



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

Processo nº 19515.004172/2009-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.143 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria IRPJ - EXCLUSÕES DO LUCRO REAL
Recorrente ABRIL COMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. NOVOS FATOS ADUZIDOS PELA CONTRIBUINTE NA FASE CONTENCIOSA. DEVIDA APRECIACÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA.

Se o contribuinte apresenta elementos na fase contenciosa que não foram disponibilizados à autoridade autuante na fase inquisitória, não obstante as intimações realizadas no decorrer da ação fiscal, não há que se falar em inovação quando a autoridade julgadora aprecia os novos fatos e toma a decisão com base na legislação tributária de regência.

EXCLUSÃO DE REVERSÃO DE PROVISÃO. ASSUNÇÃO DE ENCARGOS TRIBUTÁRIOS DE TERCEIRO. ART. 123 DO CTN. ART. 344 DO RIR/99.

O art. 123 do CTN não se presta a tornar indedutíveis despesas com assunção de encargos tributários de outro contribuinte, a qual é uma convenção particular. Se fosse isso, não haveria necessidade nem sentido para o parágrafo único do art. 116 do CTN. São despesas negociais, que não têm ponto com o art. 344 do RIR/99. Faz todo sentido, na lógica econômica, que o alienante assuma os passivos que se tornem exigíveis, após a transferência do investimento, mas referentes ao período em que a participação societária pertencia ao alienante. São despesas normais e necessárias. Paralelismo com a responsabilização civil por vícios redibitórios pelo vendedor da coisa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata, e no mérito, dar

provimento, por maioria, vencido o Conselheiro André Mendes de Moura (Relator). Designado para redigir o voto vencedor quanto ao mérito o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura - Relator.

Assinado Digitalmente

Marcos Shigueo Takata – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1847/1868 contra decisão da 7ª Turma da DRJ/São Paulo I (fls. 1731/1751), que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. APROVAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA ANATEL. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

A alienação de controle societário de empresa de TV a cabo, sujeita à aprovação prévia da Anatel, apenas produz efeitos quando autorizada por aquele órgão, momento em que deve ser reconhecida a receita auferida.

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que tenha assumido a responsabilidade no âmbito civil por tributos devidos por empresa alienada, o contribuinte não pode efetuar a dedução dos correspondentes valores na apuração do lucro real.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento do IRPJ, por serem comuns os seus fundamentos fáticos e jurídicos.

Dos fatos da Autuação Fiscal.

Esclarece o Termo de Verificação Fiscal de fls. 323/333 que a ação fiscal apurou fatos da pessoa jurídica TEVECAP S A, CNPJ 57.574.170/0001-05, referentes ao ano-calendário de 2004, que foi incorporada, em 31/12/2007, pelo contribuinte ABRIL COMUNICAÇÕES S.A., CNPJ: 44.597.052/0001-62.

Como resultado da ação fiscal, foram glosadas duas exclusões efetuadas pelo contribuinte do lucro real, nos seguintes valores:

1) R\$17.148.719,79, decorrente de receita da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA, controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A;

2) R\$10.966.766,70, referente à “Reversão de Provisão do ICMS”.

A glosa no montante de R\$28.115.486,49 resultou em ajustes no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa da CSLL:

1) Prejuízo fiscal: redução de R\$ 117.034,122,60 para R\$ 88.918.636,11;

2) Base de cálculo negativa da CSLL: redução de R\$122.557.955,64 para R\$94.442.469,15.

Os fundamentos da autuação fiscal encontram-se descritos de maneira precisa e objetiva pelo relatório da DRJ/São Paulo I:

A primeira exclusão glosada foi a da receita decorrente da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA, controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A, no valor de R\$ 17.148.719,79.

Trata-se de lançamento a crédito, em 30.06.2004, na conta 33101020 Provisão para Baixa de Investimentos (conta de receita), em contrapartida ao débito na conta 12102034 – Abril Comunicações. O autuante observa que, apesar do nome “provisão”, a conta 33101020 é uma conta de receita, de acordo com o Plano de Contas fornecido pelo contribuinte.

O contribuinte esclareceu ao autuante, no curso da fiscalização, que a forma de pagamento da operação de venda da participação foi a realização de depósito bancário no montante de R\$ 17.083.093,60, em 15.12.2003, em favor de Abril Comunicações, controladora da Tevecap, e que em 30.06.2004 a Tevecap registrou um provisionamento da receita da venda da participação, no valor total de R\$ 17.148.719,79 (já incluída a atualização monetária de R\$ 65.626,319), pois aguardava a aprovação do ato societário pela Anatel e pelo CADE, o que só ocorreu em 15.12.2004, com publicação em 31.12.2005.

O Auditor Fiscal, no entanto, considerou que não havia embasamento legal para a exclusão, considerando que o reconhecimento da receita deveria ter sido feito em 30.06.2004, quando do lançamento a crédito na conta 33101020.

O contribuinte afirmou também à fiscalização que a baixa do investimento pela venda, e a conseqüente reversão da provisão constituída em 30.06.2004, foi contabilizada apenas em 31.08.2007, reconhecendo ter havido um equívoco no procedimento contábil, que deveria ter sido realizado em 31.01.2005, data em que a Anatel aprovou a venda da Canbrás. No entanto, tal procedimento não teria acarretado prejuízo ao Erário, já que a empresa encontrava-se com prejuízos fiscais em 2005, 2006 e 2007.

O autuante afirma que não há justificativa para a postergação do reconhecimento da receita, pois no contrato de venda da Canbrás, bem como na petição protocolada no CADE, consta como condição suspensiva apenas a apresentação às autoridades antitruste brasileiras da notificação relativa à operação, não havendo vinculação da eficácia à decisão daquelas autoridades.

A segunda exclusão objeto de glosa refere-se a uma “Reversão de Provisão de ICMS”, no valor de R\$ 10.966.766,70.

O autuante afirma que, para que tal valor pudesse ser considerado uma reversão de provisão e assim ser excluído do lucro real, deveria haver crédito em alguma conta de receita ou resultado, o que não ocorreu, pois todas as contrapartidas dos lançamentos nas contas 215010027 (“ICMS Galaxy”) e 051.2140201002 (“ICMS a pagar”) foram feitas em contas do Passivo ou de Despesas.

Entende que não há justificativa para a exclusão deste valor do lucro real, pois tal importância não impactou o lucro líquido do exercício em questão, por não ter transitado pela conta de resultados.

A autoridade fiscal afirma que apenas podem ser excluídos do lucro líquido, para apuração do lucro real, os valores cuja dedução seja expressamente autorizada pela legislação fiscal e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período base, ou os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação fiscal, não sejam computados no lucro real (artigo 250 do RIR/99). (grifei)

Foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ e CSLL de fls. 335/338, cuja ciência pessoal à contribuinte deu-se em 01/12/2009.

II. Da Fase Contenciosa.

Em 30/12/2009, foi apresentada impugnação de fls. 449/490. Encaminhou a DRJ/São Paulo I diligência de fls. 1299/1301, que teve como resultado a Informação Fiscal de fls. 1582/1589, sobre a qual se manifestou a contribuinte na petição de fls. 1595/1600.

A 7ª Turma da DRJ/São Paulo I, em sessão realizada no dia 23/01/2013, que julgou a impugnação improcedente, no **Acórdão nº 16-43.149**, de fls. 1731/1751.

Logo em seguida, a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 1755/1776 em 03/04/2013, antes mesmo de ter sido cientificada da decisão de primeira instância. Em 17/05/2013, foi disponibilizada para o sujeito passivo intimação eletrônica sobre o resultado do julgamento, e em 01/06/2013, consumou-se a ciência por decurso de prazo (fl. 1817). Em 10/06/2013, foi interposto novo recurso voluntário de fls. 1847/1868, no qual a recorrente reitera e ratifica o teor da defesa apresentada às fls. 1755/1776.

