



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14112.000176/2009-55
ACÓRDÃO	1002-003.768 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIXER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE. CONHECIMENTO PARCIAL.

O Contribuinte que deixar de indicar, na peça de impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal. A mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica.

SALDO NEGATIVO. REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO A MAIOR DOS VALORES.

Apesar de cabível a baixa de provisão em face de conta de passivo, no caso de evento efetivamente consumado, caberia à Recorrente demonstrar de forma cabal os lançamentos contábeis correspondentes ensejadores dos recolhimentos a maior do imposto, fato essencial para caracterização do Saldo Negativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer a arguição de nulidade, por preclusão. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó. No mérito, na parte conhecida acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando o relatório do acórdão recorrido, esclareço que trata o processo de Declarações de Compensação, onde a Contribuinte pretende compensar débitos mediante aproveitamento de crédito de saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 769.463,13.

As DCOMP foram analisadas, e a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande/MS emitiu Despacho Decisório, com base no Parecer nº 340/2009, fls. 299/307, reconhecendo parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 418.786,50, e homologando parcialmente as compensações.

A decisão decorre das seguintes constatações:

- o crédito de saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 769.463,13 é formado pelo IRRF incidente no pagamento de Juros sobre o Capital Próprio, confirmado e recolhido pela fonte pagadora “Refrigerantes do Oeste Ltda.”
- a DIPJ/2006 foi analisada, e a interessada foi intimada a esclarecer as **“Outras Exclusão” no valor de R\$ 2.831.701,05**, informada na Linha 38 da Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real. Em resposta, informou que R\$ 2.831.701,05 é composto dos seguintes valores:
 - 1) Soma do saldo das movimentações na conta nº 1010440001 – Provisão para Devedores Duvidosos, no valor de R\$ 357.211,19.
 - 2) Saldo da conta nº 1010430001 – Devedores em Litígio, no valor de R\$ 1.714.137,85.
 - 3) Baixa da Provisão de Contingências no valor de R\$ 698.189,45.
- a fiscalização constatou que foram excluídos a movimentação da baixa dos pagamentos feitos pelos clientes, constantes da conta Provisão para

Devedores Duvidosos – Devedores em Litígio, e a baixa da Provisão de Contingências, **contudo estes valores não foram creditados como Receita na apuração do Lucro Líquido**. Assim, se a interessada pretendia excluir um valor já adicionado em época passada ao Lucro Real, deveria ter adicionado o mesmo valor na apuração do Lucro Líquido, como reza a boa prática contábil.

- cabe a retificação da DIPJ/2006, uma vez que o valor de R\$ 2.831.701,05 não pode ser considerado como Exclusão do Lucro Líquido para apuração do Lucro Real.
- com a retificação da DIPJ/2006, com a glosa da exclusão de R\$ 2.831.701,05, é apurado imposto de renda a pagar no valor de R\$ 350.676,63, que compensado com o IRRF no valor de R\$ 769.463,13, obtém-se saldo negativo de IRPJ de R\$ 418.786,50, crédito reconhecido pela Administração.

A ciência da decisão ocorreu em 04/06/2009 (AR – fls. 328). A interessada apresentou **manifestação de inconformidade** em 07/07/2009, fls. 329/336, com as seguintes alegações:

- a exclusão das reversões de provisões e das perdas dedutíveis foram apuradas com base nos critérios da Lei nº 9.430/96, no montante de R\$ 2.831.701,05, composta pela soma das baixas ocorridas no período-base de 2005 nas contas “Provisão para Devedores Duvidosos”, “Devedores em Litígio” e “Provisão de Contingência”.
- foi apresentada documentação que comprova que, apesar da reversão não ter sido contabilizada em conta de receita, permanece o direito à exclusão, pois esses valores foram oferecidos à tributação em períodos anteriores enquanto mantidos como provisão indedutível.
- no caso de “Provisão para Contingência”, deve ocorrer lançamento a crédito na conta do Passivo “Provisão para Contingência”, e a débito no Resultado; e por ser indedutível, o mesmo valor deverá ser adicionado ao Lucro Real.
- em momento posterior, quando do pagamento do passivo, com a baixa da provisão, deverá lançar a débito na conta do Passivo “Provisão para Contingência”, e a crédito na conta Caixa/Banco;
- note-se que houve a realização da provisão por meio de pagamento sem afetar o resultado do exercício.
- também excluiu do lucro real os valores provisionados relativos a créditos de clientes que atenderam os critérios de dedutibilidade previsto no artigo 9º da Lei nº 9.430/96 (provisões para créditos de liquidação duvidosa), sem a necessidade de baixa em conta de resultado.

- além das perdas dedutíveis, foram excluídos valores que haviam sido registrados indevidamente na conta de provisão para créditos de liquidação duvidosa e que posteriormente foram reclassificados contabilmente para outras contas, perdendo a natureza de provisão indedutível.
- diante do exposto, demonstrou que excluiu, na determinação do lucro real, as realizações de provisões que foram oferecidas à tributação em determinado período, mas que posteriormente foram excluídos por terem atingido os critérios de dedutibilidade da Lei nº 9.430/96, por reclassificação ou por baixa por pagamento.
- Posteriormente, em 25/02/2010, em petição de fls. 401/402, a interessada apresentou desistência parcial da manifestação de inconformidade, aproveitando a redução autorizada pela Lei nº 11.941/2009, renunciando quaisquer alegações de direito sobre os quais se fundamentam a defesa dos seguintes débitos:

Código	Período de Apuração	Valor R\$
2484	06/2007	59.355,80
2484	07/2006	866,63
2484	08/2006	7.729,26
2484	09/2006	3.333,52
2362	04/2007	85.497,29
2362	06/2007	8.261,84

- A interessada ainda esclarece que mantém a defesa em relação aos demais débitos remanescentes, bem como em relação ao crédito de saldo negativo de IRPJ, em valor suficiente para quitar estes débitos em litígio. Os débitos não contestados foram apartados, com a formalização do processo nº 19718.000005/2010-64, conforme demonstra o extrato de fls. 446.

A **Delegacia de Julgamento entendeu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade**, não reconhecendo o direito creditório do contribuinte. Ratificando as razões de decidir do despacho decisório entendeu inexistir nos autos a comprovação de que os valores de provisões foram tributados, uma vez que estes valores não transitaram como receita na apuração do Lucro Líquido, fato confirmado pela interessada em sua defesa, a exclusão destes valores na determinação do Lucro Real é indevida.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO - NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A falta de comprovação do crédito líquido e certo, requisitos necessários para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei Nº

5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta o indeferimento do pedido de restituição, e não homologação das compensações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimado da decisão em 16/11/2016 (fls. 467) o contribuinte apresentou em 15/12/2016 (fls. 468) **Recurso Voluntário de fls. 471/486**, por meio do qual reitera as mesmas razões de mérito trazidas na manifestação de inconformidade, inovando apenas no que tange arguição de suposta nulidade do trabalho fiscal.

Não há juntada de novos documentos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

1) Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2) Do Conhecimento parcial:

Antes de entramos no mérito do recurso é necessário avaliar qual a extensão do seu conhecimento, haja vista inovação da linha de defesa em momento recursal.

A discussão acerca da amplitude da aplicação do princípio da busca da verdade material é controvertida e varia segundo as características do caso concreto e conteúdo das novas alegações. Entretanto, é pacífico o entendimento de o **instituto da preclusão** estar presente nos normativos que regem o processo administrativo fiscal.

Os autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*in* 'Processo Administrativo Fiscal Comentado') explicam que a "preclusão está diretamente relacionada ao princípio do impulso processual o qual existe para evitar contratempos ao procedimento e garantir o avanço progressivo da relação processual, afirmam que por força deste princípio anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Para eles no "processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la

no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

Ao tratar dos princípios que permeiam o procedimento administrativo, o Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra 'Direito Tributário: linguagem e método', mesmo defendendo o "informalismo em favor do administrado" e a necessidade de simplificação da relação entre as partes expõe que:

3º - A rapidez, simplicidade e economia são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo de procedimento administrativo tributário. A rapidez interessa a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo não de sugerir medidas coibitivas, tanto para Fazenda como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificada pela inércia de agentes da Administração ou do titular de direito subjetivos.

A medida coibitiva encontrada pelo legislador é exatamente a preclusão que pode ser construída por meio da interpretação conjunta das normas do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72. O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal. Defender uma mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica.

Vale citar entendimento inovador da professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro 'A Prova no Direito Tributário', para qual não se justifica diferenciar verdade material de verdade formal. Segundo nos apresenta, em qualquer processo, o que se busca é a verdade lógica construída a partir dos elementos juntados aos autos:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Lembramos que o Decreto nº 70.235/72 no art. 16, §§ 4º e 5º admite a juntada de provas e documentos em momento posterior a impugnação nos casos em que a) ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, b)

refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Nada disso há nos autos.

No caso em análise ainda que os novos argumentos tangenciem a existência de nulidade do lançamento, o que poderia levantar debate sobre a possibilidade de conhecimento de ofício de matéria de ordem pública, **no entendimento dessa Conselheira, a arguição de ausência de ampla investigação dos fatos – com a devida vênia – não demonstra razão suficiente para ser conhecida.**

Ora o despacho decisório analisou na exaustão todo o procedimento contábil adotado pelo Contribuinte acerca da reversão das provisões que deram origem ao saldo negativo. De forma diligente o fiscal fez longo arrazoado (fls. 299/306) da situação fática dos procedimentos que o levaram a entender pela inexistência da tributação dos respectivos valores. Não se trata de falta de análise dos fatos e sim de uma discordância quanto aos aspectos técnicos que envolvem a lide.

Dentro do contexto exposto, **deixo de conhecer da seguinte tese:** nulidade do lançamento por ausência ampla investigação dos fatos.

3) Do mérito:

Do direito creditório

Como exposto, trata-se de pedido de compensação fundado no suposto direito de crédito decorrente de saldo negativo composto por valores decorrentes de provisões relacionadas com “Devedores Duvidosos – PDD” e “Devedores em Litígio”, valores até então classificadas como indedutíveis.

O ponto central da lide está em definir se tais provisões, foram oportunamente oferecidas à tributação no passado, requisito essencial para admitir que a reversão futura (em razão da ocorrência de pagamentos) fosse incorporada ao saldo negativo da empresa.

A decisão recorrida e o despacho decisório assim concluíram:

12. Já no caso do valor da Exclusão "Outras Exclusões" - item "a" da Intimação citada em 10 (linha 38 da Ficha 09 A- Demonstração do Lucro Real da DIPJ), **a resposta do contribuinte informa que tal Exclusão do Lucro Real, no valor de R\$ 2.831.701,05, é composta pela soma do saldo das movimentações no ano da conta nº 101040001 - "Provisão para Devedores Duvidosos", mais o saldo da conta nº 1010430001 - "Devedores em Litígio" e a baixa da "Provisão de Contingências" no valor de R\$ 698.189,45, conforme documento às fls. 108/109. Ora, tal lançamento em Exclusão do Lucro Líquido não pode ser feito pelo contribuinte da maneira como foi, conforme demonstraremos nos itens" a seguir. Ressalte-se que em sua Resposta, ou em outros documentos que apresentou, a interessada em nenhum momento esclarece "a lógica e o**

embasamento contábil e/ou legal" da consideração fiscal das contas acima como "Outras Exclusões", conforme solicitado na Intimação supra.

Citando o art. 250 do RIR/1999, aprovado pelo então vigente Decreto nº 3000/99, complementa:

14 Ora, pela análise que realizamos nas informações e declaração DIPJ do contribuinte, **foi feita simplesmente a Exclusão da movimentação da baixa dos pagamentos feitos pelos clientes, constantes da conta PDD, do saldo da conta da conta nº 1010430001 - "Devedores em Litígio" e a baixa da "Provisão de Contingências", porém tais movimentações e baixas não foram creditados como Receita na apuração do Lucro Líquido do Exercício**, o que não pode ser admitido, conforme o Regulamento do Imposto de Renda. Se, na verdade, **o contribuinte pretendia excluir um valor já adicionado em época passada ao Lucro Real (por ser considerado não dedutível na apuração do Lucro Real), deveria ter adicionado o mesmo valor na Apuração do Lucro Líquido**, como reza a boa prática contábil. **Ocorre que tais movimentações de valores não foram consideradas como receita na apuração do resultado, como se pode constatar pela DIPJ/2006, na Ficha 06 A -Demonstração do Resultado, anexa às fls. 192 a 194.** Observe-se, inclusive, quanto a conta nº 1010430001 - "Devedores em Litígio" que apesar do contribuinte alegar que o seu saldo compõe a Exclusão ao Lucro Líquido, tal conta mantém saldo de R\$ 1.714.137,85 ao final de 2005.

Como dito, no mérito o Recurso Voluntário e os memoriais apresentados reproduzem os argumentos já expostos na manifestação de inconformidade e, no entendimento desta Relatora não há razões para modificação da decisão da DRJ.

O art. 170 do Código Tributário Nacional admite a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo delegando à Lei Ordinária disciplinar as condições para sua utilização:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Percebemos que o CTN condiciona a extinção do crédito tributário à utilização de valores revestidos de certeza, por sua vez a Lei nº 9.430/95 em seu artigo 74 deixa claro que "compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação", ou seja, cabe ao contribuinte – sob todos os aspectos – o ônus de comprovar o direito alegado na respectiva DCOMP.

O saldo negativo de IRPJ ocorre quando os pagamentos de estimativas mensais ou recolhimentos efetuados ao longo do ano-calendário são superiores ao imposto devido na apuração anual. Neste cenário é essencial a comprovação do recolhimento “em excesso do imposto”. Essa é a regra expressa no art. 2º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 6º do Decreto nº 1.598/77:

Lei nº 9.430/96

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

...

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Decreto nº 1.598/77

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Neste sentido, na linha em que defendido pelo acórdão recorrido o pagamento à maior capaz de justificar a composição do saldo negativo seria demonstrado na hipótese de restar comprovado que as provisões constituídas e atribuídas às contas de “Devedores Duvidosos – PDD” e “Devedores em Litígio” – como verbas indedutíveis – compuseram a receita para fins de tributação no passado, assim o lançamento das receitas decorrentes dos pagamentos efetuados pelo devedores e as quais justificaram a baixa das provisões representaria pagamento à maior justificando o saldo negativo e o pedido de compensação.

No **acórdão 1201-003.605** esse tema é muito bem explorado pelo Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, quando faz a diferença entre “**reversão de provisão**” (baixa de provisões que não se confirmam - ex: recebimentos de PDD) e “**baixa de provisão**” (na hipótese em que a projeção de perda se confirma/realiza). Vale fazer os seguintes destaques do voto, tendo em mente que no processo aqui analisado estamos tratando de “reversão de provisão” haja vista o pagamento efetuado pelos devedores:

Sabe-se que a constituição e a baixa de provisões indedutíveis, por sensibilizarem o lucro líquido, devem ser neutralizadas via LACS.

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 LACS e controlada na sua parte B. Com isto, anula-se o efeito redutor desta despesa no Base de Cálculo da CSLL via LACS 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 Base de Cálculo da CSLL, agora, via uma exclusão na parte A do LACS, 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 LACS, ajustando-se, também, o saldo na parte B.

Pode-se concluir, portanto, que a formação de provisões é apta a provocar adição a Base de Cálculo da CSLL, enquanto a baixa, seja por reversão ou por 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.**

...

Por raciocínio semelhante, provisões revertidas são receitas do exercício em análise e, como tais, não podem deixar de ser tributadas pela regra geral. A única hipótese em que se admite a exclusão no LACS de uma receita do exercício sem previsão legal específica é se restar demonstrado já ter sido ela devidamente tributada em exercícios anteriores, conforme aplicação a *contrario sensu* do art. 273 do RIR/99. 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 a Base de Cálculo da CSLL no período de constituição e no respectivo controle de saldo na parte B do LACS.

Observa-se que a **reversão de provisão** pelo recebimento do respectivo valor está de fato atrelada a um recebimento de receita e, ao contrário do que ocorreria na hipótese de baixa da provisão onde a despesa dedutível se confirma e é autorizada a exclusão do lucro real, tal ganho deve transitar pelo resultado. Neste cenário, se o valor da provisão foi anteriormente tributado e sofre nova tributação quando do efetivo recebimento, temos um recolhimento a maior passível de compor o saldo negativo do contribuinte.

Além da reversão das provisões (pelo recebimento de pagamentos feitos pelos clientes) esclarece o contribuinte que parte do saldo negativo decorre da baixa de provisões cujas perdas no recebimento do crédito tornaram-se dedutíveis. Ora neste cenário, considerando que o Recorrente afirma que tais perdas foram legalmente excluídas quando da determinação do lucro real, mais uma vez não verificamos um excesso de recolhimento do imposto capaz de justificar o saldo negativo.

Por tais razões, ratificando o acórdão recorrido nego provimento ao recurso voluntário.

4) Conclusão:

Pelo exposto conheço em parte do recurso, para na parte conhecida negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri