



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.722832/2021-77</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1101-000.162 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	KIMBERLY -CLARK BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

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

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 1410-1460) interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ09 (e-fls. 1388-1402) que julgou procedente em parte impugnação apresentada contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 2-22) lavrados contra a ora Recorrente.

Conforme consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração, os principais fatos de interesse fiscal são:

14 – A partir da análise dos itens abaixo relacionados: a) dos sistemas informatizados da Receita Federal e b) do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, (ou seja: EFD Contribuições, ECD – Escrituração Contábil Digital, ECF – Escrituração Contábil Fiscal), apuramos os fatos que passamos a relatar.

15 - Para o ano-calendário (AC) de 2018, KBC apresenta expressiva redução de cerca de 70% na base de cálculo do IRPJ/CSLL quando comparado com AC 2017.

16 - Examinando a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) para o AC 2018, observou-se que a redução do lucro real decorreu fundamentalmente de queda de 80% do lucro contábil em 2018, comparado com 2017.

17 - Em uma ligeira análise horizontal, é possível verificar que a receita líquida cresceu 11,45%, entre os anos 2017 e 2018; os custos tiveram crescimento superior de 23,01% e as despesas operacionais cresceram 19,87% mais do que o próprio crescimento das receitas.

**18 - No tocante ao crescimento das despesas operacionais da atividade, chama a atenção o aumento significativo das despesas relacionadas abaixo, notadamente, as despesas com Propaganda, Publicidade e Patrocínio.**

19 - Como se pode notar na tabela abaixo, entre 2016 a 2018, as despesas com Propaganda, Publicidade e Patrocínio tiveram um crescimento de 4.420%, isto é, de R\$ 6.325.196,41 (2016) para R\$ 284.787.682,30 (2018).

(...)

22 – Em função desse aumento exagerado nos gastos com Propaganda, Publicidade e Patrocínio, emitidos as Intimações já citadas, procurando obter justificativas e esclarecimentos para divergência.

(...)

25 – Em atendimento, o sujeito passivo apresentou uma petição (Resposta Intim 07-anexo), onde procura esclarecer os motivos da “reestruturação contábil” ocorrida em 10/2017:

No exercício regular de suas atividades, a KCB celebra com redes atacadistas e varejistas contratos de fornecimento/ acordos comerciais de seus produtos. Tais contratos/acordos são marcados por intensas negociações que envolvem o pagamento de despesas e/ou verbas destinadas a alavancar a concretização/realização das vendas das mercadorias nos Pontos de Venda (“Trading Incentives”). Trata-se de prática de mercado reconhecidamente vinculada às atividades comerciais, cujo grande objetivo é incrementar as vendas dos produtos KCB e, conseqüentemente, os seus lucros. (grifo nosso)

(...)

Historicamente (antes de outubro de 2017), a KCB sempre reconheceu tais verbas/despesas comerciais como um desconto (reduzidor de receita bruta), sendo que tais saldos, registrados na conta contábil nº 0044210101, eram indicadas no plano de contas referencial da ECD como possuidores de natureza de descontos comerciais (Conta nº 3.01.01.01.02.02 do Plano de Contas Referencial).

Ocorre que, ao longo do ano de 2017, a KCB realizou análise e identificou que havia, no âmbito dos descontos concedidos, situações em que valores eram pagos de forma fixa e fundamentados em operações que exigiam, por parte dos clientes, determinada contra prestação (...), fato que fez com que a empresa entendesse que, para fins contábeis e de planos de conta referencial, tais valores fossem mais compatíveis como despesas de publicidade, propaganda e patrocínio, isto porque os produtos KCB, em razão das atividades que seriam prestadas pelos clientes, teriam maior exposição de sua marca, o que resultaria em maior venda.