Os recursos voluntários, com o mesmo conteúdo, tratam dos seguintes pontos a seguir.

Dos Fatos. Na autuação fiscal não foi apurado nenhum valor devido, vez que a recorrente, em razão das glosas das exclusões do lucro real, apenas sofreu um ajuste de prejuízo fiscal e de base negativa de cálculo de CSLL;

- a respeito da primeira glosa, referente à receita da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA, controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A, no valor de R\$ 17.148.719,79), a recorrente não deixou de reconhecer como devida a sua inclusão. Na realidade, apenas discute qual seria o correto fato gerador.

- também concorda que com a autoridade autuante e com a DRJ, no sentido de que esta receita não deve ser reconhecida no ano-calendário de 2007;

- por fim, considerando que, ato contínuo aos presentes autos (que concluiu pela procedência do lançamento fiscal), foi eliminada a duplicidade em razão dos lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes aos anos-calendário de 2007 (processos 16643.000303/2010-87 e 16643.000304/2010-21); não há, nessa medida, prejuízo ao Fisco ou ao contribuinte na manutenção da respectiva decisão, pelo que deixa de tratar novamente de todo o mérito;

- nada obstante, desde logo a recorrente se preserva o direito de jamais ser cobrada em duplicidade, isso porque, na remota hipótese de -apesar do trânsito em julgado do mérito no sentido de que o lançamento deve se reportar ao ano de 2004 e nestes autos já se ter procedido ao ajuste de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL - ser reformada a decisão proferida nos autos dos Processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, em sede de Recurso de Ofício, deve-se cancelar o respectivo lançamento nos presentes autos, pois se estará tributando duplamente o mesmo evento;

- tal se levanta para preservar o direito, porquanto foi devidamente identificada a duplicidade nos lançamentos dos presentes autos e nos dos processos nº 16643.000303/2010-87 e 16643.000304/2010-21, que foram corretamente cancelados, como decorrência da manutenção da glosa no presente processo;

- por sua vez, a decisão referente à glosa de valor referente à exclusão de despesa considerada indevida, referente a valor provisionado de ICMS, no valor de R\$ 10.966.766,70, deve ser reformada.

Mérito. Impossibilidade de Alteração do Critério Jurídico do Lançamento. A glosa referente ao valor provisionado de ICMS foi mantida pela DRJ com base em fundamento novo, vez que a turma julgadora de primeira instância entendeu que a despesa, relativa ao processo nº 053.00.0241238-8, figurava como parte a empresa Galaxy Brasil Ltda, e, por isso, não poderia ser deduzida do lucro líquido da recorrente;

- ocorre que a autoridade autuante fundamentou a autuação apenas se amparando no fato de que, supostamente, não havia um correspondente lançamento a crédito em conta de receita ou resultado, e não pelo fato de o tributo ser de um terceiro;

- verifica-se, portanto, desalinho entre a fundamentação da autoridade autuante e da DRJ, o que caracteriza a alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento;

- jurisprudência do CARF sempre caminhou no sentido de que a DRJ não possui competência para aperfeiçoar lançamento quando existente erro de direito, ou seja, não é possível a autoridade julgadora assumir as vezes de autoridade lançadora;

- no caso em análise, a recorrente não se defendeu sobre a impossibilidade de dedução de tributo de “terceiro”, já que tal motivação foi trazida aos autos apenas na decisão de primeira instância.

Mérito. Da Dedutibilidade da Base de Cálculo do IRPJ dos Tributos Incluídos em Parcelamento Independentemente da Venda de Participação Acionária em Momento Anterior à Reversão da Provisão. Mesmo sendo nulo o lançamento, em razão da alteração do seu critério jurídico, também não merece ser mantido sob o novo argumento de que, quando da dedução da despesa, a Recorrente já não possuía qualquer posição acionária na empresa Galaxy, tratando-se de dedução de tributos de terceiro;

- os valores em questão foram deduzidos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL porque se referem a quantias de ICMS, que até então estavam com sua exigibilidade suspensa, por força de liminar concedida e depósito judicial realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 053.00.021238-8, e que, em 2004, foram incluídas em parcelamento, em razão da desistência da medida judicial;

- a Recorrente discutia sua exigibilidade em uma ação judicial, com a respectiva suspensão da exigibilidade por força de depósito judicial realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 053.00.021238-8, sendo que, mesmo após a desistência do Mandado de Segurança, a suspensão da exigibilidade permaneceu, seja em razão de discussão sobre as transferências dos depósitos judiciais para garantir as Execuções Fiscais, seja em razão das suspensões efetuadas nos próprios autos das Execuções Fiscais, ou seja, os tributos em questão só foram reconhecidos como devidos uma vez, quando da extinção da suspensão da exigibilidade;

- enquanto vigorou a causa suspensiva da exigibilidade do ICM, a Recorrente não promoveu a exclusão de tais valores da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em atendimento à exceção da regra de dedutibilidade, prevista no parágrafo primeiro do artigo 41 da Lei nº 8.981/95;

- enquanto os tributos estavam com sua exigibilidade suspensa, por força do disposto no artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional, não foram objeto de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Foram adicionados ao lucro real, conforme se constata da análise do LALUR da Recorrente, referente ao período, por exemplo, do ano anterior (2003 - Doc. 01 deste Recurso). Por sua vez, o valor adicionado constantemente por força de se tratar de provisão indedutível - em razão do depósito judicial - deve ser excluído quando esse mesmo depósito é convertido em renda da União ou o montante respectivo é quitado (doc. 11 da impugnação - vide conta contábil 215010027 - "Provisão para contingência de ICMS a recolher");

- ao aderir ao parcelamento a Recorrente confessou, de modo irrevogável e irretratável, que devia tais valores a título de ICMS. Deixou, também, de se sujeitar à exceção da regra de dedutibilidade em razão do depósito, que antes suspendia a exigência, passando a ter direito à integral dedução dos valores confessados, pois estes se tornaram, de forma definitiva, tributos devidos sem causa suspensiva de sua exigibilidade;

- ao confessar e parcelar os débitos de ICMS, antes suspensos e adicionados ao lucro real e a base de cálculo da CSLL, justamente porque passou à qualidade de tributo/dívida confessado (de maneira irrevogável e irretratável) e exigível, tais valores tornaram-se uma despesa dedutível, incorrida pela Recorrente, independentemente de ter vendido sua posição acionária na Galaxy em 04/06/1999;

- o fato de a TEVECAP ter assumido a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos, em nada altera a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, como entendeu a Doute Autoridade Julgadora;

- o momento em que ocorreu a confissão da dívida tributária e a inclusão dos valores no parcelamento é relevante porque foi quando a Recorrente adquiriu o direito de deduzi-los do lucro real e da base de cálculo, na medida em que definitivamente exigíveis. Nada obstante, eles se reportam a uma obrigação cuja competência (fato gerador) é muito anterior a qualquer venda de participação acionária e a obrigação, portanto, a tal data se reporta, não fazendo qualquer sentido o fundamento levantado no r. Acórdão recorrido;

- no que concerne à alegação do agente fiscal de que na reversão da provisão e exclusão dos valores do lucro real "deveria haver, dentre os lançamentos listados em fls. 288 a 291, obrigatoriamente, crédito em alguma conta de Receita ou Resultado (...)", só é possível concluir que o Fiscal equivocou-se ou não compreendeu adequadamente a que se referia a reversão da provisão e a respectiva exclusão do ICMS, tampouco verificou que, nos anos anteriores, o valor foi objeto de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL;

- os valores que se encontravam em conta de "provisão" referiam-se ao ICMS, *sub judice*, que não obstante devido (pois enquanto inexistente decisão transitada em julgado que afirmasse o contrário, o tributo era sim devido), estava com sua exigibilidade suspensa. Estes valores foram confessados e tornaram-se exigíveis quando incluídos no parcelamento. Neste ponto não se discute a questão acerca da natureza de "provisão" de tais valores, tampouco acerca da necessidade de serem adicionados ao lucro real, ou não, na medida em que, para efeitos fiscais, conforme se constata da análise do LALUR, tais valores foram efetivamente adicionados ao lucro real;

- no momento em que a Recorrente ingressou no parcelamento, o ICMS deixou de ser uma "provisão" e passou a ser uma despesa incorrida - dedutível para fins de lucro real;

- ao refletir esta mudança da situação fática, na contabilidade, a Recorrente simplesmente transferiu o saldo da conta de "provisão no passivo" para um "Contas a pagar - Parcelamento, também no passivo". De fato, não promoveu qualquer lançamento em Receita ou Resultado, simplesmente pelo fato de que não há nenhuma norma que a obrigue a proceder desta forma. O procedimento por ela adotado, por sua vez, não merece reparos, pois refletiu o que efetivamente ocorreu, uma reclassificação dos valores devidos a título de ICMS, correspondendo à realidade dos fatos (o que antes era tributo suspenso tornou-se tributo exigível);

- o que importa é que o efeito fiscal do procedimento foi correto, qual seja, o valor da "provisão" que antes havia sido adicionado ao lucro real, com a adesão ao parcelamento, foi deduzido do lucro real, com efeito fiscal zero;

- para a reclassificação do passivo (conta de provisão do ICMS), oriunda do fato "parcelamento" - que, é claro, dava origem a um registro contábil - não era necessário promover o estorno daquele passivo anteriormente constituído, contra resultado (Débito no Passivo e Crédito no Resultado), como afirmou o agente fiscal! Isso porque, no presente caso a Recorrente, se procedesse da forma mencionada pelo Fiscal, necessariamente, registraria um novo passivo ("Parcelamento ICMS") contra resultado, o qual seria, de toda forma, dedutível do lucro real, por expressa autorização legal, dando azo à reversão na apuração do lucro real, de adição anteriormente efetuada;

- quanto à CSLL, não há qualquer norma que obrigue a adoção de todas as regras aplicáveis ao lucro real na sua apuração, de modo que seu lançamento deve ser cancelado.

Mérito. Da Postergação. Ainda que se entenda que a glosa é procedente, não deve ser mantida, pelo fato de a dedutibilidade ter ocorrido em momento posterior àquele que seria adequado;

- a Recorrente promoveu a dedutibilidade dos valores de ICMS no momento de sua adesão ao parcelamento, quando os confessou de maneira irrevogável e comprometeu-se a pagá-los mensalmente

- ainda que venha a ser questionado o momento em que a Recorrente deduziu tais valores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob a alegação de que deveria ter promovido tal dedução em período anterior, devem ser considerados os efeitos da postergação, que, por sua vez, implicariam na conclusão inafastável de que não houve qualquer prejuízo ao erário;

- ocorre que a Recorrente vinha apurando prejuízo fiscal nos anos anteriores à dedução do valor em questão, assim como apurou prejuízo fiscal no ano de 2004 (objeto do presente) e nos anos subsequentes. Assim, caso tivesse promovido a dedução em períodos anteriores, ou no ano de 2004 - como procedeu - os efeitos fiscais seriam os mesmos, na medida em que a Recorrente vinha acumulando prejuízos. Assim, promover a dedução em tela em um ou outro período apenas impactaria o montante acumulado do prejuízo que, até 2004, não havia sido aproveitado em parcela alguma. Ou seja, não se verificaria efeito fiscal algum

na dedução do ICMS em momento anterior, apenas ocorreria o acúmulo do prejuízo em maior monta, antes de 2004;

- ou seja, não havendo efeitos fiscais para a Fazenda, a dedução tomada antes de 2004 ou no próprio ano calendário de 2004 simplesmente alteraria o montante de prejuízo acumulado, os quais não foram aproveitados até o ano de 2004, assim não há que se falar em materialidade para o lançamento;

- e, ainda que se considere que a dedução do ICMS deveria ter sido contabilizada antes de 2004, não poderia o lançamento ter sido efetuado com essa motivação, em razão da decadência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Os presentes autos tratam da glosa de duas exclusões no lucro real, que resultaram em ajustes no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário de 2004:

- **Primeira Glosa** - R\$17.148.719,79, decorrente de receita da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA (Canbrás), controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A;

- **Segunda Glosa** - R\$10.966.766,70, referente à “Reversão de Provisão do ICMS”.

Sobre a **primeira** glosa, registro que **não** se constitui em matéria devolvida ao CARF.

Isso porque, no Acórdão da DRJ/São Paulo I, restou consolidado entendimento de que a receita de venda (R\$17.148.719,79) da participação da Canbrás, controlada pela TEVECAP (que foi incorporada pela recorrente), deveria ter sido reconhecida em **05/07/2004**, precisamente na data em que foi publicada decisão da Anatel que aprovou a transferência do controle acionário. Portanto, a exclusão efetuada pela contribuinte no valor de R\$17.148.719,79 na apuração do lucro real do ano-calendário de 2004 foi acertadamente desconsiderada pela autoridade fiscal.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância, corroborando alegação da contribuinte, também constatou que, na realidade, a receita de venda de R\$17.148.719,79 foi reconhecida no ano-calendário de 2007, o que **poderia** caracterizar uma postergação no reconhecimento da receita.

Mas **não** foi o que ocorreu no caso concreto, conforme esclareceu a DRJ/São

Paulo I:

Constatada a postergação no reconhecimento da receita, cabe agora verificar qual o seu efeito sobre o lançamento realizado. Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2/96:

“8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro, ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.”

No caso não há postergação de pagamento de tributo, uma vez que o lançamento se deu tão somente para reduzir o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL do período.

Nos anos-calendário de 2005 e 2006 tal redução não implicou em diferença de tributo a pagar, uma vez que também naqueles anos as bases de cálculo são negativas (ver Sapli, fls. 1723 a 1729).

***Apenas em 2007 o efeito se fará sentir, quando foi apurado lucro real e base positiva da CSLL, com a compensação de prejuízos e bases negativas de períodos anteriores.** Observo que os ajustes correspondentes serão realizados nos processos nº 16643.000303/201087 e 16643.000304/201021, em que houve o lançamento de IRPJ e CSLL em face da compensação acima do limite de 30%, e que estão pendentes de julgamento nesta 7ª Turma. (grifei)*

A recorrente concordou expressamente com o entendimento da DRJ/São Paulo I, conforme fls. 1850/1851 do Recurso Voluntário:

6. Em relação à provisão para baixa de investimento, a Recorrente, dentre outros aspectos, alegou que o fato gerador seria 2003 (data do depósito bancário no respectivo montante) ou em 2005, data em que se implementou a condição suspensiva, representada por meio da aprovação pela ANATEL e do CADE da venda da Canbrás.

7. A decisão da DRJ, contudo asseverou que, com base na Lei nº 8.977/95 (art. 28) e na Lei nº 8.884/94 (art. 54, §7º, vigente à época), apenas a aprovação pela ANATEL é condição prévia para a concretização do negócio jurídico que, a partir daí, produz seus efeitos. Partindo da premissa que a aprovação do CADE não se dava de forma prévia e, referenciando o Ato nº 44.960 da ANATEL, de 28/06/2004, que aprovou a transferência

do controle acionário da Canbrás, concluiu que a receita da venda deve ser reconhecida em julho de 2004, data em que publicada a decisão da ANATEL.

