

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 667



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

Processo nº 15889.000243/2008-32
Recurso nº
Resolução nº **1202-000.219 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 8 de outubro de 2013
Assunto PROVISÃO - PARTICIPAÇÃO DE DEBENTURISTAS NOS LUCROS -
DEDUÇÃO - LUCRO REAL
Recorrente USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto e Alexei Macorin Vivan (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se o presente processo de Autos de Infração (fls. 05/18), nos quais a fiscalização constatou, nos anos calendários de 2004, 2005 e 2006, as seguintes irregularidades:

- Dedução indevida de “valor da provisão para pagamento da participação a debenturistas, devida, acumuladamente, no vencimento e/ou correspondente a debêntures não vencíveis e/ou resgatadas”;
- Compensação indevida de prejuízos fiscais, “em razão de compensação em montante superior ao saldo de períodos anteriores”.

Foram, assim, constituídos créditos de IRPJ e CSLL na seguinte conformidade:

	Tributo	Juros	Multa de 75%	Valor do crédito
IRPJ	R\$ 23.235.212,10	R\$ 5.987.099,66	R\$ 17.426.409,05	R\$ 46.648.720,81
CSLL	R\$ 7.440.459,80	R\$ 1.682.455,30	R\$ 5.580.344,84	R\$ 14.703.259,94
TOTAL	R\$ 61.351.980,75			

Em 27.11.2007 e 29.05.2008, foram lavrados, respectivamente, os Termos de Verificação Fiscal (fls. 33/36 e 26/27), extraindo-se, em suma, as seguintes conclusões fiscais:

- ✓ Conforme Ata de Assembleia Extraordinária realizada em 03.12.02, Escritura Particular de Emissão de Debêntures de 11.12.02 (fl. 25 a 28) e Contrato de Subscrição de fls. 31/32, a Recorrente emitiu debêntures e as alienou à Companhia Agrícola Luiz Zillo e Sobrinhos, em 30.12.02, conferindo aos seus titulares a participação nos lucros da emitente, à razão de 50% do valor acumulado entre o mês da emissão e o mês imediatamente anterior ao resgate, participação esta que será devida e paga acumuladamente no resgate;
- ✓ Restou demonstrado que, na determinação do lucro real dos anos calendários de 2003 a 2006, não foram adicionados os valores das provisões para pagamento das participações dos debenturistas, devidas, acumuladamente, no vencimento; vale dizer, o contribuinte deduziu, na apuração do lucro, a provisão para pagamento da participação a debenturistas correspondentes a debentures emitidas em 2002 não vencíveis e/ou resgatadas nos referidos anos calendários;
- ✓ Constatou-se que o imposto de renda somente é retido pela emitente corretamente, no tocante à participação no lucro, no resgate das debêntures e que a adquirente somente reconhece referida participação como receita, no vencimento e liquidação das debêntures.

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 667

- ✓ Ao se tratar de participação que terá por base de cálculo o resultado acumulado entre a emissão e o resgate, o valor apurado constitui provisão que sofrerá alterações em razão dos resultados que serão apurados nos períodos posteriores até o vencimento/resgate das debêntures;
- ✓ Portanto, foi computada indevidamente, na determinação do lucro real, a provisão para pagamento de participação dos debenturistas, por não constarem entre as provisões dedutíveis expressamente autorizadas pelo Decreto 3.000/99 (art. 335);
- ✓ É verificada compensação indevida de prejuízos, por superior ao saldo passível de compensação, nos anos-calendários de 2004 a 2006;
- ✓ Por isto, a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, através de Auto de Infração, por glosa da dedução correspondente à provisão para pagamento de participação de debenturistas, da compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa de CSLL.

Intimada da lavratura dos Autos de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 172/180), encaminhando-se os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, a qual houve por bem manter as glosas realizadas pela fiscalização, relativamente às exclusões indevidas do lucro, julgando improcedente a Impugnação e mantendo o crédito tributário, nos termos da ementa descrita (fls. 189/195):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006

PROVISÃO - PARTICIPAÇÃO DE DEBENTURISTAS NOS LUCROS - DEDUÇÃO - LUCRO REAL. Somente podem ser deduzidas, na apuração do lucro real, as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária. A participação nos lucros dos debenturistas só pode ser deduzida do lucro real quando for reputada efetivamente incorrida, sendo descabida a dedução de provisões contabilizadas a este título.

Lançamento Procedente.

Tendo sido intimada em 18/12/2008, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 198/220) em 16/01/2009, merecendo destaque as seguintes alegações:

Inaplicabilidade das regras que tratam de provisões ao caso dos pagamentos de debêntures com participações nos lucros:

- a) O desconto dos gastos com a participação de debêntures no resultado submete-se a regime próprio (art. 462, I, RIR/99), não se confundindo com as regras que dispõem a respeito da formação do lucro, tais como as normas que disciplinam a dedutibilidade das provisões (art. 335, RIR/99) e das despesas incorridas (art. 299 e seguintes do RIR/99);

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 667

- b) Comparando-se a natureza, o momento e a forma de registro da provisão com a natureza, o momento e a forma de registro da participação de debenturista, verifica-se que a primeira é um elemento relacionado com a apuração e formação do resultado do exercício, enquanto o segundo (pagamento das debentures) é um desconto ou diminuição do próprio lucro já apurado, em vista da obrigação dessa parcela ao titular do papel;
- c) Coerentemente, o Regulamento do Imposto sobre a Renda sistematizou o tema de modo a separar as regras relacionadas às provisões – afetas à determinação do resultado – do desconto da participação dos debenturistas – tema relacionado com o lucro já determinado. O tratamento das provisões para fins de apuração do resultado tributável está disciplinado no art. 335 e seguintes, incluído no Capítulo V, definido como Lucro Operacional, enquanto a dedutibilidade das remunerações dos debenturistas que participam dos lucros encontra-se prevista no art. 462, I, inserido no Capítulo IX, que trata do Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado;
- d) Em face das normas de regência (arts. 58 do DL 1.598/77 e 462 do RIR/99), a dedução das participações de debêntures nos resultados das emitentes não reclamam pagamento ou crédito aos beneficiários. Reclama apenas que haja lucros e títulos em face do qual as participações fiquem asseguradas. No caso, apurou-se (sic) lucros nos períodos considerados e os títulos das debêntures asseguravam a participação dos debenturistas em tais lucros;
- e) Inexiste na lei e demais normas regulamentares qualquer condicionamento a que os efeitos fiscais dessa divisão de lucros só pudesse ser produzido no resgate do título;
- f) Não pode ser aceito o argumento da DRJ no sentido de que o art. 13, I, da Lei nº 9.249/95 seria uma regra geral aplicável à generalidade dos elementos formadores do lucro real e, portanto, alcançaria o pagamento dos debenturistas na hipótese em exame: primeiro porque se trata de alegação distinta da exposta como fundamentação pela fiscalização para impor a exigência fiscal; segundo porque, ainda que regra geral, diz respeito a custos e despesas relacionados à formação do resultado;
- g) Para o desconto da participação dos debenturistas do resultado tributável, faz-se necessário, nos termos do art. 462, I, do RIR/99, que a sociedade emitente dos papéis apure lucro e haja previsão de que as debêntures sejam remuneradas em função do resultado apurado pela sua emitente;
- h) Ao fundamentar a exigência em disposição inaplicável ao caso das debêntures, a Fiscalização lança mão ao uso de analogia para a imposição da obrigação tributária, o que é vedado pelo art. 108, §1º, do CTN;

Os valores deduzidos eram despesas certas e incorridas, nos respectivos períodos de apuração

- i) Os valores apropriados pela Recorrente ao longo dos anos de 2003 a 2006 tinham a natureza de despesa incorrida;

