte *deixou de adicionar ao lucro líquido dos anos-calendários de 1999 a 2002 o valor das próprias contribuições*, e não, apenas, as despesas com eventuais provisões para pagamento destas exações; b) quanto aos juros, aí sim, *deixou de adicionar apenas as despesas para constituição de provisões para suportá-los*.

E aqui é de se chamar particular atenção para a planilha de e-fls 313 em que o próprio contribuinte, em resposta ao TIP de e-fls. 137/140, ao apresentar a demonstração da formação das bases de cálculo do IR e da CSLL de 2011, deixa extreme de dúvidas que, enquanto as provisões para pagamento de juros (concernentes aos créditos tributários de PIS e COFINS) constavam de contas contábeis devidamente identificáveis e foram, de fato, objeto de reversão, *os valores concernentes ao montante principal das exações questionadas nos idos de 1999 a 2002 não foram objeto de escrituração contábil, nem tampouco de provisão (ou, quiçá, de qualquer reversão)* tendo sido mantidas em controle "*extra contábil*":

---

<sup>1</sup> E não só pelo D. Auditor Fiscal, pela DRJ e pelo próprio Recorrente, mas, inclusive, pelas autoridade administrativas que lavraram as autuações constantes dos PAs de nº 16327.001658/2004-28 e 16327.001661/2004-41.

| MG CONT                |  | <b>Banco Fidis</b>  |                     |                     |                     |                     |                       |
|------------------------|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
|                        |  | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00              |
| 81715000-830023        | -DESPESAS COM DOAÇÕES CASA FIAT                  | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00            | 5.000,00              |
| extra contábil         | -JUROS PAGOS                                     | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| extra contábil         | -TRIB. EXIG. SUSPENSÃO PAGOS PRINCIPAL           | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
|                        | <b>EXCLUSÕES (IR+CS)</b>                         | <b>1.196.870,95</b> | <b>5.483.767,11</b> | <b>7.223.851,91</b> | <b>2.830.666,83</b> | <b>1.721.354,30</b> | <b>173.090.876,79</b> |
| 71990400-770076        | -PROV. PV RISCOS DE CRÉD.                        | 0,00                | 917.083,04          | -917.083,04         | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 71990300-770079        | -PROV. PV RISCOS DE CRÉD.                        | 0,00                | 163.413,37          | 47.767,45           | 1.045.701,52        | 44.844,21           | -80.280,63            |
| 7158011-750003         | -RECEITA SWAP                                    | 0,00                | 419,50              | 3.385,99            | 113,54              | 1.127,94            | -5.046,97             |
| 7199099-770046         | -REVERS.MULTA JUROS PROC.CONT. 2004 EM 2011      | 0,00                | 1.245.085,62        | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 7199099-770047         | -REVERS.JUROS PROC.CONT.2004 EM 2011             | 0,00                | 2.168.313,52        | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 7199099-770000         | -REVERS.MULTA JUROS PROC.CONT.ANISTIA            | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 21.267.661,54         |
| 7199099-770000         | -REVERS.JUROS PROC.CONT.ANISTIA                  | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 29.529.133,38         |
| 7199099-770000         | -REDUÇÃO ANISTIA MULTA PROC. JUROS/INFLACIONOMIA | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 21.308.149,06         |
| 7199099-770000         | -REDUÇÃO ANISTIA JUROS PROC. JUROS/INFLACIONOMIA | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 22.931.182,31         |
| 8199900-900038         | -JUROS PAGOS                                     | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 65.540.855,87         |
| 71999000-780003        | -ATUALIZAÇÃO DEP.JUDICIAL                        | 174.612,88          | 161.469,98          | 157.714,86          | 172.735,33          | 157.714,86          | 0,00                  |
| 71990990-770042        | -REVERSÃO PROV. AÇÕES CIVIS                      | 85.813,41           | 21.147,87           | 321.944,72          | 205.070,78          | 130.240,91          | 1.099.199,90          |
| 71990990-770056        | -REVER. PROV.DESPESAS C/PUBLIC.                  | 0,00                | 212.183,28          | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| -                      | -REVER. PROVISÃO NFS DIVERSAS                    | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 71990990-770022        | -REVER. PROVISÃO PERDAS TIT RENDA FIXA J.JACKSON | 0,00                | 0,00                | 6.957.736,77        | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| -                      | -REVER. PROVISÃO PERDAS S/CH DEVOLVIDO           | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 71990990-770003        | -REVERS.POR V.PRÊMIO MERITOCRÁTICO               | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 318.000,00          | 0,00                  |
| 7192000-000000         | -RECUPERAÇÃO DE CRED.AMORT.                      | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 250.000,00          | 372.136,00            |
| -                      | -PAGAMENTO FGC                                   | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 5.866.641,58          |
| -                      | -DESPESAS SWAP 2008 A 2010                       | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 4.408.226,91          |
| 5111000- DEBITO        | -RECEITA EQUALIZAÇÃO                             | 271.660,67          | 275.395,53          | 261.574,49          | 261.975,15          | 275.081,42          | 297.787,38            |
| 71990990-770016        | -REVERSÃO FÉRIAS DIRETORIA                       | 104.839,25          | 93.666,54           | 95.160,97           | 107.128,22          | 119.095,42          | 131.062,63            |
| 71990990-770043        | -REVER. PROV. 13º SALÁRIO DIRETORIA              | 0,00                | 8.975,43            | 17.950,84           | 26.926,24           | 35.901,66           | 44.877,08             |
| -                      | -ADIANTAMENTO PLR FUNCIONARIOS                   | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                  |
| 71990990-770014        | -REVERSÃO PROV. AÇÕES TRABALHISTA                | 342.680,52          | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 35.000,00           | 65.745,86             |
| 71990990-770057        | -REVER. COMISSÃO CORRESP.BANCARIO                | 217.264,22          | 216.613,43          | 277.698,86          | 211.016,05          | 232.584,92          | 258.429,15            |
| 71990990-770044        | -REVER. PROV.HONOR.AUDITORIA                     | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 101.762,96          | 55.115,74             |
|                        | <b>EXCLUSÕES (IR)</b>                            | <b>623.841,80</b>   | <b>319.913,66</b>   | <b>640.671,48</b>   | <b>512.171,91</b>   | <b>525.594,56</b>   | <b>494.144,93</b>     |
| 71210000-740003/740011 | -RECEITA SUPERVENIENCIA                          | 623.841,80          | 319.913,66          | 640.671,48          | 512.171,91          | 525.594,56          | 494.144,93            |
| extra contábil         | <b>EXCLUSÕES (CS)</b>                            | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>39.769.787,87</b>  |
| extra contábil         | -JUROS PAGOS                                     | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 167.270,98            |
|                        | -TRIB. EXIG. SUSPENSÃO PAGOS PRINCIPAL           | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 0,00                | 39.602.516,69         |

Apresento minhas escusas por não reproduzir, em sua totalidade, a citada planilha<sup>2</sup>, mas, ao que nos interessa, está suficientemente claro que os valores concernentes às contribuições, adicionadas forçosamente ao lucro líquido da empresa por meios das autuações realizadas nos idos de 2004, foram objeto de controle, tão só, no LALUR, não tendo sido objeto nem de escrituração contábil, nem tampouco de provisionamentos. Assim, a sua dedução no ano-calendário de 2011 foi feita com base nos preceitos do art. 41 da Lei 8.981/95 e não por força dos preceitos do art. 13, I, da Lei 9.249.

A identificação destas duas situações impõe a análise separada delas já que, como dito acima, à cada uma aplicam-se regras tributárias distintas.

## II.2 Da glosa de exclusões pretensamente indevidas

### II.2.a Quanto a dedução das provisões para pagamento de juros devidos em decorrência de tributos com exigibilidade suspensa.

A constituição de provisão não imposta por lei é, não só por determinação também legal, mas por simples indução lógica, neutra do ponto de vista fiscal. Mormente porque tais provisões são resultado de orientações e normas contábeis que objetivam garantir o equilíbrio econômico das entidades e não, por certo, qualquer tipo de efeito ou, mesmo, vantagem fiscal.

O fato é que a neutralidade acima aposta, somada às considerações apresentadas no tópico anterior, deve nortear as próprias verificações fiscais; melhor dizendo,

<sup>2</sup> Tive que recortá-la para que pudesse anexá-la a este voto num tamanho que permitisse identificar e, objetivamente, ler os dados relevantes para este julgamento.

se pela ciência contábil seria de prudente alvitre a reversão da provisão no momento em que observado o implemento do evento futuro ou, mesmo, a extinção da respectiva obrigação, do ponto de vista eminentemente fiscal, o que importa é, por suposto, a preservação da predita neutralidade. Daí as conclusões apresentadas na Solução de Consulta 118 reproduzida anteriormente, sendo de se admitir como válida a exclusão da receita proveniente da reversão de provisões quando observado os dois pressupostos tratados na predita Solução, quais sejam:

a) a adição, no passado, das despesas para constituição da provisão ao lucro líquido tributável da entidade;

b) a posterior reversão *contábil* desta mesma provisão.

Quanto a adição, não há dúvidas... ela foi feita pela própria Receita Federal por ocasião da lavratura dos PAs de n<sup>os</sup> 16327.001658/2004-28 e 16327.001661/2004-41; já no que toca às reversões, estas estão suficientemente demonstradas seja pela planilha já mencionada anteriormente, seja pelos lançamentos contábeis extraíveis do balancete analítico (e-fls. 337) e, ainda, os documentos trazidos com a impugnação, restando comprovados os requisitos que, me parecem, são os únicos exigíveis à autorizar a exclusão dos valores relativos à tais provisões.

Aqui, portanto, entendo, equivocaram-se tanto a autoridade Fiscal, como a DRJ, até, porque, misturaram as regras concernentes à dedução de despesas com tributos com exigibilidade suspensa, com aquelas que se ocupam, exclusivamente, das provisões não dedutíveis, sendo de se dar provimento ao apelo individual, pelo menos, neste ponto.

## **II.2.b Exclusão de tributos com exigibilidade suspensa - discussão que afeta apenas o auto de infração relativo à CSLL.**

Aqui, *permissa venia*, igual sorte não atende ao recorrente.

Como já demonstrado e alardeado anteriormente, estamos diante de exclusão de valores concernentes à tributos cujas despesas foram adicionadas anteriormente ao lucro líquido justamente porque, até então, eram inexigíveis, aplicando-se, à espécie, os preceitos do art. 41 da Lei 8.981 e, também, tal qual já adverti, do art. 247, § 2º, do RIR.

Ou seja, diferentemente da situação anotada quanto as provisões não dedutíveis, os tributos com exigibilidade suspensa estão, sim, sujeitos ao regime de competência; e, em se tratando de despesas cuja dedução esteja condicionada à extinção da obrigação nos termos do art. 156 do CTN, ou à cessação da causa de suspensão da exigibilidade, estes dois eventos são, a meu sentir, determinantes quanto ao momento de sua apropriação.

As despesas não são, por certo, neutras do ponto de vista fiscal e, por isso mesmo, não podem ser postergadas para períodos posteriores, sem observância dos preceitos do já citado art. 247, § 2º do RIR:

*§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele*

*adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.*

E, vale dizer, o argumento do contribuinte de que foi conservador ao excluir estes valores do lucro líquido apenas em 2011, conquanto se preste para justificar o momento escolhido em relação à reversão das provisões tratadas no subtópico anterior, no que toca às despesas aqui versadas, não pode prevalecer.]

Ora vamos, a alegação de que a dedução antes do pagamento das exações encerraria um *bis in idem* a favor do contribuinte é, quando menos, incompleta... como bem pontuou a DRJ, eventual sucesso na discussão administrativa que se seguiu à lavratura dos autos de infração concernentes ao IRPJ e a CSLL - nos idos de 2004 - teria, obrigatoriamente, que encerrar efeitos fiscais no momento em que concluído o julgamento:

*O procedimento correto seria efetuar as exclusões no momento em que tais encargos passaram a ser dedutíveis, repito, tal qual apontado e demonstrado pela Fiscalização.*

*Por seu turno, os efeitos de um posterior êxito, ou desistência/pagamento, dos litígios nos processos 16327.001661/2004-41 e 16327.001658/2004-28 deveriam ser reconhecidos também nas datas dos eventos, considerando-se que as exclusões já haviam sido realizadas no momento adequado.<sup>3</sup>*

Em linhas gerais, tivesse o contribuinte se apropriado das preditas despesas em 2005 e 2008 e, *a posteriori*, e hipoteticamente, tivesse obtido uma decisão favorável que lhe reconhecesse o direito de não tributá-las, caberia-lhe as readicionar ao lucro líquido para, assim, evitar o suscitado *bis in idem*.

Seja como for, o fato é que tais despesas estão sujeitas à regra de competência e, por isso, devem ser apropriadas dentro do período de apuração em que se observar os requisitos necessários ao seu aproveitamento.

Neste ponto, destarte, não discordo nem das conclusões fiscais, nem do que decidiu a DRJ, ainda que, quanto a fundamentação legal, haja, de fato, um equívoco (o momento da dedução, no caso, como já dito repetidas vezes, é definido pelos arts. 41 da Lei 8.981 e 247 do RIR, não pela Lei 92.49).

### **II.3 Conclusão parcial.**

A luz do exposto procedem, em parte, as alegações do recorrente ainda que apenas em relação às glosas concernentes às reversões de provisões para pagamento de juros devidos em decorrência de créditos tributários com exigibilidade suspensa.

### **III Do recurso de ofício.**

O objeto deste recurso cinge ao cancelamento, pela DRJ, da infração consistente num pretense "excesso de exclusões de reversões de provisões não dedutíveis" em que a fiscalização, retroagindo ao ano 1995, somou todas as provisões adicionadas ao lucro líquido da empresa e comparou tal soma ao valor total de reversões de provisões não dedutíveis

<sup>3</sup> Trecho do voto condutor do acórdão recorrido encontrado em fls. 18 do citado aresto.

adicionadas ao longo deste mesmo período (1995 a 2011). Abaixo, veja-se o quadro comparativo utilizado pela Fiscalização para justificar a autuação:

| ANO  | ADIÇÕES                             |                         | ANO  | EXCLUSÕES                                    |                         | DIFERENÇA<br>5=2-4 | EXCLUSÕES AJUSTADAS        |                                     | DIFERENÇA<br>AJUSTADA<br>8 = 2 - 7 |
|------|-------------------------------------|-------------------------|------|--|-------------------------|--------------------|----------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
|      | PROVISÕES<br>NÃO<br>DEDUTÍVEIS<br>1 | VALOR<br>ACUMULADO<br>2 |      | REVERSÃO<br>PROVISÕES<br>NÃO<br>DEDUTÍVEIS 3 | VALOR<br>ACUMULADO<br>4 |                    | EFEITOS DA<br>ANISTIA<br>6 | VALOR<br>ACUMULADO<br>AJUSTADO<br>7 |                                    |
| 2011 | 53.327.060,31                       |                         | 2011 | 117.991.776,50                               | 642.590.301,65          | -103.987.820,48    | -44.239.331,37             | 496.561.399,21                      | 42.041.081,96                      |
| 2010 | 46.449.757,59                       | 538.602.481,17          | 2010 | 17.180.234,43                                | 524.598.525,15          | - 32.445.801,57    |                            | 422.808.954,08                      | 69.343.769,50                      |
| 2009 | 86.124.378,84                       | 492.152.723,58          | 2009 | 345.524.464,10                               | 507.418.290,72          | - 101.389.945,98   | -101.789.571,07            | 405.628.719,65                      | 399.625,09                         |
| 2008 | 49.697.049,51                       | 406.028.344,74          | 2008 | 10.134.757,16                                | 161.893.826,62          | 194.437.468,61     |                            | 161.893.826,62                      | 194.437.468,61                     |
| 2007 | 54.087.712,10                       | 356.331.295,23          | 2007 | 8.735.929,79                                 | 151.759.069,46          | 150.484.513,67     |                            | 151.759.069,46                      | 150.484.513,67                     |
| 2006 | 25.245.264,76                       | 302.243.583,13          | 2006 | 21.538.912,38                                | 143.023.139,67          | 133.975.178,70     |                            | 143.023.139,67                      | 133.975.178,70                     |
| 2005 | 18.056.208,44                       | 276.998.318,37          | 2005 | 21.014.513,45                                | 121.484.227,29          | 137.457.882,64     |                            | 121.484.227,29                      | 137.457.882,64                     |
| 2004 | 37.874.628,95                       | 258.942.109,93          | 2004 | 2.114.248,91                                 | 100.469.713,84          | 120.597.767,14     |                            | 100.469.713,84                      | 120.597.767,14                     |
| 2003 | 23.159.210,70                       | 221.067.480,98          | 2003 | 166.997,19                                   | 98.355.464,93           | 99.552.805,35      |                            | 98.355.464,93                       | 99.552.805,35                      |
| 2002 | 2.904.466,34                        | 197.908.270,28          | 2002 | 3.961.302,17                                 | 98.188.467,74           | 96.815.336,20      |                            | 98.188.467,74                       | 96.815.336,20                      |
| 2001 | 32.480.617,40                       | 195.003.803,94          | 2001 | 2.259.900,13                                 | 94.227.165,57           | 68.296.020,97      |                            | 94.227.165,57                       | 68.296.020,97                      |
| 2000 | 18.825.594,81                       | 162.523.186,54          | 2000 | 8.049.254,58                                 | 91.967.265,44           | 51.730.326,29      |                            | 91.967.265,44                       | 51.730.326,29                      |
| 1999 | 4.411.669,25                        | 143.697.591,73          | 1999 | 31.792.882,81                                | 83.918.010,86           | 55.367.911,62      |                            | 83.918.010,86                       | 55.367.911,62                      |
| 1998 | 14.412.049,22                       | 139.285.922,48          | 1998 | 30.399.638,28                                | 52.125.128,05           | 72.748.745,21      |                            | 52.125.128,05                       | 72.748.745,21                      |
| 1997 | 52.907.869,57                       | 124.873.873,26          | 1997 | 4.857.302,43                                 | 21.725.489,77           | 50.240.513,92      |                            | 21.725.489,77                       | 50.240.513,92                      |
| 1996 | 40.070.922,62                       | 71.966.003,69           | 1996 | 846.907,57                                   | 16.868.187,34           | 15.026.893,73      |                            | 16.868.187,34                       | 15.026.893,73                      |
| 1995 | 31.895.081,07                       | 31.895.081,07           | 1995 | 16.021.279,77                                | 16.021.279,77           | 15.873.801,30      |                            | 16.021.279,77                       | 15.873.801,30                      |

Basicamente, diga-se, esta é toda a motivação fática deduzida pela D. Auditoria para justificar a autuação pelo aludido "excesso de exclusões"... a soma das exclusões ao longo de quase de 20 anos é inferior à soma das adições neste mesmo período, fato que permitiu, à fiscalização *presumir* que semelhante excesso seja:

- resultado efetivamente, e tão só, de provisões não dedutíveis;
- que não houve qualquer fato ou ato que justificasse a sua não adição ao lucro líquido;
- que semelhante excesso, ainda que existisse, pudesse ser lançado, todo ele, no ano de 2011, quando, em verdade, e em princípio, as exclusões realizadas neste último ano estariam todas justificadas no balancete já referido linhas acima.

Ora, a par de ignorar, por completo, toda a documentação e argumentação trazida pelo contribuinte, em que, inclusive, afirma que parte das exclusões era definitiva e não afeita à qualquer adição anterior, o fato é que cabia à fiscalização, quando menos, se debruçar sobre cada exclusão e cada adição, individualizadamente *e ano a ano*. E esta conclusão, diga-se, é a mesma a que chegou a DRJ, conforme se extrai do trecho abaixo reproduzido:

*Por certo, a Fiscalização deveria ter analisado individualmente as reversões realizadas no ano de 2011 e apontando aquelas consideradas insubsistentes, solicitando à impugnante a devida comprovação.*

(...)

*Registre-se, mais uma vez, que o valor tributado nos autos de infração - R\$ 103.987.820,48 – refere-se ao saldo a maior na conta de exclusões de reversão de provisões não dedutíveis, comparada ao saldo das adições dessa mesma natureza. Evidencia-se que Fiscalização tributou esse saldo não comprovado à semelhança do que é feito quando apura-se “passivo fictício” ou “saldo credor de caixa”, ocorre que a tributação de tais irregularidades tem amparo em presunção legal (art. 281 do RIR/99). Todavia, salvo melhor juízo, inexistente previsão legal para dar tratamento similar a saldos não comprovados em outras contas contábeis, considerados irregulares pela Fiscalização.*

Da forma como apurado o crédito, a D. Auditoria, ha um só tempo, tornou-o ilíquido e desrespeitou a regra encartada no art. 142 do CTN por não exaurir a matéria fática, contrariando, outrossim, o próprio princípio da verdade material.

Diante disso, não há como discordar da DRJ.

#### **IV Conclusão final.**

A luz de todo o exposto, voto por negar provimento recurso de ofício e por dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar, integralmente, a exigência da parte relativa às exclusões de reversão de saldos de provisões para pagamento de juros incidentes sob tributos com exigibilidade suspensa.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca