



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720349/2014-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-002.978 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente M E COMERCIO DE CACAU LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES.

Para efeito de apuração do lucro real, são vedadas as deduções de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES.

Para efeito de apuração da Base de Cálculo da CSLL, são vedadas as deduções de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, José Roberto Adelino da Silva e Sidnei de Sousa Pereira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (RV) contra acórdão da DRJ que julgou improcedente Impugnação contra autos de infração, relativos a IRPJ e CSLL, para fins de redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Da Ação Fiscal

A ação fiscal abrangeu o ano-calendário 2010, e foi iniciada em 5/2/2013. Do relatório do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, importa registrar o seguinte:

- ✓ A então fiscalizada entregou a DIPJ/2011, ano-calendário 2010, zerada, bem como quase todas as DCTF, havendo somente confissão de débitos de estimativas do IRPJ/Lucro Real para os meses de novembro e dezembro, no total de R\$ 30,00;
- ✓ Conforme base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ/BA), o montante declarado como vendas de mercadorias foi de R\$ 20.621.751,98;
- ✓ Da análise das demonstrações de resultado verificou-se que a quase totalidade dos custos está na rubrica “Custo de Mercadorias Vendidas” (CMV), equivalente a 97,86% do faturamento;
- ✓ A contribuinte afirmou que a empresa M.E. COMÉRCIO DE CACAU LTDA. pertence ao grupo econômico EDCAU e que todas as vendas foram para a empresa controladora do grupo EDCAU COMÉRCIO DE CACAU LTDA., o qual, por sua vez, revende para as indústrias;
- ✓ Não faz sentido a empresa repassar a mercadoria para a EDCAU por um preço muito superior ao de compra, uma vez que revende para o próprio grupo;
- ✓ Na conta 3.2.1.04.011 – Despesas Financeiras Operacionais”, foi identificado, ao final do ano-calendário, saldo devedor de R\$ 400.000,00. Nesta conta é feito o lançamento a débito com o histórico "PRODUTORES A ORDEM", com contrapartida a conta de passivo circulante "2.1.1.01.003 - PRODUTORES A ORDEM" no último dia de cada mês. No primeiro dia do mês seguinte, é sempre feito o estorno destes lançamentos nos mesmos valores;
- ✓ O contribuinte afirma que os lançamentos na conta 3.2.1.04.011 são feitos em virtude da variação diária do preço do cacau, cotado internacionalmente.

Explica que o produtor muitas vezes entrega sua produção ao atacadista, mas não a vende de imediato, esperando um preço melhor. Assim a empresa adianta o recurso ao produtor, mas como a venda não foi fechada, o valor adiantado não é definitivo. Essa variação pode gerar um aumento das obrigações com os fornecedores. Esses fatos são registrados nessas contas. Diz ainda que pela variação diária dos preços do cacau, esse reconhecimento é feito apenas no final do mês e estornado no mês seguinte. Enquanto a venda não é realizada e não se emite a devida nota fiscal de entrada, a empresa precisa reconhecer essa obrigação a pagar ao produtor rural. Faz-se então, mensalmente, a PROVISÃO desses valores nas duas contas mencionadas;