- j) Dado que a debenturista podia requerer, a qualquer tempo e quando bem lhe conviesse, o resgate antecipado do título, era imperioso que a ora Recorrente, ao apurar o resultado de cada período, considerasse, como fez, a participação do debenturista nos lucros até então apurada como definitiva, certa e exigível;
- k) Nessa medida, a cada mês que a Recorrente apurava o lucro, surgia o dever de pagar 50% do montante então acumulado ao debenturista. Por esse motivo, os valores que foram deduzidos tinham a natureza de despesa incorrida e não de mera provisão;
- l) Podendo o resgate ser feito a qualquer tempo e em razão da previsão do pagamento dos lucros acumulados (e não de eventual sobra verificada entre a data de emissão dos papéis e a data do resgate), fez com que a obrigação da Recorrente fosse considerada um passivo exigível e, portanto, despesa incorrida e dedutível do lucro tributável;
- m) As despesas com o pagamento do debenturista assemelham-se com as despesas financeiras das pessoas jurídicas, aplicando-se o art. 374, I, do RIR/99, por meio do qual o correto é o procedimento de apropriar a despesa referente ao uso do capital de terceiro na medida em que se está na posse do capital;
- n) A Recorrente colaciona precedentes do Conselho de Contribuintes no sentido de que as obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período base e não pagas são dedutíveis em face do regime de competência;
- o) Em resumo, não se trata de provisões, já que as debêntures emitidas revelam a certeza da existência da obrigação e o seu respectivo valor durante os meses transcorridos até o resgate de papéis. O valor não tem a natureza de provisão, mas sim de despesa incorrida, dado que se qualificava como certa, líquida e exigível;
- p) Ainda que se admitisse o entendimento da Fiscalização, ao menos o prejuízo apurado pela Recorrente em 2003 deveria ser descontado do montante glosado;

Do tratamento de postergação no recolhimento de IR/CSL nos períodos autuados

- q) Ainda que fosse admissível contestar a apropriação dos valores pela Recorrente, as parcelas apropriadas ao longo de 2003 a 2006 não poderiam ter o tratamento de dispêndios indedutíveis, mas sim de antecipação no reconhecimento do desconto, com a consequente postergação no recolhimento de IRPJ/CSL;
- r) Os PNs 57/79 e 02/96 determinam que os agentes fiscais devam averiguar se determinado dispêndio foi deduzido antecipadamente na determinação do resultado tributável e, caso isso se verifique, realizar a recomposição das bases tributáveis desde o período em que a parcela foi deduzida até o momento em que o contribuinte poderia realizá-la, a fim de se exigir unicamente multa e juros decorrentes do atraso no recolhimento de tributos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões e em 4.12.2009 a Recorrente requereu expressamente (fls. 626/627) a desistência parcial do presente Recurso Voluntário quanto aos itens I (“inaplicabilidade das regras que tratam de provisões ao caso dos pagamentos de debêntures com participação nos lucros”), II (“dedutibilidade de despesas certas

e incorridas”) e III (“tratamento de postergação no recolhimento de IR/CSL nos períodos autuados”), uma vez que, segundo petição datada de 28.10.2010, optou pela inclusão dos aludidos valores no REFIS trazido pela Lei nº 11.941/09.

Tendo em vista a opção da Recorrente pelo parcelamento parcial dos débitos objeto deste processo, restou apenas sob análise a questão relativa ao “*pleito de recomposição dos saldos de prejuízos fiscais/bases negativas de anos anteriores, compensáveis nos períodos de 2004 a 2006, conforme aduzido no tópico IV do recurso voluntário (...)*”, conforme fls. 626.

Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento dos recursos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

O Recurso Voluntário e as Contrarrazões são tempestivos e preenchem os pressupostos de admissibilidade. Dessa forma, deles tomo conhecimento e passo a analisar as questões de mérito.

Do mérito

A despeito da desistência parcial requerida pela Recorrente, é cabível a discussão integral do presente, ao menos em tese, para configuração da situação sob análise, restando expresso que a única controvérsia existente refere-se ao item IV do Recurso Voluntário (recomposição dos saldos de prejuízos fiscais/bases negativas de anos anteriores – 2004 a 2006).

Cuida o presente processo em examinar a procedência da conduta da Recorrente no que tange à dedutibilidade dos valores relativos à participação de debenturistas nos anos-calendários de 2004, 2005 e 2006, período objeto de autuação.

Segundo a Fiscalização e o acórdão recorrido, a Recorrente apenas poderia ter deduzido, do lucro real, as participações nos lucros dos debenturistas quando do resgate/vencimento do título, sendo que, durante os anos-calendários fiscalizados, tais valores figuram como meras provisões contabilizadas, cuja dedução não está autorizada por lei.

Por outro lado, alega a Recorrente que referidos valores deduzidos não se tratam de provisões, pelo contrário, mas de despesas efetivamente incorridas na medida em que “*em face das normas de regência, a dedução das participações de debêntures nos resultados das emitentes não reclamam pagamento ou crédito aos beneficiários. Reclama apenas que haja*

lucros e títulos em face do qual as participações fiquem asseguradas. No caso, apurou-se lucros (sic) nos períodos considerados e os títulos das debêntures asseguravam a participação dos debenturistas em tais lucros”.

Acerca da dedução, na apuração do lucro real, das despesas com participação de debêntures, prescrevem os artigos 58, II, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77 e 462, inciso I, e 463 do Decreto 3.000/99, respectivamente:

Art. 58 - *Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:*

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores

Art. 462. *Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):*

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

Art. 463. *Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).*

Como se vê, a lei tributária autoriza a dedução pela pessoa jurídica, do lucro líquido de período de apuração, dos valores devidos a título de participação nos lucros assegurada a debêntures de sua emissão. A controvérsia nos autos circunscreve-se em determinar quando a Recorrente poderia ter efetuado tal desconto, o que implica em definir se os valores contabilizados pela Recorrente, nos exercícios autuados, a título de participação dos lucros dos debenturistas, caracterizam-se por provisões – não dedutíveis – ou implicam despesas efetivamente incorridas, ensejando assim a dedutibilidade na apuração do lucro real.

Conforme orientações e esclarecimentos prestados pela Receita Federal do Brasil, trazidos pela própria Recorrente em suas razões recursais, as *provisões* “são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro”; ao passo que se entende como *despesa incorrida* quando verificados “todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor”, sendo que “não se pode considerar como incorrida a despesa cuja realização esteja condicionada à ocorrência de evento futuro”.

Embora o pagamento não se afigure como imprescindível para caracterizar “despesa incorrida” para fins de sua dedutibilidade no lucro real, faz-se necessária a exigibilidade das despesas no período-base e que estas reflitam encargos devidamente

quantificados e identificados. Enquanto que “a provisão em sua acepção técnica reflete fato incerto e futuro e de valor estimável, a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente” (trecho extraído do Acórdão CSRF/01-02.637).

Neste sentido, seguem precedentes:

IRPJ. DESPESAS INCORRIDAS PROVISÕES. As obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para o pagamento, com a designação imprópria de "provisão" não impede a dedução da despesa, assegurada no art. 191 do RIR/80. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-02.637 em 16.03.1999)

[...] IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS INCORRIDAS - Como custos ou despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de obrigação assumida e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passivo exigível da empresa. (Recurso 114942. Câmara: PRIMEIRA CÂMARA. Número do Processo: 13005.000089/93-89 Data da Sessão: 08/12/1998. Acórdão 101-92453. Publicado no DOU em: 11.08.1999) – não grifados no original

No caso em exame, pela análise dos autos, afere-se que os encargos com o pagamento da participação nos lucros da Recorrente, devida aos debenturistas, não eram exigíveis, nem certas e identificadas nos períodos-bases autuados, porquanto a forma do cálculo dessa participação se dava sobre o lucro acumulado, considerados valores positivos e negativos até o momento anterior ao resgate. Por conseguinte, não compreendem despesas incorridas, mas verdadeiras provisões contabilizadas.

Extrai-se do próprio Termo de Verificação (fl. 33/36), que, conforme a Ata de Assembleia Extraordinária realizada em 03.12.02, Escritura Particular de Emissão de Debêntures de 11.12.02 (fl. 25 a 28) e Contrato de Subscrição de fls. 31/32, as debêntures emitidas em 2002 conferiam aos respectivos titulares participação nos lucros da emitente à razão de 50% do **valor acumulado entre o mês da emissão e o mês imediatamente anterior ao resgate, participação esta que será devida e paga acumuladamente no resgate**. Ou seja, a despesa em comento somente seria incorrida, isto é, devida, exigível, certa e quantificada quando do resgate do título pelo debenturista.

Como bem salientado pela Fiscalização, uma vez que a participação era calculada a partir do resultado acumulado entre a emissão e o resgate da debênture, os valores a serem pagos a título de participação nos lucros somente seriam identificados e corretamente quantificados quando do resgate/vencimento do título, na medida em que prejuízos posteriores interfeririam no *quantum* devido em favor dos debenturistas.

Daí porque não há que prosperar o argumento da Recorrente no sentido de que “a cada mês que a Recorrente apurava o lucro, surgia, conseqüente e obrigatoriamente, o dever de pagar 50% do montante então acumulado ao debenturista. Por esse motivo, os

valores que foram deduzidos tinham a natureza de despesa incorrida e não de mera provisão”. O fato de o resgate poder ser feito a qualquer tempo, aduzido pela Recorrente, só vem a corroborar as razões da Fiscalização de que os valores indevidamente descontados consubstanciam provisões contabilizadas. Ora, a provisão era justamente feita, pois diante de uma despesa, ainda não certamente quantificada, a ser realizada em data futura, com o intuito de preservar-se de eventuais riscos patrimoniais.

Ademais, entendo inaplicável o art. 374, I, do RIR/99 à hipótese dos autos, tal como pretende a Recorrente, uma vez que os valores glosados pelo Fisco não se qualificam como capital financeiro relativo à remuneração das debêntures por meio do pagamento de juros, mas correspondem a rendimentos conferidos aos seus titulares consistentes em participação no lucro da companhia à razão de 50% do lucro acumulado entre emissão e resgate do título.

Todavia, como tais valores em discussão foram objeto de desistência expressa pela Recorrente em razão da adesão ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 (vide fls. 652), as considerações acima buscaram apenas situar a presente discussão.

Por fim, quanto à alegação restante na controvérsia relativa ao pleito de recomposição dos saldos de prejuízos fiscais/bases negativas de anos anteriores, compensáveis nos períodos de 2004 a 2006 (fls. 626), vale lembrar que esta não foi contestada pela Procuradoria da Fazenda Nacional nas contrarrazões ao presente Recurso Voluntário.

Além disso, a DRJ já havia consignado (fls. 191/192) que referida recomposição deveria ser realizada à luz do quanto fosse decidido nos autos do processo 15889.000621/2007-05. Vejamos:

“Afirma o impugnante que o mérito das glosas, efetuadas no presente processo administrativo, das compensações de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas está vinculada à sorte dos autos de infração lavrados no processo administrativo 15889.000621/2007-05, já que nestes autos de infração foi alterado o saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas compensáveis em períodos posteriores.

Com efeito, os autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados no processo administrativo 15889.000621/2007-05 correspondem ao encerramento parcial da mesma ação fiscal da qual resultou a lavratura dos autos de infração do presente processo administrativo.

Nos autos do processo administrativo 15889.000621/2007-05, há autos de infração de IRPJ e de CSLL, lavrados para o ano-calendário de 2002, nos quais também houve glosa da dedução indevida da provisão para pagamento de participação dos debenturistas nos lucros, glosa esta que alterou o saldo de prejuízos e de saldos negativos compensáveis em períodos posteriores. Quando da lavratura destes autos de infração, houve encerramento apenas parcial da ação fiscal, que prosseguiu para os anos-calendário posteriores, resultando na lavratura dos autos de infração de que trata o presente processo administrativo. Assim, a sorte

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 667

dos autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados no processo administrativo 15889.000621/2007-05 tem repercussão no crédito tributário constituído de ofício no presente processo administrativo. A alteração nos prejuízos e saldos negativos compensáveis realizada naqueles autos de infração refletem na glosa das compensações de prejuízos e saldos negativos levada a efeito por meio dos autos de infração do presente processo administrativo.

Dai a necessidade de se evitar decisões divergentes nos dois processos administrativos. Esta é a razão pela qual foi determinada, por meio do Despacho n° /2008 (fl.) a apensação de ambos os processos administrativos.

Dessa forma, tendo em vista a publicação do Acórdão 1402.000.758 nos autos do processo 15889.000621/2007-05, que aceitou a recomposição do resultado de 2002 e o aproveitamento dos prejuízos acumulados, deve-se observar o quanto já decidido pela DRJ (fls. 191).

Por tal razão, é necessário que, antes de levar a julgamento o Recurso Voluntário interposto, deve este processo retornar ao órgão de origem, em diligência, para que a decisão final proferida nos autos do processo 15889.000621/2007-05 seja apensada a estes autos, e após retornem os autos a este CARF para julgamento do Recurso Voluntário, de forma a se evitar decisões divergentes.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto