

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 7



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

**Processo nº** 15889.000243/2008-32  
**Recurso nº**  
**Acórdão nº** 1202-001.073 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2013  
**Matéria** Provisões não autorizadas/Glosa de prejuízo compensados  
**Recorrente** USINA BARRA GRANDE DE LENÇÓIS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

IRPJ e CSLL - PROVISÕES - Os encargos com pagamento da participação nos lucros devida aos debenturistas, se não forem certos, exigíveis e identificados no período-base, não compreendem despesas incorridas, mas verdadeiras provisões contabilizadas.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - RECONSTITUIÇÃO. Deve ser reconstituída a compensação de prejuízos em face de decisão administrativa definitiva em outro processo versando sobre matéria tributada em período de apuração anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar à unidade de origem a reconstituição dos saldos de prejuízos fiscais dos anos-calendário de 2004 à 2006, face ao decidido, definitivamente, no processo 15889.000621/2007-05.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo (Presidente em Exercício), Nereida de Miranda Finamore Horta, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Orlando José Gonçalves Bueno e Geraldo Valentim Neto (Relator).

## 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:

	<b>Tributo</b>	<b>Juros</b>	<b>Multa de 75%</b>	<b>Valor do crédito</b>
<b>IRPJ</b>	R\$ 23.235.212,10	R\$ 5.987.099,66	R\$ 17.426.409,05	R\$ 46.648.720,81
<b>CSLL</b>	R\$ 7.440.459,80	R\$ 1.682.455,30	R\$ 5.580.344,84	R\$ 14.703.259,94
<b>TOTAL</b>	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), extraído-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 debêntures emitidas em 2002 não vencíveis e/ou resgatadas nos referidos anos calendários;

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 7

- 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.
- 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:***

1. 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);

2. 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;
3. 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;
4. 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;
5. 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;
6. 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;
7. 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 papeis apure lucro e haja previsão de que as debêntures sejam remuneradas em função do resultado apurado pela sua emitente;
8. 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

9. Os valores apropriados pela Recorrente ao longo dos anos de 2003 a 2006 tinham a natureza de despesa incorrida;
10. 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;

11. 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;
12. 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;
13. 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;
14. 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;
15. 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;
16. 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*

17. 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 ineditáveis, mas sim de antecipação no reconhecimento do desconto, com a consequente postergação no recolhimento de IRPJ/CSL;
18. 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 parcelamento (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.

Tendo em vista que determinados itens 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), restrinjo a minha análise 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 entendendo caber razão à Recorrente (fls. 626).

Além de referida alegação não ter sido contestada pela Procuradoria da Fazenda Nacional nas contrarrazões ao presente Recurso Voluntário, 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 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*

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 7

*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.*

*Daí a necessidade de se evitar decisões divergentes nos dois processos administrativos. Esta é a razão pela qual foi determinada, por meio do Despacho nº /2008 (fl. ) a apensação de ambos os processos administrativos.*

Neste sentido entendeu o Acórdão nº 1402.000.758, nos autos do processo nº 15889.000621/2007-05, *in verbis*:

*“Por fim, cabe razão ao contribuinte quanto a recomposição do resultado do Ano-calendário de 2002, bem como do aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados, em face da decisão final proferida no processo 16327.001967/2005-89 (acórdão 10196.318).*

***Portanto, a unidade de origem deve recompor os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL passíveis de compensação em 2002”.*** (Recurso Voluntário. QUARTA CÂMARA. SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA Número do Processo: 15889.000621/200705 Data da Sessão: 19/10/2011. Acórdão 1402.000.758) – não grifados no original

Diante disso, considerando que o mencionado Acórdão aceitou a recomposição do resultado de 2002 ao aproveitamento dos prejuízos acumulados deve-se dar o mesmo seguimento a estes itens, não objeto de parcelamento pela Recorrente, em respeito ao já decidido pela DRJ (fls. 191), conforme mencionado.

Portanto, a unidade de origem deve recompor os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL passíveis de compensação no período objeto da autuação (2004 a 2006).

Tendo em vista todo o acima exposto e considerando a desistência parcial da Recorrente (fls. 626), voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso tão somente para determinar que seja reconstituído o resultado dos anos calendários objetos da autuação (2004, 2005 e 2006), bem como as compensações de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL em face da decisão definitiva no processo 15889.000621/2007-05 (Acórdão 1402.000.758).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

CÓPIA