26 – Em todos os esclarecimentos da petição acima, o sujeito passivo reitera: que as mudanças visaram aumento do lucro, que não houve postergação de Receitas ou antecipação de Despesas, em razão da referida classificação de saldos. Alega também que o Relatório de Auditoria Independente da “Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes” (anexados ao processo) atesta que os procedimentos contábeis adotados pelo sujeito passivo refletem adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada da fiscalizada. A realidade dos números não demonstra essas afirmações.

(...)

**29 – Procuramos explicação para os aumentos expressivos da conta Propaganda, Publicidade e Patrocínio. A empresa alega que, em 10/2017 houve reclassificação contábil de pagamentos que visam o incremento de vendas. Alega ainda, que os gastos que antes eram lançados na Conta Contábil nº 0044210101, conta esta que compõe a Conta Referencial de Descontos Incondicionais e Abatimentos, passaram a ser contabilizados na Conta Contábil nº 0044210006, que passou a compor a Conta Referencial nº 3.01.01.07.01.20 (Propaganda, Publicidade e Patrocínio).**

30– Elaboramos um quadro para um melhor entendimento

30.1- Para 2016 - R\$

Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)	Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)
0044210101	3.11.01.01.02.02	0044210006	3.01.01.07.01.20
Promoção Vendas Rebates	Descontos Incondicionais e Abatimentos	Provisão Promoção de Vendas	Propaganda, Publicidade e patrocínio
337.052.635,43	0,00	0,00	6.325.196,41

30.2- Para 2017 - R\$

Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)	Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)
0044210101	3.11.01.01.02.02	0044210006	3.01.01.07.01.20
Promoção Vendas Rebates	Descontos Incondicionais e Abatimentos	Provisão Promoção de Vendas	Propaganda, Publicidade e patrocínio
248.816.980,33	0,00	85.108.085,84	90.989.070,25

30.3 - Para 2018 - R\$

Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)	Conta Contábil	Conta Referencial(ECF)
0044210101	3.01.01.01.02.02	0044210006	3.01.01.07.01.20
Promoção Vendas Rebates	Descontos Incondicionais e Abatimentos	Provisão Promoção de Vendas	Propaganda, Publicidade e patrocínio
30.120.738,64	281.865.594,94	271.517.325,00	284.787.682,30

30.4 – Como podemos perceber, foi criada, para 2017 e 2018 uma conta "Provisão Promoção de Vendas" que não existia em 2016.

31 - Analisando a ECF – Escrituração Contábil Fiscal, no “bloco M300-Demonstração do Lucro Real - e-LALUR” verificamos uma queda acentuada nas provisões não dedutíveis, conforme quadro abaixo:

32 – Notamos que as Provisões não dedutíveis sofreram queda acentuada, enquanto que as des-pesas, ditas dedutíveis, com Propaganda, Publicidade e Patrocínio aumentaram, alterando consequentemente o cálculo do IRPJ e CSLL.

33 – Solicitamos novos esclarecimentos através do TIF Nº 08 (ver item 12) onde solicitamos uma planilha contendo os contratos firmados com as empresas de propaganda, publicidade e patrocínio, com todos os dados, inclusive país de origem da empresa.

34 – A empresa apresentou planilha (*planilha fornecedor PPP-anexo*) incompleta, pois não citou país de origem das empresas de Propaganda, Publicidade e Patrocínio. Algumas empresas não estão devidamente cadastradas no Brasil, ou seja, sem CNPJ como por exemplo: a) “La Verde Pro SRL (LVP)” sede Uruguai e Argentina; b) “WPP Group” -sede Estados Unidos; c) “J Walter Thompson Colombia SAS” - Colombia, contrariando o Código Civil (Lei 10406 de 10 de janeiro de 2002) art 1134:

**37 – De toda forma, o sujeito passivo apresentou alegações que, no entendimento da Auditora Fiscal, foram insuficientes para esclarecer as divergências apuradas. Além disso, a conta 0044210006 – “Provisão para Promoção de Vendas”, criada em 2017 é indedutível, conforme art. 13º da Lei 9.249 de 26 de Dezembro de 1.995:**

38 – Portanto os valores de R\$ 85.108.085,84 (oitenta e cinco milhões, cento e oito mil, oitenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos) e R\$ 271.517.325,00 (duzentos e setenta e um milhões, quinhentos e dezessete mil e trezentos e vinte e cinco reais) para os AC 2017 e 2018, respectivamente, devem ser glosados e tratados como despesas indedutíveis.

A partir de tais constatações, foram lavrados autos de infração de IRPJ/CSLL, com os seguintes objetos e com incidência de multa de 75%:

IRPJ

INFRAÇÃO: PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Provisão indedutível por não estar expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, ou por ter sido feita em excesso ao permitido pela legislação, conforme relatório fiscal em anexo.

CSLL

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Provisão indedutível por não estar expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, ou por ter sido feita em excesso ao permitido pela legislação, conforme relatório fiscal em anexo.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou impugnação em que defendeu (a) a nulidade do lançamento, por estar fundamentado em meras presunções; (b) a correção do procedimento contábil adotado; (c) a dedutibilidade das despesas materializadas; (d) o descabimento dos argumentos econômicos utilizados pela fiscalização.

A DRJ proferiu decisão que restou a seguir ementada, dando parcial provimento à impugnação:

NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de lançamento, quando o lançamento é efetuado por autoridade administrativa competente e não há preterição do direito de defesa do contribuinte, e cumpre todos os requisitos legais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 PROVISÃO. VALORES ADICIONADOS. EXCLUSÃO. LANÇAMENTO.

Dos valores glosados de provisão, devem ser excluídos do lançamento o valor corresponde às adições efetuadas no Lalur.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

A multa de 75% é a multa de menor percentual e respeita o princípio da proporcionalidade.

Em específico, os fundamentos adotados pela DRJ no mérito do auto de infração foram os seguintes:

22. A impugnante alegou que a conta contábil nº 0044210006 (Conta Provisão Promoção de Vendas) referem-se a incentivos comerciais (“Trading Incentives”), concedidos aos seus clientes (empresas atacadistas/varejistas) em razão de ações promocionais realizadas em suas lojas. Por estas explicações dadas pela contribuinte, constata-se que as Promoções de Vendas, na verdade, são descontos concedidos a seus clientes, empresas atacadistas/varejistas, em razão de ações promocionais realizadas em suas lojas. **Considero verossímil esta alegação da impugnante, pois são conhecidas por todos, as promoções que ocorrem em supermercados. Assim, entendo que é propaganda em sentido amplo, e, portanto, não sofreriam a retenção de imposto de renda sobre prestação de serviços de propaganda e publicidade prevista no artigo 53 da Lei 7.450/85, e estas despesas de incentivos comerciais seriam dedutíveis, se efetivamente incorridas.**

23. **A fiscalização não glosou as despesas de Promoção de Vendas, mas Provisão Promoção de Vendas. Assim, mesmo que as despesas de promoção de vendas sejam dedutíveis, as promoções de vendas não são dedutíveis**, pois, conforme inciso I do art. 13 da Lei 9.249, apenas as provisões constituídas para pagamento de férias e de décimo-terceiro salário de seus empregados são dedutíveis, confira-se:

24. A contribuinte em sua impugnação concordou que as provisões de Promoção de Vendas são indedutíveis, enquanto mantém a condição de provisão, mas que torna dedutível quando se materializa, isto é, quando se concretiza como uma despesa.

25. Em relação aos valores de glosados pela fiscalização referente a conta contábil nº 0044210006 (Conta Provisão Promoção de Vendas), a impugnante alegou, em fls. 814, que esses valores não foram deduzidos, mas adicionados na apuração do lucro tributável, e que o laudo contábil demonstra esse fato.

(...)

30. Dessa forma, o Laudo Contábil não explica como o valor deduzido de Provisão Promoção Vendas de R\$ 85.108.085,84 do ano-calendário de 2017 e de R\$ 271.517.325,00 do ano-calendário de 2018 não teriam impacto na apuração de IRPJ e de CSLL. Conforme o DRE AC 2017, fls. 693, a dedução de Provisão Promoção Vendas foi de R\$ 85.108.085,84, e conforme DRE AC 2018, fls. 693, a dedução de Provisão Promoção Vendas foi de R\$ 271.517.325,00. Em nenhum momento a impugnante não negou a existência de deduções nesse montante nos DREs do ano-calendário de 2017 e 2018.

31. A impugnante alega que devem ser consideradas as adições e também as exclusões para se verificar a correta tributação das Provisões Promoções Vendas. Porém, a tabela apresentada é contraditória, pois em vez de somar as adições e as exclusões, apresenta a diferença entre as adições e as exclusões. Assim, considero que apenas os valores adicionados no Lalur e na Lacs devem ser consideradas despesas dedutíveis.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que defende a comprovação de não dedução das provisões não materializadas, bem como reforça os argumentos já anteriormente suscitados quanto ao seu procedimento contábil e a improcedência da impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração cujo objeto é a glosa de dedução realizada pela Recorrente, relativamente à conta 0044210006 – “Provisão para Promoção de Vendas”, que foi considerada como uma “provisão indedutível” pela fiscalização: *“Provisão indedutível por não estar expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, ou por ter sido feita em excesso ao permitido pela legislação, conforme relatório fiscal em anexo”*.

No Relatório Fiscal, consignou ainda a fiscalização *“que o sujeito passivo apresentou alegações que, no entendimento da Auditora Fiscal, foram insuficientes para esclarecer as divergências apuradas. Além disso, a conta 0044210006 – “Provisão para Promoção de Vendas”, criada em 2017 é indedutível, conforme art. 13º da Lei 9.249 de 26 de Dezembro de 1.995”*.

**Fundamenta-se o auto de infração, portanto, na indedutibilidade de provisões que não aquelas expressamente autorizadas pela Lei 9.249/1995.**

**Com isso, a autuação decorre da glosa integral do saldo contábil da conta 0044210006 “Provisão para Promoção de Vendas” (conta de resultado).**

Todavia, ainda no curso da fiscalização, a Recorrente já havia indicado que os lançamentos contábeis não correspondiam pura e simplesmente a “provisões indedutíveis” propriamente ditas, mas representavam despesas operacionais efetivamente materializadas e incorridas, cuja natureza seria de “Trading Incentives”. A conta contábil em questão, pois, apesar

da denominação “provisão”, pertencia ao grupo de despesas operacionais, inclusive no plano de contas referencial.

Além disso, a Recorrente alegou que os ajustes (adições e reversões) de provisões na apuração do IRPJ e da CSLL se deu, nos períodos de 2016, 2017 e 2018, pela movimentação das contas patrimoniais de provisões e que teria sido feito adequadamente. Isto é, que a contrapartida no resultado da criação da provisão na conta patrimonial (0044210006 - Conta Provisão Promoção de Vendas) é tratada como indedutível na apuração (é adicionada). E, quando a despesa se materializa, revertendo a provisão, a receita contábil é ajustada através de exclusão.

Tanto é assim que, ainda na fiscalização, foram apresentados pela Recorrente diversos documentos (e-fls. 373-663) no sentido de provar a efetiva ocorrência das despesas de publicidade e marketing (em sentido amplo) e sua natureza operacional, bem como o adequado ajuste na apuração de IRPJ e CSLL. Ainda, a Recorrente empreendeu sucessivas explicações quanto à forma de contabilização de referidas despesas, enfatizando a modificação de procedimento contábil empreendida a partir de 2017.

Veja-se o que afirmou a Recorrente ainda no atendimento à Intimação n. 2 (e-fls. ):

No exercício regular de suas atividades, a KCB celebra com redes atacadistas e varejistas contratos de fornecimento/ acordos comerciais de seus produtos. Tais contratos/acordos são marcados por intensas negociações que envolvem o pagamento de despesas e/ou verbas destinadas a alavancar a concretização/realização das vendas das mercadorias nos Pontos de Venda (“Trading Incentives”). Trata-se de prática de mercado reconhecidamente vinculada às atividades comerciais, cujo grande objetivo é incrementar as vendas dos produtos KCB e, conseqüentemente, os seus lucros.

O fundamento da concessão de tais verbas/despesas comerciais previstos na negociação de fornecimento de mercadorias se relaciona, por exemplo, (i) ao marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas das redes; (ii) às promoções de aniversário; (iii) à inauguração de lojas; (iv) às quebras; (v) à não realização dedeoluções e avarias de mercadorias; e (vi) à fidelização, vinculada ao crescimento dos pedidos de venda das mercadorias adquiridas das redes atacadistas e varejistas.

Historicamente (antes de outubro de 2017), a KCB sempre reconheceu tais verbas/despesas comerciais como um desconto (reduzidor de receita bruta), sendo que tais saldos, registrados na conta contábil nº 0044210101, eram indicadas no plano de contas referencial da ECD como possuidores de natureza de descontos comerciais (Conta nº 3.01.01.01.02.02 do Plano de Contas Referencial).

Ocorre que, ao longo do ano de 2017, a KCB realizou análise e identificou que havia, no âmbito dos descontos concedidos, situações em que valores eram pagos de forma fixa e fundamentados em operações que exigiam, por parte dos clientes, determinada contraprestação (exemplo: inclusão do produto da KCB em gôndola de supermercado, realização de promoções e eventos, criação de estandes e

banners, etc.), fato que fez com que a empresa entendesse que, para fins contábeis e de planos de conta referencial, tais valores fossem mais compatíveis como despesas de publicidade, propaganda e patrocínio, isto porque os produtos KCB, em razão das atividades que seriam prestadas pelos clientes, teriam maior exposição de sua marca, o que resultaria em maior venda.

A par desse esclarecimento, considerando o prazo de 10 (dez) dias corridos concedidos pela r. Fiscalização, bem como o considerando que as informações solicitadas envolvem dezenas de milhares de lançamentos, **a KCB apresenta de forma exaustiva os lançamentos da conta contábil nº 0044210006, que representam em torno de 95% (noventa e cinco por cento) dos lançamentos totais da Conta referencial nº 3.01.01.07.01.20 (propaganda, publicidade e patrocínio).**

Tais explicações igualmente constaram do atendimento ao Termo de Intimação nº 5 (e-fls. 664-665):

Neste sentido, cumpre esclarecer que em outubro do ano de 2017, houve uma reclassificação contábil de pagamentos que visam o incremento de vendas e uma maior exposição dos produtos da KCB junto a seus clientes, como por exemplo, anúncios em tablóides, rádio ou televisão do circuito interno de grandes redes varejistas e atacadistas.

Assim, os gastos que antes eram lançados na Conta Contábil nº 0044210101, conta esta que compõem a Conta Referencial de Descontos Incondicionais e Abatimentos, passaram a ser contabilizados na Conta Contábil nº 0044210006, que passou a compor a Conta Referencial nº 3.01.01.07.01.20 (Propaganda, Publicidade e Patrocínio).

No que tange à forma de contabilização, a Recorrente prestou esclarecimentos também quando da Resposta ao Termo de Intimação 09:

“No ano de 2016, a empresa adotou, como procedimento, a realização dos ajustes na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL pela integralidade dos valores lançados a débito e a crédito nas contas patrimoniais de provisões. Em outras palavras, todos os lançamentos a crédito nas contas patrimoniais de provisões, cuja contrapartida necessária foram lançamentos a débito no resultado contábil (despesas), foram adicionados na linha 06 “Lançamento de Adição: 6 – Provisões não dedutíveis” do e-LALUR e e-LACS. Da mesma forma, todos os lançamentos a débito nas contas patrimoniais de provisões, cuja contrapartida foram lançamentos a crédito no resultado contábil (receitas), em razão de reversão da provisão ou ainda realização da despesa, foram excluídos na linha 95 “Lançamento de exclusão: 95 Reversão dos Saldos das Provisões não dedutíveis” do e-LALUR e e-LACS.

(...)

De qualquer forma, partir de 2017, a KCB alterou seu procedimento e passou a realizar os ajustes de provisões pelo total do saldo das contas contábeis, o que resultou em uma redução significativa do montante do ajuste realizado, visto que, ao longo do ano de 2016, o procedimento de constituir e reverter as provisões ao longo de cada mês implicava número relevante de lançamentos a débito e a crédito nas contas contábeis mencionadas na planilha anexa (Doc. Comprobatorio nº 01\_acima).”

Em outras palavras, o que afirma a Recorrente é que:

- a) Em 2016, a empresa adotou, como procedimento, a realização dos ajustes na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL pela integralidade dos valores lançados a débito e a crédito nas contas patrimoniais de provisões. Em outras palavras, todos os lançamentos a crédito nas contas patrimoniais de provisões, cuja contrapartida necessária foram lançamentos a débito no resultado contábil (despesas), foram adicionados na linha 06 “Lançamento de Adição: 6 – Provisões não dedutíveis” do e-LALUR e e-LACS. Da mesma forma, todos os lançamentos a débito nas contas patrimoniais de provisões, cuja contrapartida foram lançamentos a crédito no resultado contábil (receitas), em razão de reversão da provisão ou ainda realização da despesa, foram excluídos na linha 95 “Lançamento de exclusão: 95 Reversão dos Saldos das Provisões não dedutíveis” do e-LALUR e e-LACS.
- b) A partir de 2017, a Recorrente alterou seu procedimento e passou a realizar os ajustes de provisões pelo total do saldo das contas contábeis, o que resultou em uma redução significativa do montante do ajuste realizado, visto que, ao longo do ano de 2016, o procedimento de constituir e reverter as provisões ao longo de cada mês implicava número relevante de lançamentos a débito e a crédito nas contas contábeis;
- c) Então, a partir de 2017, ao invés de controlar o registro de provisão, sua adição e sua reversão de modo individualizado para cada lançamento, a Recorrente passou a fazer pelas diferenças de saldos das contas patrimoniais de provisões no começo e no final do ano.
- d) Além dessa mudança, os gastos que antes eram lançados na Conta Contábil nº 0044210101, conta esta que compõem a Conta Referencial de Descontos Incondicionais e Abatimentos, a partir de 2017 passaram a ser contabilizados na Conta Contábil nº 0044210006, que passou a compor a Conta Referencial nº 3.01.01.07.01.20 (Propaganda, Publicidade e Patrocínio).
- e) Assim, quando da constituição inicial, de fato os valores da conta contábil 0044210006 teriam natureza de provisão, mas que, na medida de sua materialização, esses valores passam a ser despesas operacionais efetivamente incorridas;

- f) Que o ajuste realizado pelos saldos finais e iniciais da conta patrimonial de provisão resultam no mesmo efeito líquido de adicionar o saldo total da conta de resultado conta contábil nº 0044210006 e excluir os valores efetivamente materializados na conta de passivo nº 00224100010;
- g) Que somente os valores registrados na conta contábil nº 222410010 que foram efetivamente materializados (baixados contra caixa ou ativo) é que afetaram como despesa a apuração do IRPJ e da CSLL;

**Este é o cerne da argumentação aduzida pela Recorrente ao longo de todo o processo, desde a fiscalização.**

Apesar de tais explicações, a fiscalização entendeu de forma bastante sucinta que tais justificativas não eram suficientes e tratou, como visto, toda a conta de resultado 0044210006 – “Provisão para Promoção de Vendas” como se efetivamente se referisse tão somente a despesa com provisões e que tal provisão seria indedutível.

**Não houve, portanto, efetiva análise das questões suscitadas pela contribuinte quanto à (i) natureza dos valores; (ii) forma de contabilização; (iii) inexistência de efeito tributário distinto entre os procedimentos adotados antes e depois de 2017 (isto é, controle individual ou pelo saldo da conta patrimonial); e (iv) adequada exclusão no LALUR apenas da parcela das provisões que efetivamente é materializada.**

Na DRJ, tais questões foram apenas parcialmente enfrentadas:

30. Dessa forma, o Laudo Contábil não explica como o valor deduzido de Provisão Promoção Vendas de R\$ 85.108.085,84 do ano-calendário de 2017 e de R\$ 271.517.325,00 do ano-calendário de 2018 não teriam impacto na apuração de IRPJ e de CSLL. Conforme o DRE AC 2017, fls. 693, a dedução de Provisão Promoção Vendas foi de R\$ 85.108.085,84, e conforme DRE AC 2018, fls. 693, a dedução de Provisão Promoção Vendas foi de R\$ 271.517.325,00. Em nenhum momento a impugnante não negou a existência de deduções nesse montante nos DREs do ano-calendário de 2017 e 2018.

31. A impugnante alega que devem ser consideradas as adições e também as exclusões para se verificar a correta tributação das Provisões Promoções Vendas. Porém, a tabela apresentada é contraditória, pois em vez de somar as adições e as exclusões, apresenta a diferença entre as adições e as exclusões. Assim, considero que apenas os valores adicionados no Lalur e na Lacs devem ser consideradas despesas dedutíveis.

32. Estes valores de adição de R\$ 40.709.365,54 no ano-calendário de 2017 e de R\$ 29.483.161,27 são confirmados no e-lalur do SPED-ECF, conforme extratos abaixo:

Para atender ao que entendeu a DRJ, já em sede de recurso voluntário, a Recorrente trouxe aos autos milhares de comprovantes a demonstrar a efetiva materialização, ou

seja, a substância dos lançamentos contábeis de reversão das provisões e, conseqüentemente, da decorrente exclusão no LALUR, bem como novo laudo contábil a demonstrar seu direito.

A conseqüência da posição adotada pela fiscalização e pela DRJ redundou, na verdade, na falta de investigação adequada do que constitui o cerne da questão a ser enfrentada nos presentes autos e que, em meu entender, representa a essência do que defendeu a fiscalizada desde o início da lide: (i) se a Recorrente efetivamente faz o procedimento de adição/exclusão no LALUR de forma a deduzir apenas as despesas efetivamente incorridas (seja individualmente ou pelo saldo); (ii) e se tais lançamentos contábeis estão comprovados documentalmente.

Assim, pouco do que é – em nossa visão - verdadeiramente essencial foi efetivamente enfrentado.

Tem-se que os fatos sobre os quais deve este Conselho se pronunciar encontram-se ainda pendentes de uma adequada confirmação, a permitir um julgamento correto sobre premissas minimamente claras.

Entendo, então, que se faz necessário converter o presente julgamento em diligência, a fim de que sejam esclarecidas as seguintes questões:

- a) Confirmar o procedimento contábil da Recorrente quanto à constituição inicial da provisão, bem como sua reversão quando da materialização da despesa, compreendendo o lançamento contábil e o ajuste na apuração do IRPJ/CSLL no LALUR;
- b) Confirmar se esse procedimento contábil é adequadamente registrado nos lançamentos contábeis, tanto nas contas de resultado quanto nas contas patrimoniais;
- c) Averiguar se os lançamentos contábeis de reversão de provisão encontram-se fundamentados em documentação comprobatória da efetiva ocorrência/materialização da despesa;
- d) Confirmar se os saldos final e inicial das contas em questão são compatíveis com os documentos apresentados;
- e) Concluir, ao final, se o ajuste de exclusão no LALUR é feito apenas para a parcela das despesas efetivamente materializadas, como alegado pelo contribuinte;

No curso da diligência, deverá ser intimada a Recorrente para manifestação, bem como poderão ser adotadas análises por amostragem, no melhor entender da diligência.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**

RESOLUÇÃO 1101-000.162 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.722832/2021-77

DOCUMENTO VALIDADO