8. Nessa toada, a Colenda 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, consignando que a mesma receita foi indevidamente apresentada apenas no ano de 2007 e, sendo legítimo o lançamento consolidado neste processo, foi cancelada a duplicidade nos processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, excluindo-se o montante de R\$ 17.148.719,79, referente à receita já adicionada de ofício na apuração do ano-calendário de 2004.

9. ***Sobre este item do lançamento, tendo em vista que a Recorrente não deixou de reconhecer como devida a inclusão da receita na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apenas discutindo o correto ano do fato gerador; considerando, também, que concorda com a Douta Autoridade Fiscal e com a DRJ no sentido de que esta receita não deve ser reconhecida no ano-calendário de 2007; e, considerando, por fim, que, ato contínuo ao julgamento desses autos que concluiu pela procedência do lançamento foi eliminada a duplicidade em razão dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2007, nos processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21; não há, nessa medida, prejuízo ao Fisco ou ao contribuinte na manutenção da respectiva decisão, pelo que deixa de tratar novamente de todo o mérito.***(grifei)

No que concerne aos processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, são referentes ao ano-calendário de 2007, respectivamente tratando de autuações de IRPJ e CSLL. Foram tipificadas duas infrações tributárias, a primeira relativa a aproveitamento de prejuízos fiscais de anos anteriores em evento de incorporação, que não tem nenhuma relação com os presentes autos, e a segunda, que trata precisamente da inclusão, por parte da autoridade autuante, da receita de venda da Canbrás no valor de R\$17.148.719,79 na apuração do lucro real, por ter sido reconhecida pela contribuinte no ano-calendário de 2007 e não ter sido incluída na base de cálculo do tributo.

Exatamente para evitar a dupla tributação, já que, nos presentes autos, a 7ª Turma da DRJ/São Paulo I decidiu que a receita de R\$17.148.719,79 deveria compor a base de cálculo do ano-calendário de 2004 (e por isso glosou a exclusão realizada pela contribuinte na apuração do lucro real), decidiu, nos Acórdãos nº 16-43.148 (processo nº 16643.000303/2010-87) e nº 16-43.480 (processo nº 16643.000304/2010-21), pela exclusão da mencionada receita na base de cálculo do ano-calendário de 2007, conforme se pode observar nas ementas:

(Acórdão nº 16-43.148)

RECEITA INCORRETAMENTE RECONHECIDA EM 2007. EXCLUSÃO.

Exclui-se da base de cálculo do IRPJ receita auferida em 2004 e incorretamente reconhecida pelo contribuinte no ano-calendário

2007, conforme ficou demonstrado no processo nº 19515.004172/200927

(Acórdão nº 16-43.380)

RECEITA INCORRETAMENTE RECONHECIDA EM 2007. EXCLUSÃO.

Exclui-se da base de cálculo da CSLL receita auferida em 2004 e incorretamente reconhecida pelo contribuinte no ano-calendário 2007, conforme ficou demonstrado no processo nº 19515.004172/200927

A situação também foi tratada pela recorrente, como se pode observar no excerto do recurso voluntário de fl. 1851:

10. Nada obstante, desde logo se preserva o direito de jamais ser cobrada em duplicidade. Assim, na remota hipótese de -apesar do trânsito em julgado do mérito no sentido de que o lançamento deve se reportar ao ano de 2004 e nestes autos já se ter procedido ao ajuste de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL - ser reformada a decisão proferida nos autos dos Processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21, em sede de Recurso de Ofício, deve-se cancelar o respectivo lançamento nos presentes autos, pois se estará tributando duplamente o mesmo evento.

Sobre o assunto, cabe esclarecer que, em consulta ao e-processo, constatei que os processos nº 16643.000303/2010-87 e nº 16643.000304/2010-21 já foram julgados pela 2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/ Primeira Seção de Julgamento do CARF. No que concerne à matéria relativa à exclusão da receita de vendas da participação societária da base de cálculo do IRPJ e CSLL, o colegiado do CARF **ratificou** da primeira instância, ou seja, negou provimento ao recurso de ofício, como se pode observar nas ementas dos Acórdãos 1102-001.081 e 1102-001.082, da sessão de 09/04/2014:

(Acórdão 1102-001.081)

RECURSO DE OFÍCIO. RECEITAS TRIBUTADAS EM OUTRO EXERCÍCIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Comprovado que a autuação considerou na base de cálculo do IRPJ receitas que foram tributadas em outro exercício, em lançamento constante de processo administrativo já transitado em julgado, correta a exclusão desses rendimentos pela decisão recorrida

(Acórdão 1102-001.082)

RECURSO DE OFÍCIO. RECEITAS TRIBUTADAS EM OUTRO EXERCÍCIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Comprovado que a autuação considerou na base de cálculo da CSLL receitas que foram tributadas em outro exercício, em lançamento constante de processo administrativo já transitado em julgado, correta a exclusão desses rendimentos pela decisão recorrida.

Registre-se ainda que não foi interposto Recurso Especial pela PGFN, apenas pela contribuinte no qual protesta contra a manutenção da infração relativa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais na incorporação. Ou seja, no que concerne à matéria tratada nos presentes autos, referente à exclusão da receita de venda da participação societária na apuração do lucro real, evidencia-se que se encontra com trânsito em julgado na seara administrativa.

Portanto, conforme manifestação da recorrente, expressa no recurso voluntário às fls. 1850/1851, a infração correspondente à **primeira glosa** da exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente da receita da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA (Canbrás), controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A, **não é matéria devolvida aos presentes autos**. Não há reparos, nesse sentido, a fazer na decisão proferida pela DRJ/São Paulo I sobre o assunto.

Por outro lado, no que concerne à **segunda glosa**, referente à “Reversão de Provisão do ICMS, a recorrente apresenta irresignação, no sentido de que:

1) a decisão da DRJ/São Paulo I, para manter a infração, incorreu em inovação ao alterar o critério jurídico do lançamento fiscal;

2) o ICMS, antes provisionado por estar sendo discutido em medida judicial, a partir do momento em que foi incluído em parcelamento, deixou de ter a exigibilidade suspensão, e por isso passou a ser dedutível;

3) o fato de a TEVECAP (incorporada pela recorrente) ter assumido a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos por outra empresa, ainda que após alienar a participação societária que detinha nessa pessoa jurídica, em nada alteraria a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias;

4) a glosa efetuada pela autoridade fiscal é indevida, pois ocorreu em momento posterior àquele em que se aperfeiçoou o fato gerador.

Inicialmente, há que se verificar em que contexto se deu a tipificação da infração tributária.

Observa-se, à fl. 229 dos autos, na apuração do lucro real, exclusão referente à REVERSÃO DE PROVISÃO DE ICMS (Conta Contábil 2140201002) no valor de R\$10.966.766,70.

Constatou a autoridade fiscal, ao analisar o Razão, tanto em papel quanto em meio magnético, que a exclusão do lucro real teve, como correspondência na contabilidade, lançamentos nas contas 215010027 (ICMS Galaxy) e 051.2140201002 (ICMS a recolher), com contrapartidas contas do Passivo ou de Despesas.

Nesse contexto, a contribuinte foi intimada (fls. 258/260) nos seguintes termos:

1 - A exclusão de R\$ 10.966.766,700, intitulada Reversão de Provisão de ICMS, referenciada às contas 215010027 e 2140201002, estão discriminadas tanto no LALUR quanto no documento "Correlação da Ficha 09 com as Contas contábeis — DIPJ. Ano calendário. 2004" (entregues na resposta do

contribuinte, de 10/10/2008). Esta exclusão não está respaldada pelos lançamentos nas contas acima descritas, pois todos estes lançamentos tem como contrapartidas contas do Passivo ou de Despesas, conforme detalhamento a seguir:

- 21102007 — COMSAT IND. COM. PROD. ELET., conta do Passivo Circulante;*
- 31204002 — ICMS, conta de Receita, mas lançada a débito;*
- 42101001 — Juros Pagos, conta de Despesa;*
- 226010004 — ICMS sobre Parcelamento, conta do Passivo Exigível a Longo Prazo;*
- 212010007 — Outras Contas a Pagar, conta do Passivo Circulante;*
- 215010021 — ICMS — Parcelamentos, conta do Passivo Circulante;*
- 2140203005 — ICMS, conta do Passivo Circulante;*
- 2140203006 — ICMS, conta do Passivo Circulante.*

Além disso, em todos estes lançamentos, não há crédito em conta de Receita, que justificaria uma possível exclusão.

Desta forma, INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias (MP 2158/01, art. 71, § 1º), os elementos abaixo especificados, referentes ao ano-calendário de 2004 :

1 - Razões das contas 33101020 - Provisão para Baixa de Investimentos, 3610203001 - Provisão para desvalorização de Investimentos, 215010027 - ICMS Galaxy e 2140201002 - ICMS a Recolher, devidamente assinadas pelo representante legal do contribuinte;

*2 - **Demonstrar passo a passo e detalhadamente, inclusive com embasamento legal e referenciando as contas contábeis, a exclusão de R\$10.966.766,700, intitulada Reversão de Provisão de ICMS.** Esta demonstração deve incluir a discriminação de cada operação e correspondente justificativa. (grifei)*

Como se pode observar, teve a oportunidade a contribuinte de justificar as razões pelas quais promoveu a exclusão do lucro real do valor de R\$10.966.766,70, denominada “Reversão de Provisão de ICMS”, passo a passo, com o devido detalhamento e a fundamentação legal, com a devida referência às contas contábeis.

A contribuinte disponibilizou a documentação, conforme petição de fls. 263 e demonstrativos de fls. 264/298. Analisando os extratos, verifica-se que são cópias dos Razões, que confirmam as constatações expostas pela autoridade tributária no termo de intimação. Também se pode verificar uma planilha demonstrativa de fl. 294, sintetizando os lançamentos contábeis.

Contudo, ao contrário do que foi aduzido na intimação, a contribuinte não se preocupou em **justificar** os lançamentos contábeis, mediante apresentação de documentação hábil apta a lastrear os registros da sua escrituração. Repito: a Fiscalização intimou o sujeito passivo a “**Demonstrar passo a passo e detalhadamente, inclusive com embasamento legal e referenciando as contas contábeis**”. Nada disso foi feito, limitou-se a fiscalizada a apresentar as cópias dos razões contábeis, sem mais nenhum esclarecimento.

Diante dos fatos apurados, a autoridade fiscal efetuou a glosa da exclusão do lucro real, vez que a **reversão da provisão** não foi demonstrada pela contribuinte. Vale transcrever fragmento do Termo de Verificação Fiscal à fl. 328:

Para que este valor de R\$ 10.966.766,70 pudesse ser considerado urna reversão de provisão e assim ser excluído no cálculo do Lucro Real, deveria haver, dentre os lançamentos listados em fls. 288 a 291, obrigatoriamente crédito em alguma conta de Receita ou Resultado, o que efetivamente não ocorre, pois todas as contrapartidas dos lançamentos nas contas 215010027 (ICMS - Galaxy) e 051.2140201002 (ICMS a pagar), são feitas em contas do Passivo ou de Despesas, conforme listado acima.

Confirmando esta conclusão, o contribuinte apresentou uma tabela (fls. 287), intitulada Provisões para Riscos Fiscais, que simplesmente agrupa os lançamentos acima referenciados, mas não faz menção à qualquer embasamento legal, que justifique tal exclusão.

Desta forma, não há justificativa para a exclusão deste valor no cálculo do Lucro Real, eis que se tal importância não impactou o lucro líquido do exercício em questão, por não ter transitado pela conta de resultados, por certo não poderia ter sido excluído da base de cálculo do lucro real. Portanto, devido à falta de embasamento legal, o valor de R\$10.966.766,70, referente a exclusão de Reversão de Provisão de ICMS no ano-calendário de 2004 é glosado. (grifei)

Há que se observar que, em se tratando de provisões, são constituídas em razão da **probabilidade** de ocorrência de um evento. A perda pode ou não se concretizar, a depender da consumação de fato incerto.

E, para se apreciar a dedutibilidade das despesas provisionadas, há que se examinar, inicialmente, os lançamentos contábeis, que devem estar lastreados por documentação probatória eficaz. E, caso afirmativo, numa segunda análise, há que se observar se as despesas provisionadas, caso efetivamente incorridas, são dedutíveis ou não.

Assim, na primeira análise, há que se observar se a contabilização inicial ocorre a crédito em conta redutora de ativo (provisão para despesas, por exemplo), e a débito em conta de resultado (despesas com provisões). Por sua vez, como se trata de despesa não dedutível (pelo menos nesse primeiro momento de contabilização), para compensar o registro em conta de resultado de despesa, adiciona-se ao lucro real o valor referente à provisão, que é inscrito na Parte B do LALUR para controle. Assim, a base de cálculo do tributo não é alterada.

Passo seguinte é observar se o evento foi consumado ou não.

Caso positivo, registra-se a débito na conta redutora de ativo (provisão para despesas), e a crédito, por exemplo, na conta caixa, para registrar o adimplemento da obrigação. Ou seja, não há registro em conta de resultado. Por sua vez, no lucro real, efetua-se a exclusão da provisão, reduzindo a base de cálculo do tributo, e é baixado o valor da Parte B do LALUR. De fato, considerando-se, **primeiro**, que **a despesa é dedutível**, e **segundo**, que o evento que lhe deu causa foi efetivamente consumado, cabe, nesse momento, sua dedução da base de cálculo.

Por outro lado, caso se confirme que o fato incerto não ocorreu, há que se promover a **reversão da provisão**. Assim, efetua-se lançamento a débito na conta redutora do ativo (provisão para despesas) e a crédito em conta de resultado de receitas (por exemplo, receitas decorrentes de reversão de provisões). E, para **neutralizar** o efeito contábil no resultado provocado pelo lançamento em conta de receita, efetua-se a exclusão da provisão no lucro real, e é baixado o valor da Parte B do LALUR. Ou seja, como o fato não se consumou, a despesa não foi incorrida, e, por isso, não cabe a sua dedução da base de cálculo do tributo.

E, no caso em debate, deparou-se a Fiscalização precisamente com uma **reversão de provisão**, conforme indicação da contabilidade da recorrente. Nesse sentido, de um lado promove-se a exclusão da provisão no lucro real, e, de outro, na contabilidade, efetua-se, por exemplo, lançamento a débito na conta redutora do ativo (provisão para despesas) e a crédito em conta de resultado de receitas.

Contudo, constatou que a contabilidade registrou as contrapartidas em contas do passivo, ou, ainda, em contas de resultado a débito, ou seja, não houve nenhum crédito em conta de resultado. Na realidade, os lançamentos da contribuinte não retratavam uma reversão de provisão, mas sim a efetiva ocorrência do fato que deu causa ao provisionamento.

Por isso, diante de evidência de que o evento incerto teria se consumado, intimou a contribuinte a esclarecer os lançamentos contábeis, para fazer a devida comprovação, mediante apresentação de documentação e embasamento legal.

Como a contribuinte não apresentou nenhum documento hábil apto a lastrear a escrituração (art. 923 do RIR/99), de que os lançamentos contábeis não se refeririam a uma reversão de provisão (como indicado nos seus demonstrativos), mas sim à consumação do evento incerto, a Fiscalização promoveu a glosa da exclusão do lucro real.

Por sua vez, o sujeito passivo, na fase contenciosa, com a **impugnação** apresentada, resolveu discorrer com maior profundidade sobre o assunto (fl. 481/484):

94. Ocorre que, os valores em questão foram deduzidos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL porque se referem a quantias de ICMS, que até então estavam com sua exigibilidade suspensa, por força de liminar concedida e depósito judicial realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 053.00.021238-8, e que, em 2004, foram incluídas em parcelamento, em razão da desistência da referida medida judicial (doc. 08).

95. Conforme se depreende da análise da documentação ora apresentada os valores em questão encontravam-se suspensos,

pois a Impugnante discutia sua exigibilidade em uma ação judicial, com a respectiva suspensão da exigibilidade por força de depósito judicial realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 053.00.021238-8.

96. Todavia, mesmo após a desistência do Mandado de Segurança (doc. 09), a suspensão da exigibilidade permaneceu, seja em razão de discussão sobre as transferências dos depósitos judiciais para garantir as Execuções Fiscais, seja em razão das suspensões efetuadas nos próprios autos das Execuções Fiscais (doc. 10). Fato é que os tributos em questão só foram reconhecidos como devidos uma vez, quando da extinção da suspensão da exigibilidade.

97. Sobre esse aspecto, esclareça-se que a D. Autoridade Fiscal em nenhum momento contestou, ao contrário, admite que não se tratavam de tributos anteriormente deduzidos, como também não averiguou o efetivo momento em que cessada a respectiva suspensão da exigibilidade. Ou seja, não foi sequer objeto do lançamento eventual erro quanto ao momento da dedutibilidade pelo encerramento da suspensão da exigibilidade.

98. É de se repisar que ***enquanto vigorou a causa suspensiva da exigibilidade do ICMS em questão, a Impugnante não promoveu a exclusão de tais valores da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em atendimento à exceção da regra de dedutibilidade, prevista no parágrafo primeiro do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, verbis:***

(...)

99. Ou seja, enquanto os tributos estavam com sua exigibilidade suspensa, por força do disposto no artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional, não foram objeto de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em consonância com o que estabelece a legislação em vigor (acima destacada). Ao contrário, foram adicionados ao lucro real, conforme se constata da análise do LALUR da Impugnante, referente ao período (doc. 11 - vide conta contábil 215010027 - "Provisão para contingência de ICMS a recolher").

(...)

105. O momento em que ocorreu a confissão da dívida tributária e a inclusão dos valores no parcelamento é relevante porque é neste momento que a Impugnante adquiriu o direito de deduzi-los do lucro real e da base de cálculo, na medida em que definitivamente exigíveis.

(...)

107. Assim, ao confessar os valores de ICMS e inclui-los no parcelamento, a Impugnante incorreu definitivamente na despesa e passou a ter o direito de deduzi-la, naquele momento, do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Ou seja, em se tratando de tributos confessados e incluídos em parcelamento,

justamente porque constituído e exigível o valor do tributo, temos que, neste momento, a despesa se tornou dedutível (reconheceu a incidência, em valor determinado, ainda que venha a pagá-la em diversas parcelas futuras). (grifei)

Repita-se: apenas na fase contenciosa, esclareceu a contribuinte que os lançamentos contábeis não se tratavam de uma reversão de provisão, mas sim, de efetividade de ocorrência de despesas relativas a tributo com exigibilidade suspensa.

Por sua vez, a DRJ/São Paulo I, ao analisar os **novos argumentos apresentados pela contribuinte** na fase contenciosa e correspondentes documentos acostados, constatou que a despesa provisionada, de fato, tratava-se de quantias de ICMS (referentes a períodos de maio de 1998 a maio de 1999) que estavam com sua exigibilidade suspensa por força de depósito judicial realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 053.00.0212388, e por isso não haviam sido deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em atendimento à regra contida no artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

E, como em 2004 as quantias de ICMS foram incluídas no parcelamento, em razão da desistência da medida judicial, entendeu a contribuinte que poderiam ser reconhecidas como despesa, razão pela qual promoveu a exclusão da provisão no LALUR.

Ocorre que a DRJ/São Paulo I, após análise da documentação apresentada, constatou fato que **não havia sido relatado** pela contribuinte qual seja, de que, na realidade, o MS nº 053.00.0212388 foi impetrado pela empresa **Galaxy Brasil Ltda (CNPJ nº 00.497.373/000110)**, que, inclusive, encontrava-se com o CNPJ ativo à época do julgamento de primeira instância, e **que a TEVECAP (que foi incorporada pela recorrente) alienou a participação acionária que detinha na Galaxy. Ainda, na negociação, a TEVECAP assumiu a responsabilidade por todos os tributos apurados pela Galaxy antes da venda, fato não controvertido pela recorrente.**

Nesse contexto, entendeu a DRJ/São Paulo I que, como a contribuinte efetuou provisão de despesa que, na realidade, se tratava de ICMS de terceiro, **tal dispêndio não seria dedutível**, destacando que o art. 123 do CTN predica que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas ao Fisco.

No caso em análise, entendo que, ao contrário do que aduz a recorrente, a autoridade julgadora **não incorreu em inovação.**

Primeiro, porque os elementos que justificaram a razão do provisionamento da despesa **só foram apresentados na fase contenciosa**. Como já visto, no decorrer da fase inquisitória, a contribuinte, apesar de intimada a esclarecer seus lançamentos contábeis, *passo a passo, com o devido detalhamento e a fundamentação legal*, restringiu-se a disponibilizar extratos do razão, e nada mais.

Ora, se só na fase contenciosa, a contribuinte apresenta novos fatos, estranhos à autoridade autuante porque foram omitidos na fase inquisitória, é evidente que esses novos elementos devam ser apreciados.

Assemelha-se o caso em debate àquela situação no qual a empresa, intimada a apresentar sua escrituração no decorrer da ação fiscal, nada apresenta e, por consequência,

tem o seu lucro arbitrado pela autoridade autuante. Posteriormente, na fase contenciosa, “resolve” a contribuinte disponibilizar os seus registros contábeis, e pugna pelo afastamento do arbitramento. Trata-se de situação já amplamente debatida no CARF, e condenada, tanto que já foi objeto de Súmula:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Assim, tendo em vista que a contribuinte apenas apresentou a motivação das despesas provisionadas na fase contenciosa, não há óbice para que os argumentos sejam apreciados pela autoridade julgadora.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

E, diante dos novos fatos trazidos aos autos, tornou-se possível apreciar o **mérito**, qual seja, **se a despesa, objeto do provisionamento, seria dedutível ou não**.

A dedutibilidade de despesas, primeiro, tem que atender às condições gerais fixadas no art. 299 do RIR/99, atendendo os pressupostos de necessidade, usualidade e normalidade.

E, no caso concreto, trata-se de despesa com natureza específica, qual seja, ICMS, tributo.

A dedutibilidade dos tributos é tratada no art. 344 do RIR/99 com redação dada pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995:

Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

Como se pode observar, em nenhum momento, fala-se na possibilidade de dedução de tributos de terceiros.

No caso em análise, constata-se que a despesa provisionada pela TEVECAP (incorporada pela recorrente) era, na realidade, da Galaxy, empresa no qual detinha participação societária. Informa a recorrente que a TEVECAP dedicava-se, dentre outros serviços, à participação em outras sociedades, especialmente naquelas que atuavam no seguimento das telecomunicações e na produção, aquisição, licenciamento, distribuição, importação e exportação de programas de televisão, próprios ou de terceiros.

E mais, relata a recorrente que a TEVECAP vendeu sua posição acionária na Galaxy em **04/06/1999**. E, ao alienar sua participação societária da Galaxy, a TEVECAP, em negociação com a adquirente das ações, assumiu os encargos **tributários** da Galaxy incorridos antes da data da venda, e entendeu, por isso, que poderia tratar o dispêndio como dedutível.

Não tem nenhum amparo normativo o procedimento adotado.

No CTN, a condição de responsável tributário (sob a qual pretendeu revestir-se a recorrente, ao assumir o ônus de adimplir o ICMS de terceiro), é clara ao dispor no art. 121, inciso II, que só pode decorrer de *disposição expressa de lei*.

E, conforme já exposto pela autoridade julgadora de primeira instância, predica o art. 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes

Ou seja, não há como opor ao Fisco qualquer natureza de transferência dos tributos incorridos pela Galaxy para a TEVECAP. O sujeito passivo do ICMS é a Galaxy, e não há nenhuma disposição legal que relacione a recorrente (que incorporou a TEVECAP) como responsável tributário.

Portanto, a despesa objeto do provisionamento **não é dedutível**.

Vale registrar, ainda, que a dedutibilidade em debate não encontra óbice apenas de ordem legal. O *quantum* da despesa provisionada não se encontra demonstrado nos autos. Não há nenhuma correspondência entre os valores de ICMS inscritos em dívida ativa relacionados nos presentes autos e aqueles provisionados pela contribuinte. A recorrente não apresentou nenhum demonstrativo discriminando a apuração da despesa provisionada.

Enfim, não há que se falar em postergação. A exclusão do lucro real foi efetuada pela contribuinte no ano-calendário de 2004, e, diante dos elementos analisados, foi corretamente glosada. Ao contrário do que aduz a recorrente ao discorrer sobre eventual postergação, em nenhum momento o presente voto entendeu que a recorrente poderia, ou deveria, ter promovido a dedutibilidade dos valores de ICMS em momento posterior àquele que seria o adequado. Na realidade, o voto não contesta o momento em que foi efetuada a dedutibilidade, mas sim, entende que a despesa objeto de provisionamento **não é dedutível, em nenhum momento.**

Enfim, aplica-se à CSLL o decidido para o IRPJ, por se referir aos mesmos elementos de prova e matéria tributável, consoante previsto no art. 57 da Lei nº 8.981/1995 e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto, voto no sentido de (1) **considerar matéria não devolvida** a glosa de R\$17.148.719,79 referente à receita da venda da participação na empresa CANBRÁS TV A CABO LTDA (Canbrás), controlada pela TEVECAP, para a empresa HORIZON CABLEVISION DO BRASIL S/A; e (2) **afastar a preliminar de nulidade** suscitada para a glosa referente à “Reversão de Provisão do ICMS” e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário.

Assinatura Digital

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata – Redator designado.

Rendo minhas homenagens ao ilustre Relator, a quem peço vênia para dissentir.

A questão da inovação do motivo pela 7ª Turma da DRJ/São Paulo I resultou superada por voto de qualidade, de modo que me abstenho de deduzir considerações a respeito.

Superada a questão da inovação do motivo da glosa da exclusão de R\$ 10.966.766,70 feita sob título de reversão de provisão de ICMS, impõe-se o enfrentamento do mérito dessa glosa.

Trata-se de exclusão que se processou com suporte no lançamento na conta contábil 2140201002 (ICMS a recolher). Para tanto, baixou-se o valor correspondente controlado na Parte B do Lalur, e que havia sido adicionado anteriormente com base no registro da conta contábil “215010027 – Provisão para contingência de ICMS a recolher” (ICMS Galaxy).

O primeiro ponto é que, conforme acentuou o autuante, os lançamentos nas contas acima descritas em contrapartida a contas do passivo ou de despesas. À vista de tais contrapartidas contábeis, o autuante intimou a recorrente para demonstrar cada lançamento com sua justificativa, para se chegar à exclusão dos R\$ 10.966.766,70 intitulada Reversão de Provisão de ICMS. Reputou-se não demonstrada e justificada pela recorrente o tratamento contábil para dar fundamento à exclusão do valor de R\$ 10.966.766,70, de modo que se procedeu à sua glosa. Vale dizer, considerou-se não demonstrada a efetivação de reversão de provisão a justificar a exclusão feita.

As *contrapartidas de passivos* (ou de contas redutoras de ativo) *de provisão*, a bem ver, caracterizam-se como *adições temporárias*. Uma hora ou outra são objeto de *exclusão*, a neutralizar as adições anteriormente feitas. É que as provisões um dia se tornam passivo efetivo (obrigação certa e líquida), ou um dia deixam de representar obrigação estimada pela certeza de sua inexistência, *i.e.*, a expectativa de se tornar um passivo efetivo falece, não se convolvendo em obrigação certa e líquida. A temporariedade ou precariedade é da *gênese* da provisão. Essa *temporariedade* é seu caráter. Daí as contrapartidas de constituição (ou aumento) de provisão caracterizarem adições temporárias.

Quer dizer, um dia o passivo (ou conta redutora de ativo) de provisão será revertido – reversão *lato sensu*: convola-se em passivo efetivo (obrigação certa e líquida) ou é baixado não se concretizar a obrigação expectada.

Logo, a reversão *lato sensu* de provisão pode se dar *a débito* da conta de provisão em contrapartida *a crédito* de passivo (efetivo – obrigação certa e líquida), *sem trânsito em conta de resultado*, como se pode dar *com trânsito* em conta de resultado, mediante lançamento *a débito* da conta de provisão em contrapartida *a crédito* de receita de reversão de provisão ou *a crédito* de despesa de provisão (reduzindo-a). Enfim, *não causa espécie* o fato de a reversão de provisão não transitar por conta de resultado – é a reversão em senso lato.

Em senso estrito se pode dizer que reversão de provisão se dá *a débito* da conta de provisão em contrapartida *a crédito* em conta de resultado – receita de reversão de provisão ou *a crédito* em despesa de provisão.

Rigorosamente, o resultado tributário é o *mesmo*.

Com fim da provisão – a temporariedade é seu caráter –, se sua baixa provisão impactar o resultado, aumentando-o, esse aumento é *neutralizado* pela *exclusão* da receita ou pela *adição menor* da despesa de provisão desse período (crédito em despesa de provisão). Se a baixa da provisão não repercutir no resultado (não o aumentando), significa que se concretizou a obrigação de pagar (obrigação certa e líquida), a qual, como não tem sua contrapartida *a débito* de despesa, o valor é igualmente objeto de exclusão, *neutralizando* a não dedução da despesa com passivo efetivo. Mais uma vez se vê que as provisões, ou melhor, suas contrapartidas *correspondem a adições temporárias*.

No caso vertente, o que se nota é que no lançamento *a crédito* da conta passiva 215010027 (ICMS Galaxy), sua contrapartida se deu *a débito* em conta de despesas. E no lançamento *a crédito* da conta passiva 2140201002 (ICMS a recolher), sua contrapartida se deu *a débito* em conta de passivo. Justamente a conta 215010027 (ICMS Galaxy), que é de “Provisão para contingência de ICMS a recolher”, base da adição feita na Parte A do Lalur e controlada na sua Parte B. Ou seja, o que se vê é que a exclusão, com a baixa daquele valor controlado na Parte B do Lalur, se dá por se convolar o que a recorrente chamou de provisão em obrigação certa e líquida – assim considerada pela recorrente pelo fato de a exigibilidade do tributo não se encontrar mais suspensa, sendo objeto inclusive de parcelamento posterior.

É a tal contrapartida em conta de passivo e de despesas a que se referiu a fiscalização, ao versar sobre as contas 215010027 (ICMS Galaxy) e 2140201002 (ICMS a recolher).

E a quantificação do valor excluído é o valor registrado nas contas contábeis.

O que ocorreu, no fundo, foi a reversão *lato sensu* de provisão, sem o trânsito em conta de resultado, por deixar de ser passivo de provisão para ser passivo efetivo.

Esse é o primeiro ponto da questão, a qual, *se a esse ponto* se limitasse ou se resumisse, caberia o *afastamento da glosa* efetuada.

O segundo ponto da questão, coloca-a em termos derradeiros, porquanto superado o primeiro ponto.

Constatou-se que o tributo aludido (ICMS) tinha como sujeito passivo e contribuinte a Galaxy Brasil Ltda (CNPJ 00.497.373/0000110), tendo sido ela, pois, a impetrante do MS nº 053.00.0212388. A TEVECAP S.A. alienou a participação societária na Galaxy Brasil Ltda. Fazia parte do *core business* da TEVECAP S.A. possuir participações societárias, especialmente naquelas que atuavam no segmento de telecomunicações, de produção, aquisição, licenciamento, distribuição, importação e exportação de programas de televisão, próprios ou de terceiros. A TEVECAP S.A. fora incorporada pela recorrente (Abril Comunicações S.A.).

Na negociação da alienação do investimento na Galaxy Brasil Ltda., a TEVECAP, alienante, assumira os encargos tributários da investida (Galaxy) incorridos durante o período em que a TEVECAP era sua controladora que viessem a se tornar “irreversíveis” (*i.e.*, exigíveis). Essa alienação se dera em 4/6/99.

Faz todo o sentido, na lógica econômica e negocial, que o alienante assumira os passivos que venham a se materializar ou a se tornar exigíveis, após a transferência do investimento, mas referentes ao período em que a participação societária pertencia ao alienante, ou seja, incorridos durante esse período. São despesas normais e necessárias. O paralelismo é com a responsabilização civil por vícios redibitórios pelo vendedor da coisa.

Com a devida vênia, o passivo correspondente ao valor dos encargos tributários da Galaxy assumidos pela TEVECAP (a qual foi incorporada pela recorrente) nada tem de ver com despesas de tributos.

Trata-se de despesas “particulares” (em oposição a despesas de tributos) decorrentes da negociação na venda da participação na Galaxy pela TEVECAP. Os passivos

tornados efetivos ou materializados após a transferência da Galaxy para o comprador, mas referentes ao período em que ela pertencia à TEVECAP, poderiam ser cíveis, de ações coletivas consumeristas, etc. Não haveria nenhuma diferença no caráter ou no tipo de despesa da TEVECAP, com as decorrentes da materialização do passivo “irreversível” de tributo da Galaxy.

O que não se pode é alterar a sujeição passiva de tributo por convenção entre particulares, por estabelecimento a outrem – que não o sujeito passivo – de responsabilidade pelo pagamento de tributos. É isso que predica o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Ou seja, no caso vertente, na negociação feita para alienação da participação societária na Galaxy pela TEVECAP, o fato de esta assumir o passivo de ICMS concretizado da Galaxy não pode ser por ela invocado, perante o Fisco estadual, para dizer que a TEVECAP é o sujeito passivo do ICMS. A TEVECAP não pode alegar ao Fisco estadual que ele deve (re)direcionar a exigência de ICMS contra ela, e não contra a Galaxy.

É este o alcance e o significado do art. 123 do CTN. Se o sujeito passivo de tributo é a Galaxy, nenhuma convenção particular sobre responsabilidade de quem vai pagar esse tributo tem força para modificar sua sujeição passiva (da Galaxy). A TEVECAP não poderia, com isso, se tornar sujeito passivo do tributo no lugar da Galaxy. Aliás, nenhuma convenção particular, *mesmo que não disponha sobre responsabilidade pelo pagamento de tributo*, tem o condão de modificar o *sujeito passivo* desse tributo, no caso, o ICMS, cuja *sujeição passiva* é da Galaxy.

Se eu assumo a dívida de IPTU de meu amigo (que é seu contribuinte), seja por razão onerosa ou gratuita, não me torno sujeito passivo do IPTU, nem posso invocar essa convenção particular para opor ao Fisco a não exigência do IPTU de meu amigo. É o art. 123 do CTN.

Se o art. 123 do CTN tivesse o efeito de interditar a dedução de despesa incorrida com a assunção dos encargos tributários de ICMS da Galaxy (assunção lógica e economicamente justificada, como demonstrado), assunção essa que não está modificando o sujeito passivo de tributo (isso nem é possível), com a devida vênia, poderia ser invocado o art. 123 do CTN para o seguinte.

Suponha-se que certo contribuinte de PIS e Cofins não-cumulativos adquiriu insumos empregados diretamente na produção ou na prestação dos serviços. Tais insumos foram adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. Esses insumos são utilidades que requerem ser desenvolvidas por profissionais específicos, que são sócios da pessoa jurídica vendedora dos insumos. Não há simulação de pessoa jurídica nem abusividade de personalidade jurídica.

Caso o art. 123 do CTN tivesse o alcance acima referido, então se poderia chegar ao ponto de se glosarem os créditos de PIS e Cofins, exigindo-se esses tributos, pois a contratação de pessoa jurídica foi uma *convenção particular*, e, como as utilidades foram

desenvolvidas por profissionais específicos (como se requeriam), que são *peças naturais*, *aquela convenção particular* não pode ser oposta ao Fisco. Insumos adquiridos de pessoa física *não geram créditos* de PIS e Cofins. Houve, então, “mudança” do sujeito passivo da obrigação tributária por convenção particular.

Outra hipótese. Em função de um negócio jurídico entre “X” e “Y”, a sujeição passiva de IR recai sobre “Y”; este é o contribuinte da renda que ele auferiu. Se o art. 123 do CTN tivesse o alcance referido, o IR poderia ser exigido de “X”, embora *ele não tenha auferido renda*, pois houve “mudança” do sujeito passivo da obrigação tributária por *convenção particular*.

Claro que *não pode ser isso*, com o devido respeito. Claro que *não é isso*. O art. 123 do CTN não se presta a tornar indedutíveis despesas com assunção de encargos tributários de outro contribuinte, a qual é uma convenção particular. Se fosse isso, *não haveria necessidade nem sentido para o parágrafo único do art. 116 do CTN*.

A questão, portanto, passa ao largo do art. 123 do CTN.

O art. 41 da Lei 8.981/95 reproduzido no art. 344 do RIR/99 cuida da dedutibilidade da despesa de tributo próprio, sendo indedutível a despesa se e enquanto o tributo estiver com sua exigibilidade suspensa (a partir do que ela deve ser adicionada)¹.

As despesas em jogo são “particulares” (em oposição a despesas de tributos), negociais. A assunção dos encargos de tributo da Galaxy não tem ponto com o art. 344 do RIR/99.

A empresa “A” precisa captar recursos de 100 e encontra um meio de captá-los a custo mais acessível que o do mercado financeiro. Ele encontra “B” disposto a entregar 100 a

¹ "Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º)."

Se a despesa já tiver sido deduzida (antes, pois, da suspensão da exigibilidade), haverá somente a adição do valor anteriormente deduzido, sem efeito em contas de resultado. A partir da adição do valor na Parte A do Lalur, esse valor passa a ser controlado na sua Parte B.

Processo nº 19515.004172/2009-27
Acórdão n.º **1103-001.143**

S1-C1T3
Fl. 1.907

“A”, em troca de esta assumir o adimplemento de um tributo de 103 de “B” vencível no mês seguinte. Há uma assunção de adimplemento, também chamada de promessa de liberação, e não uma assunção de dívida, pois o devedor, perante o Fisco, continua sendo “B” (tal como é assunção de adimplemento o que se tem no caso vertente). “A” terá *uma despesa de captação*. O art. 344 do RIR/99 *nada tem de ver com a dedutibilidade ou indedutibilidade dessa despesa de “A”*. Tampouco o art. 123 do CTN.

Tem-se, assim, o desenlace do segundo ponto da questão e que a soluciona em termos derradeiros.

A glosa da exclusão de R\$ 10.966.766,70 impõe ser afastada, seja para determinação do lucro real, seja para a apuração da base de cálculo da CSL.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Assinatura Digital

Marcos Takata – Redator designado