- ✓ A conta de despesa 3.2.1.04.011 – DESPESAS FINANCEIRAS OPERACIONAIS terminou o ano calendário com saldo devedor de R\$ 400.000,00, diminuindo o LUCRO LÍQUIDO apurado pela empresa. Apesar de estar colocada na contabilidade como uma provisão, não se trata de provisão para créditos de liquidação duvidosa, pois temos justamente o contrário. Como a mercadoria foi entregue à empresa anteriormente, o que pode ocorrer é um aumento ou diminuição do valor a pagar;
- ✓ No LALUR e na DIPJ 2011 entregue pelo contribuinte (docs. 15 e 22), não foi adicionado, quando da apuração do lucro real, o saldo devedor remanescente de R\$ 400.000,000. Entendemos que a adição deveria ter sido feita, pois não há base legal na legislação do imposto de renda para considerar dedutível esta provisão;
- ✓ **Na DRE foi apurado um prejuízo líquido de R\$ 415.919,68 para o exercício.** Na DIPJ e no LALUR apresentados não encontramos a adição dos valores da provisão mencionada anteriormente, que foi considerada não dedutível na apuração do Lucro Real, mantendo esse mesmo valor como prejuízo fiscal. **Deve-se assim lavrar o auto de infração de redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 400.000,00, ano calendário de 2010;**
- ✓ A Contribuinte utilizava a estrutura da EDCAU COMÉRCIO DE CACAU LTDA para o pleno funcionamento da empresa. Os documentos fornecidos pela JUCEB/BA demonstram que a empresa foi aberta na forma de empresa individual tendo como responsável a Sra. Maria Madalena Santos de Oliveira, mãe do Sr. Edílson Santos de Oliveira, proprietários também da EDCAU COMÉRCIO DE CACAU (doc. 08);
- ✓ Durante todo o período o Sr. Edílson atuou como procurador da empresa por meio de procuração, demonstrando ser o real negociador. Em 10/04/2013 foi feita a alteração contratual na junta comercial transformando a empresa individual em ME e incluindo o Sr. Edílson como sócio, confirmando assim a vinculação gerencial e de sócios entre as duas empresas (doc. 09);
- ✓ Na análise das autorizações de pagamentos apresentadas pela empresa, constata-se que as folhas do talão mencionam EDCAU COMPRAS DE CACAU, colocando abaixo o endereço da empresa nas localidades de

Ubaitaba, Travessão, Itapitanga, Ipiaú, Itagí e Itajuípe. Nas primeiras quatro localidades a empresa atua por meio da EDCAU COMÉRCIO de CACAU. Já nas duas últimas, por meio da empresa M. E. COMÉRCIO de CACAU (doc. 29);

- ✓ Pesquisando ainda no sítio da empresa EDCAU na internet, endereço www.edcau.com, encontramos no menu “PERFIL GLOBAL” da empresa, a indicação dos escritórios da empresa na Bahia. Na lista constam os endereços da matriz e filial da M E COMPRA DE CACAU, reforçando a ideia de grupo econômico (doc. 30);
- ✓ Não há dúvidas da formação do grupo econômico EDCAU, abrangendo as empresas EDCAU COMÉRCIO DE CACAU LTDA. e a empresa M E COMPRA DE CACAU LTDA., demonstrando de maneira inequívoca o interesse comum nas atividades comerciais.

Da Impugnação

A contribuinte e a responsável solidária foram cientificadas dos autos de infração, tendo apenas a contribuinte apresentado Impugnação conjunta, alegando, em síntese:

[...]

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Almejando o pleno esclarecimento do equívocado Auto de Infração, Processos: 10508-720.347/2014-29, 10508-720.349/2014-18 e 10508.720.350/2014-42 (anexos 01 a 31), lavrado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) Marcelo Sancho Mattos, o contraditório posto a seguir será desenvolvido em três vertentes, conforme o número de processos.

O intuito é a melhor identificação e apreciação por esta eminente Delegacia de Julgamento. Seguem desdobramentos:

• Quanto ao IRPJ e CSLL, 2010 – Processo 10508-720.349/2014- 18.

1. Confirmação de inexistência do débito tributário pelo Auditor.

[...]

QUANTO AO IRPJ E CSLL, 2010 – PROCESSO 10508-720.349/2014-18

In limine, o contribuinte ressalta a discordância com a desconsideração do Auditor em relação às Provisões de Cacau a Ordem, inerente ao produto por tratar-se de uma commodity agrícola, escriturada no ano de 2010.

A necessidade desse reconhecimento é devido à variação de preço no mercado internacional, tratado pela RFB como “preço de transferências”. Ressalta-se nesse contexto, como embasamento, a Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 e a Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

No entanto, destaca-se que, mesmo com essa perda operacional glosada, **o Auditor considerou que não há débitos tributários do contribuinte no ano-calendário 2010 para os seguintes tributos: IRPJ e CSLL.**

Uma vez que, mesmo após a anulação dessa perda o Auditor percebeu-se um prejuízo no final do exercício de 2010 que montou o valor de R\$ 15.919,68 (quinze mil novecentos e dezenove reais e sessenta e oito centavos) (anexo 10).

[...]

O contribuinte M E COMERCIO DE CACAU LTDA, CNPJ n.º 08.730.791/0001-17, poderá consubstanciar, após o julgamento, outros esclarecimentos que se fizerem necessário ao bom direito, bem como seu sócio, o Sr. Edilson Santos de Oliveira, CPF: 578.147.835-34.

Do Acórdão da DRJ

Em Sessão de 11/7/2016, a DRJ julgou improcedente a Impugnação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011 DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES.

Na determinação do lucro real somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

Do voto condutor do acórdão, importa transcrever os excertos abaixo:

[...]

A interessada não impugna especificamente a responsabilização solidária, até admite haver uma razoabilidade mínima nessa imputação, mas entende que, uma vez estabelecida, deveria ser aplicada de modo coerente, seja para efeito de suspensão das contribuições, seja para fins de aproveitamento do crédito presumido.

Essas questões são irrelevantes na solução da presente lide, que trata de lançamento que reduziu o prejuízo fiscal e a base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro.

[...]

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PROVISÕES

A Auditoria-Fiscal procedeu à glosa de despesa cujo saldo constava da contabilidade sob a classificação e título "3.2.1.04.011 – Despesas Financeiras Operacionais", no valor de R\$ 400.000,00, contabilizada para reconhecer a variação do preço do cacau, considerado seu valor de comercialização e câmbio vigente.

Como bem foi esclarecido no relatório fiscal, fls. 492, tal valor não constitui uma despesa ou provisão dedutível, nos termos do art. 3º, do Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979; art. 13, inc. I, da Lei 9.249, de 1995 e art. 335 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 1999).

A legislação do imposto de renda somente admite a constituição, como custo ou despesa operacional, das seguintes provisões: a) provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados; b) provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário; c) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência privada, e das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável; e d) provisões para perdas de estoques, de que

tratam os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.753, de 2003, com a redação do art. 85 da Lei nº 10.833, de 2003.

[...]

A menção a preços de transferência é imprópria, pois nada tem a ver com o caso que aqui se analisa, como se depreende do conceito dessa expressão, conforme a publicação da Receita Federal:

O termo “preço de transferência” tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas, preço com base no princípio arm’s length.

(http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloXIXIRPJCS_LLOperações_Internacionais2009.pdf)

Em suma, o conceito de preços de transferência aplica-se a uma situação completamente oposta a que ocorre no mercado de commodities entre partes não relacionadas, como é o caso do mercado internacional de cacau.

No restante, a inconformidade da interessada é contra a aplicação da lei, cuja observância é precisamente o fim maior da Administração, notadamente a Tributária e, no que toca à presente lide, a ter sua aplicação mantida na presente instância administrativa.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

[...]

Do Recurso Voluntário

A contribuinte foi cientificada do acórdão da DRJ em 26/10/2016. Em 18/11/2016, apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual alega:

[...]

A presente acusação fiscal deriva da glosa de despesa financeira operacional, contabilizadas pela Recorrente para reconhecer a variação do preço do cacau em face da flutuação do câmbio no preço de sua aquisição e comercialização.

[...]

A decisão ora recorrida trilhou no sentido de que o valor contabilizado não se sustenta sob a rubrica de despesa ou até mesmo provisão dedutível, porquanto ao compasso da legislação de piso no que tange a constituição de despesa operacional, elenca rol exaustivo a seguir delineado:

- a) Provisões constituídas para o pagamento de férias a empregados
- b) Provisões para o pagamento de décimo terceiro salário
- c) Provisão técnica das companhias de seguro e de capitalização
- d) Provisão para perdas de estoque

Neste particular a Recorrente reitera todos os termos esposados na peça de defesa como se aqui transcritos fossem, realçando que a variação dos preços internacionais na aquisição do cacau e sua comercialização pode resultar em perda dedutível por se enquadrar na rubrica de Despesa Financeira Operacional.

No entanto vale por em relevo que mesmo anulada esta perda, verificou-se prejuízo no final do exercício fiscalizado (2010), razão pela qual a matéria ficou superada, pelo fato de haver débito tributário para a Recorrente a título de IRPJ.

Configurando-se esta situação igual destino corre para a CSLL, devendo ser adotado os mesmos critérios para a decisão exarada para o IRPJ.

Neste giro, não havendo interesse objetivo a justificar a continuidade do procedimento instaurado no Auto de Infração, fica requerido seja por fim determinado o cancelamento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e CSLL que trata o presente Processo Administrativo, extinguindo-se o lançamento em epigrafe.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

A controvérsia orbita em torno de despesa registrada na conta 3.2.1.04.011 – Despesas Financeiras Operacionais”, ao final do ano-calendário de 2010, com saldo devedor de R\$ 400.000,00.

A recorrente informa que nesta conta é feito o lançamento a débito com o histórico "PRODUTORES A ORDEM", como provisão, com contrapartida da conta de passivo circulante "2.1.1.01.003 - PRODUTORES A ORDEM", no último dia de cada mês, em virtude da variação diária do preço do cacau, cotado internacionalmente. Explica que o produtor muitas vezes entrega sua produção ao atacadista, mas não a vende de imediato, esperando um preço melhor. Assim a empresa adianta o recurso ao produtor, mas como a venda não foi fechada, o valor adiantado não é definitivo.

A Autoridade Fiscal concluiu que a despesa de R\$ 400.000,00, registrada na conta 3.2.1.04.011 – Despesas Financeiras Operacionais, denominada pela recorrente como “provisão”, não é dedutível à luz da legislação tributária, e lavrou auto de infração de redução de prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL.

A contribuinte impugnou os lançamentos e a DRJ manteve a exigência do crédito tributário, sob o fundamento de que somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas em lei (art. 3º, do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979; art. 13, inc. I, da Lei 9.249, de 1995 e art. 335 do RIR/99).

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte reitera os argumentos da impugnação e insiste na dedutibilidade da despesa de R\$ 400.000,00, registrada na conta 3.2.1.04.011 – Despesas Financeiras Operacionais, destacando que (i) a variação dos preços internacionais na aquisição do cacau e sua comercialização pode resultar em perda dedutível por se enquadrar na rubrica de Despesa Financeira Operacional, e (ii) que mesmo mantida a indedutibilidade dessa perda verifica-se prejuízo fiscal ao final do período de apuração, ano-calendário 2010.

São dedutíveis os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, e que, além disso, sejam usuais e normais na atividade por esta desenvolvida, ou à manutenção de sua fonte produtiva, e ainda estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (art. 299 do RIR/99).

Nos casos em que o contribuinte se deparar com a falta de legislação que mencione, com exatidão, a dedução de uma possível despesa, logo deverá se voltar ao disposto no art. 299 do RIR/99 (art. 311 do RIR/2018). Se a operação analisada se enquadrar no referido conceito, poderá ser considerada como dedutível.

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47). São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

As despesas computadas no lucro líquido, e consideradas indedutíveis pela lei fiscal, deverão ser adicionadas para fins de apuração do lucro real do respectivo período de apuração.

No caso em apreço, a despesa registrada pela recorrente não se enquadra no conceito de despesa operacional, e, por isso, são despesas desnecessárias, consideradas pela legislação fiscal como sendo mera liberalidade da empresa e, como tal, não podem afetar o lucro tributável. Tampouco tais despesas caracterizam-se como provisão dedutível, uma vez que não constam do rol exaustivo das provisões excetuadas na legislação do imposto de renda. No tocante às provisões, assim dispõe o art. 13 da Lei 9.249, de 1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

O art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, referido no *caput* do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, tem a seguinte dicção:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Conforme o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Posto isso, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira