



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720203/2014-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.884 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de julho de 2023
Recorrente SANTA CRUZ S.A. ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

São indedutíveis os valores decorrentes da assunção de dívida originariamente contraída por empresa controlada pela autuada, por fugirem aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação tributária e violarem os pressupostos de estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

REVERSÃO DE PROVISÕES. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

A exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, gerada pela reversão de provisão indedutível anteriormente adicionada, pressupõe o reconhecimento contábil da respectiva receita.

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. RATIFICAÇÃO.

Corrobora-se o teor do acórdão de Manifestação de Inconformidade, quando constatado que houve estrita observância da legislação correlata e que o Recorrente não contestou os argumentos que constituíram os fundamentos da decisão recorrida.

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)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-002.884 - 1ª Sejl/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 18088.720203/2014-72

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 16-93.246 - 1ª Turma da DRJ/SPO, Sessão de 26 de março de 2020, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Trata o presente processo de impugnação apresentada contra auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araraquara para constituição de crédito tributário de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O crédito tributário constituído totaliza R\$ 53.746,18, incluindo principal, multa e juros. Os motivos que ensejaram a constituição de crédito tributário de ofício estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 170/174) e podem ser assim resumidos: • Infração 1 – Exclusão indevida na apuração do Lucro Real do valor de R\$ 42.121,78 referente a Provisão por morosidade do estoque. Destaca a autoridade fiscal que tal provisão não é dedutível, por ausência de previsão legal • Infração 2 – Glosa de despesa decorrente de dívida assumida pela Usina Santa Luíza no valor de R\$ 66.872,02, por entender que se tratou de liberalidade da empresa, portanto, a despesa não atendeu ao requisito de necessidade. O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 16/07/2014, apresentando impugnação em 14/08/2014. Em sua defesa alega: • Em relação a despesa decorrente de assunção de dívida o A Usina Santa Luíza, quando do seu desligamento da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo – Coopersucar, comprometeu-se a arcar com obrigações decorrentes dos débitos existentes na Cooperativa na proporção de sua participação. O impugnante assumiu tal dívida, pois na época, a Usina Santa Luíza tinha crédito a receber das suas investidores, dentre eles o impugnante, por conta de repasse de recursos no decorrer de 2008; o Trataria-se de hipótese de sucessão, em que não apenas as obrigações são assumidas pela sucessora, mas também os direitos inerentes, dentre os quais os encargos da dívida assumida; o A assunção de dívida seria operação normal e usual ns economia • Em relação a exclusão indevida de provisão não dedutível o Não ocorreu a baixa da provisão de morosidade do estoque, mas sim sua reversão o No ano de 2006 a impugnante constituiu provisão para os itens de estoque que estavam sem utilização, a esta deu o nome de “provisão para morosidade do estoque” o Nos anos seguintes escriturou no LALUR adições e exclusões da referida provisão, de modo a demonstrar que não se tratou de baixa de provisão, mas sim de sua reversão o Anexa aos autos Parte A e B do LALUR, DIPJ, Contas do Livro Razão e planilhas resumo das adições e exclusões. Pleiteia, por fim que as intimações referentes ao processo sejam feitas em nome dos patronos da causa.

A 1ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente em parte a manifestação de inconformidade, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

Infração 1 – Exclusão do Lucro Real de provisões indedutíveis

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, a infração 1 diz respeito a exclusão indevida na apuração do lucro real da Provisão por Morosidade de Estoque, que seria indedutível por ausência de previsão legal. A impugnante, por sua vez, alega que não se trata de exclusão indevida de provisão indedutível, mas sim de reversão de provisão indedutível constituída em 2006. A provisão foi constituída para os itens de estoque que estavam sem utilização. Anexou aos autos LALUR parte A e B e DIPJ Ficha Adições e

Exclusões ao Lucro Real. No âmbito tributário, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, são vedadas as deduções de qualquer provisão, exceto aquelas expressamente previstas na legislação (art. 13, I, da Lei 9.250, de 26 de dezembro 1995); assim, no caso de provisões indedutíveis, devem ser feitos os devidos ajustes na apuração do lucro real (art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse ponto, pode ser observado que não existe controvérsia quanto à indedutibilidade das provisões constituídas, haja vista se tratar de valores provisionados por morosidade de estoque não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A constituição de uma provisão – registrada em conta patrimonial do passivo – se faz tendo como contrapartida conta de despesa – registrada em conta de resultado. Ou seja, reconhece-se, com base no princípio da competência, uma despesa cuja liquidação/pagamento se dará em momento futuro. Tendo em vista sua natureza de despesa, a constituição de provisão afeta negativamente o lucro líquido societário. No momento futuro, em que, eventualmente, a conta provisão ainda registre saldo, é necessário promover sua reversão. A reversão da provisão, de forma simétrica a sua constituição, deve ser contabilizada tendo por contrapartida conta de receita. Ou seja, como a despesa para qual se provisionou não se materializou (ou somente se realizou parcialmente), realiza-se um lançamento contábil reconhecendo como receita a não realização da despesa prevista. Dada sua natureza de receita, a reversão de provisão afeta positivamente o lucro líquido societário. Em uma situação em que todo valor constituído a título de provisão, por ser indedutível, é revertido, as despesas computadas em períodos anteriores correspondem integralmente às receitas reconhecidas nos períodos em que ocorre a reversão. Esta é mecânica contábil intrínseca à contabilização das provisões. Nas duas situações retratadas, a constituição da provisão indedutível e sua reversão, registradas contabilmente como despesa e receita, respectivamente, não afetam a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na medida em que são feitos os devidos ajustes (adição ou exclusão). Somente assim fica conformada a neutralidade dos efeitos tributários de um registro de uma provisão indedutível e de sua reversão. Uma vez que a constituição de provisões indedutíveis tenha sido computada como despesa, deve a contribuinte promover uma adição ao lucro líquido (controlada no Lalur e Lacs) para efeito de determinação do IRPJ e da CSLL. A adição, nesse caso, anula o efeito da constituição da provisão não dedutível contabilizada como despesa, e este foi o procedimento que a impugnante sustenta ter sido efetivado. De forma similar, no caso da reversão dessas provisões não dedutíveis (matéria objeto da autuação fiscal), a contribuinte está autorizada a excluir no Lalur e Lacs os valores pertinentes desde que contabilizados como receitas. Ou seja, a exclusão via Lalur ou Lacs anula o efeito da reversão da provisão não dedutível contabilizada como receita. Em suma, a neutralidade dos efeitos das provisões não dedutíveis sobre a determinação do IRPJ e da CSLL se dá (i) pela adição ao lucro líquido, vinculada à despesa decorrente da constituição da provisão e (ii) pela exclusão do lucro líquido, vinculada à receita decorrente da reversão da provisão. A impugnante, nesse ponto, se limitou a defender o direito de exclusão no Lalur dos valores pertinentes à reversão das provisões, sem nada dizer a respeito da contabilização das receitas correspondentes, que evidenciaria a neutralidade tributária que a própria defendente aventou na impugnação apresentada. A título ilustrativo, podem ser citadas ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que evidenciam o entendimento ora expresso nos seguintes termos:

(...)

Infração 2 – Glosa de despesas decorrentes de assunção de dívida

Sobre a tributação relativa às despesas não necessárias, cabe observar os seguintes dispositivos contidos no RIR de 1999:

(...)

A dedutibilidade de despesas para fins de tributação está subordinada aos requisitos previstos no art. 299 do RIR de 1999, segundo o qual as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, além de usuais e normais no

tipo de transação ou atividade da empresa. Ressalte-se que embora a impugnante detenha participação societária na Usina Santa Luzia, as empresas não se confundem, e devem observar os ditames da legislação tributária. No caso, a impugnante assumiu dívidas da empresa controlada. Vale também frisar que não se tratou de sucessão, em que a empresa sucessora assume os direitos e obrigações da empresa sucedida. Nos autos não há qualquer informação de que a impugnante sucedeu a Usina Santa Luzia. Assim, o fato de a controladora ter assumido dívidas de suas controladas e terem sido corretamente contabilizadas não é suficiente para modificar os efeitos tributários da dedução dessas despesas, que não estão autorizadas pela legislação tributária e contraria o disposto no referido art. 299.

As despesas financeiras decorrentes desses empréstimos seriam dedutíveis do Lucro Líquido da Usina Santa Luzia, mas não da impugnante. Poderiam ser deduzidos pela impugnante caso fosse comprovada a novação da dívida e a estrita conexão entre os valores e as despesas da antiga dívida e da nova e também caberia comprovar que a despesa original tinha conexão com a atividade desempenhada pela empresa, na ausência desses documentos, impossível a dedutibilidade da despesa. Concluímos, portanto, que essas despesas não são necessárias diretamente a impugnante. Consequentemente, deveriam ter sido adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, conforme determina o art. 249 do RIR/99. Nesse sentido manifestou-se a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 108-08.959 em 16/08/2006 (DOU de 19/07/2007):

(...)

O mesmo ocorre com relação à determinação da Base de Cálculo da CSLL, em face do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981 e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Portanto, correta a glosa da despesa não necessária, na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conclusão

Diante todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário constituído.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnano pelo provimento do recurso, no seguintes termos

III – Do Direito III. 1 – Da dedução no valor de R\$ 66.782,02 Como visto, a primeira glosa refere-se à quantia de R\$ 66.782,02, atinente aos encargos gerados pela dívida da Usina Santa Luíza, assumida pela Recorrente. Em síntese, na decisão recorrida se entendeu que tal despesa não seria necessária à Recorrente tornando-se, portanto, indedutível, nos termos do art. 299 do Regulamento de Imposto de Renda – RIR de 1999 (vigente à época dos fatos geradores), pois o fato de a Recorrente ser acionista da Usina Santa Luíza não a obriga a assumir suas dívidas. Neste sentido, restou consignado na aludida decisão que, exceto em eventual novação da dívida, apenas a própria Usina Santa Luíza poderia deduzir esta despesa. Contudo, tal conclusão não leva em consideração a realidade econômica das referidas empresas, sendo a referida assunção de dívida uma prática comum entre empresas do mesmo grupo econômico, representando os referidos encargos despesas claramente necessárias e dedutíveis. Vejamos. Antes de adentrar no mérito da questão debatida, cumpre fazer um breve histórico acerca da Usina Santa Luíza e da respectiva dívida posteriormente assumida pela Recorrente.

Esclarece-se que: (i) a empresa Etanol Participações S/A, que contava com a Recorrente como um dos acionistas, por meio da Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 21.12.2007, teve a sua cisão total aprovada, com a consequente incorporação da totalidade de seu acervo patrimonial pelas empresas Usina Santa Luiza e Agropecuária Aquidaban (Doc. 04 da Impugnação – fls. 1252 à 1274); (ii) em razão disso, a Usina Santa Luiza teve um aumento em seu capital social no importe de R\$ 153.252.681,00, passando de R\$ 29.791.362,00 para R\$ 183.287.04,00 (Doc. 04 da Impugnação fls. 1265 – página 06 do Protocolo de Justificação). Feitas essas considerações, conforme explanado no item 6 da Resposta ao Termo de Intimação nº 008/342/2013, a Usina Santa Luzia, quando do seu desligamento da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo – Copersucar, comprometeu-se a arcar com obrigações decorrentes dos débitos existentes na Cooperativa, proporcionalmente à sua participação naquela. Com isso, surgiu a dívida da Usina Santa Luiza que é objeto de debate neste feito. Nessa linha, os investidores da Usina Santa Luiza, entre as quais a Recorrente, assumiram o pagamento da mencionada dívida por meio de Instrumento Contratual de Assunção de Dívida, o qual foi devidamente colacionado aos autos quando da apresentação da Resposta ao Termo de Intimação nº 006/342/2013 – fls. 154 à 940. Conforme se verifica na página 1 do referido contrato, a dívida foi assumida em razão de a Usina Santa Luiza possuir, à época, crédito a receber das suas investidoras por conta do repasse de recursos no decorrer do ano de 2008. Deste modo, se verifica perfeitamente presente o nexo de causalidade para a assunção da dívida pela Recorrente que consequentemente permitiria a dedução desta despesa. Ademais, nos termos do item 2.1 do mesmo contrato, lembra-se que as investidoras da Usina Santa Luiza assumiram a dívida em debate na proporção de suas respectivas participações no capital social daquela empresa, cabendo à Recorrente 19,16% da dívida, no valor de R\$ 2.418.953,23. Trata-se de hipótese de verdadeira sucessão, em que não apenas as obrigações são assumidas pela Sucessora, mas também os direitos inerentes, dentre os quais o de deduzir os encargos da dívida assumida.

Em razão disso, a assunção de dívida da Usina Santa Luiza pela Recorrente foi indispensável para o regular adimplemento da dívida. Assim, diante da obrigação contratualmente firmada pela Recorrente (Instrumento de Assunção de Dívida), os juros acessórios à referida dívida assumida constituem despesa necessária à sua atividade empresarial. De acordo com o art. 299 do RIR/993 e com o entendimento reiterado pela Receita Federal são dedutíveis as despesas operacionais, assim consideradas aquelas que se apresentarem como (i) necessárias, (ii) usuais e (iii) normais dentro do contexto das atividades da pessoa jurídica. Nessa linha, cabe trazer aos autos o Parecer Normativo CST nº 32/1981 que elucidou os conceitos de “necessidade”, “usualidade” e “normalidade” exigidos para a dedutibilidade de despesas, nos seguintes termos: ✓ Necessidade: uma despesa é necessária “quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”; ✓ Usualidade: uma despesa é usual quando “habitual na espécie de negócio”; e ✓ Normalidade: uma despesa é normal quando “se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”. Assim, com base nos esclarecimentos acima temos que a despesa deduzida pela Recorrente atende integralmente aos três requisitos supra. Ela é normal e usual porquanto, notoriamente, firmar contratos e assumir obrigações com outras sociedades, inclusive assumindo suas dívidas, é prática habitual e reiterada entre as empresas, especialmente quando estas se encontram, de alguma forma, vinculadas e compartilham os mesmos interesses, como ocorre in casu entre a Recorrente e a empresa da qual é acionista.

Não pairam dúvidas em relação ao atendimento aos referidos requisitos tidos como imprescindíveis para a dedutibilidade de uma despesa, sendo certo que o único requisito que a decisão recorrida entendeu não estar presente na despesa da Recorrente é o da “necessidade”. Não obstante, diante das informações acima relatadas, resta clara a necessidade da despesa em debate, na medida em a dívida em questão reflete diretamente na Usina Santa Luiza, da qual a Recorrente é acionista, sendo sua saúde

econômica plenamente relevante para esta última, que injetou parte de seu patrimônio naquela e que tem claro interesse que ela não se torne inadimplente perante seus credores, o que poderia, em tese, afetar o fluxo futuro de dividendos a receber, caso a sua situação financeira restasse comprometida. Ademais, a necessidade da despesa é verificada, ainda, no seu caráter de essencialidade à atividade da Recorrente, ainda que acessória, de acionista. A obtenção de participação societária em outra usina, como é o caso, que possui atividade econômica idêntica à sua, proporciona, além de uma potencial fonte de receita (dividendos), também uma maior abertura econômica para otimizar, delegar ou, ainda, assumir, determinadas atividades, visando maior proveito econômico. Vale dizer, não se pode abstrair, na economia atual, a importância, especialmente para as empresas do porte da Recorrente, da realização de investimentos como meio de crescimento dentro do mercado. Com isso, temos que as despesas incorridas pela Recorrente para impulsionar as empresas da qual é acionista, seja a título de investimento, seja a título de auxílio econômico, como é o caso da assunção de dívida, devem ser, nesse contexto econômico, consideradas necessárias para a atividade da Recorrente. Tal entendimento é obtido, também, por meio da aplicação do princípio da razoabilidade, previsto no o art. 2º da Lei nº 9.784/994 e cuja observância é obrigatória à Administração Pública. Isso porque, é palpável, no presente caso, que a despesa de assunção de dívida foi incorrida pela Recorrente com o único fito de preservar a continuidade da empresa Usina Santa Luiza, que não mais possuía condições para adimplir a referida dívida contraída com a Copersucar. Diante dessa circunstância e, levando em conta as considerações acima expostas, mostra-se até mesmo irrazoável a glosa em debate sobre os encargos inerentes à referida assunção de dívida, deduzidos pela Recorrente de seu lucro real.

Assim, resta claro que os encargos inerentes à dívida da Usina Santa Luiza assumida pela Recorrente enquadram-se no rol de despesas dedutíveis, sendo necessárias à atividade da Recorrente, ao contrário do que restou consignado pelo Agente Fiscal. III. 2 – Da dedução no valor de R\$ 42.121,78 Por seu turno, como adiantado, com relação à suposta exclusão indevida atinente à “provisão por morosidade de estoque”, a decisão recorrida entendeu que a Recorrente teria se limitado “a defender o direito de exclusão no Lalur dos valores pertinentes à reversão das provisões, sem nada dizer a respeito da contabilização das receitas correspondentes, que evidenciaria a neutralidade tributária que a própria defendente aventou na impugnação apresentada”. Entretanto, conforme passamos a demonstrar, a Recorrente demonstrou tanto a reversões das provisões (e a respectiva exclusão dos valores na apuração do lucro real), quanto a tributação das receitas correspondentes, sendo completamente infundada a decisão ora recorrida. Vejamos. Lembra-se, de plano, que, consoante se verifica da análise do Auto de Infração, se entendeu, inicialmente, que o valor de R\$ 42.121,78, excluído no ano de 2010 na apuração do lucro real da Recorrente, refere-se à baixa de uma provisão constituída pela empresa, denominada “provisão para morosidade de estoque”. Assim, considerando que a referida provisão não é uma daquelas cuja dedução é autorizada em lei, nos termos dos arts. 335, 336, 337 e 338 do RIR/99, o aludido montante de R\$ 42.121,78 foi glosado. Ocorre que a exclusão em debate (de R\$ 42.121,78) não ocorreu em razão da baixa da provisão, mas sim de sua reversão, como fartamente explanado e demonstrado na Impugnação. Explica-se. A Recorrente constituiu, no ano de 2006, uma provisão para os itens de seu estoque que estavam sem utilização e que, portanto, estimava fossem perdidos, ou, ainda vendidos a título de sucata. A esta se deu o nome de “provisão para morosidade de estoque”. À época, o valor estimado dos referidos bens foi de R\$ 273.685,00, montante este que, na qualidade de despesa e de provisão indedutível, foi devidamente oferecido à tributação por meio de adição na apuração do lucro real da Recorrente, consoante pode ser tranquilamente verificado nos documentos apresentados em sua impugnação (Docs. 05 a 09 da Impugnação – fls. 1275 à 1317). Para melhor demonstrar procedimento adotado pela Recorrente, veja-se abaixo, de forma exemplificativa, a parte A do Lalur da Recorrente e a pág. da DIPJ onde consta a adição realizada no ano de 2006 (fls. 1279 e 1280):

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/2001	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL:		
1	Lucro Líquido do Período	31.058.270,00	
2	Adições		
2.1	- Despesas Indedutíveis	87.949,42	
2.2	- Multas Indedutíveis	10.068,27	
2.3	- Doações Indedutíveis	92.412,87	
2.4	- Prov. Despesas de entre Safra	10.901.246,27	
2.5	- Provisão para Contingências	245.000,00	
2.6	- Ágio sobre ações da Boa Vista	1.300.317,12	
2.7	- Resultado negativo do MEP	1.551.001,52	
2.8	- Perda em investimento (Fisam)	24.399,94	
2.9	- Reserva de Reavaliação (realização)	553.783,78	
2.10	- Previdência Privada	50.863,97	
2.11	- Provisão morosidade dos estoques	273.685,00	15.090.607,54
3	Exclusões		
3.1	- Dividendos Recebidos	22.117,13	
3.2	- Realização Prov. Desp. entre Safra	8.386.948,57	
3.3	- Resultado positivo do MEP	8.568.341,00	
3.4	- Realização Prov. P/Contingências	475.000,00	
3.5	- Pis e Cofins (parcelado p/ Copersucar)	280.724,88	
3.6	- Dividendos Copersucar 2.004	2.954.459,83	20.677.591,41
4	Lucro Real antes da comp. Prej. Fiscais		25.471.286,13
5	- Compensação de Prejuízos Fiscais		(7.641.385,84)
6	Lucro Real		17.829.900,29

Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral		Valor
1	Lucro Líquido antes do IRPJ	32.527.259,39
2	Adições	
2.1	- Despesas Indedutíveis	87.949,42
2.2	- Multas Indedutíveis	10.068,27
2.3	- Doações Indedutíveis	92.412,87
2.4	- Prov. Despesas de entre Safra	10.901.246,27
2.5	- Provisão para Contingências	245.000,00
2.6	- Ágio sobre ações da Boa Vista	1.300.317,12
2.7	- Resultado negativo do MEP	1.551.001,52
2.8	- Perda em investimento (Fisam)	24.399,94
2.9	- Reserva de Reavaliação (realização)	553.783,78
2.10	- Previdência Privada	50.863,97
2.11	- Provisão morosidade dos estoques	273.685,00
3	Exclusões	
3.1	- Dividendos Recebidos	22.117,13
3.2	- Realização Prov. Desp. entre Safra	8.386.948,57
3.3	- Resultado positivo do MEP	8.568.341,00
3.4	- Realização Prov. P/Contingências	475.000,00
3.5	- Pis e Cofins (parcelado p/ Copersucar)	280.724,88
3.6	- Dividendos Copersucar 2.004	2.954.459,83
4	Lucro Real antes da comp. Prej. Fiscais	25.471.286,13
5	- Compensação de Prejuízos Fiscais	(7.641.385,84)
6	Lucro Real	17.829.900,29

Nesta esteira, nos anos posteriores, a Recorrente procedeu aos ajustes da referida provisão, realizando no seu LALUR o seguinte: (i) adições, quando estimava ter uma parcela de bens em estoque sem utilização maior do que a já provisionada (aumentando, portanto, sua provisão e oferecendo essa despesa à tributação) e (ii) exclusões quando a Recorrente constatava que parte das despesas provisionadas não foi realizada, efetuando, assim, a reversão de parte desta provisão. Vejam-se, abaixo, as exclusões e adições efetuadas do ano de 2006 até o ano de 2010 – este último objeto da presente autuação – inerentes à provisão em comento:

L.U. BAPTISTA

	2006 (fls. 1279 dos autos)	2007 (fls. 1282 dos autos)	2008 (fls. 1285 dos autos)	2009 (fls. 1289 dos autos)	2010 (fls. 1294 dos autos)
Adições	R\$ 273.685,00	-	-	R\$ 9.684,78	-
Exclusões	-	- R\$ 130.545,20	- R\$ 4.954,49	-	- R\$ 42.121,78
Saldo Lalur - Parte B	R\$ 273.685,00	R\$ 143.139,80	R\$ 138.185,31	R\$ 147.870,09	R\$ 105.748,31

Cumpra deixar absolutamente claro que, considerando que o valor inerente à provisão em debate foi integralmente adicionado na apuração fiscal da Recorrente quando da sua constituição, as referidas exclusões realizadas a título de ajuste da provisão NÃO representam nenhuma despesa, mas tão somente uma diminuição do valor que a empresa estima seja inutilizada em seu estoque. Nessa linha, é cristalino que, na apuração da base de cálculo dos tributos em questão, tal exclusão não resultou falta de pagamento desses mesmos tributos, mas apenas um ajuste no sentido de reverter uma adição a maior que ocorreu anteriormente. Assim, não restam dúvidas de que, ao contrário do quanto exposto na r. decisão, a Recorrente fez sim prova de que submeteu estes valores à tributação. Corroborando a validade do procedimento adotado pela Recorrente, vejamos os ensinamentos dos Professores Paulo Viceconti e Silvério das Neves⁵, que nos elucidam como funciona a constituição da provisão e como ocorre a sua reversão:

3.3.1 Reversão das provisões indedutíveis No período de apuração seguinte ao da constituição das provisões indedutíveis, a reversão do seu saldo acarretará um crédito na conta de resultado, como consequência a empresa deverá baixar o valor correspondente na parte B do excluí-lo na parte A do LALUR. (...)

3.3.1.1 Aspectos tributários Relativamente às provisões não dedutíveis, a legislação tributária federal determina que o valor dessas provisões deve ser adicionado à base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), no exercício de sua constituição. Esse valor deverá ser controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e poderá ser excluído da base de cálculo dos mencionados tributos no período em que houver a sua

reversão a crédito do resultado do exercício, mediante a baixa do valor controlado na parte B e sua correspondente exclusão na parte A do LALUR. (...) (grifamos)

Consoante se depreende dos documentos apresentados nos autos (Docs. 05 a 09 da Impugnação – fls. 1275 à 1317) a Recorrente seguiu justamente o procedimento acima descrito. Deste modo, como pode ser observado no quadro anteriormente transcrito, o montante de R\$ 42.121,78, excluído pela Recorrente em 2010, representa apenas a reversão da provisão para morosidade de estoque ocorrida naquele ano. Cabe deixar claro, além disso, no tocante à prova já anteriormente colacionada aos autos, que as adições e exclusões aqui referidas estão devidamente registradas e comprovadas nos seguintes documentos: (i) Doc. 05 da Impugnação (fls. 1275): planilha resumo das adições e exclusões com a indicação das contas nas quais foi efetuado o registro contábil correspondente; (ii) Doc. 06 da Impugnação (fls. 1276 e 1277): contas do livro Razão nº 113115 (“estoque provisão morosidade”) e 411653 (“provisão para morosidade”), nas quais estão lançadas, ano a ano, as referidas adições e exclusões; (iii) Doc. 07 da Impugnação (fls. 1278 à 1296): Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e DIPJ inerentes ao período de 2006 a 2010, nos quais também é possível verificar o registro e declaração dos mencionados ajustes; (iv) Doc. 08 da Impugnação (fls. 1297): Parte B do LALUR, na qual é possível identificar, em relação à provisão para morosidade de estoque, a reversão efetuada no montante de R\$ 42.121,78 e o seu saldo em 2010 antes (R\$ 147.870,09) e depois desta reversão (R\$ 105.748,31); e (v) Doc. 09 da Impugnação (fls. 1298 à 1317): Relatórios da Recorrente dos anos de 2009 e 2010 nos quais estão discriminados os itens constantes em seu estoque que se encontravam sem giro no período de 365 dias, e cuja diferença reflete exatamente o montante de R\$ 42.121,78. Desta forma, resta claro que a exclusão realizada no ano de 2010 no montante de R\$ 42.121,78 não se refere à baixa de sua provisão e sim à sua reversão, de modo que a infração autuada pelo Agente Fiscal, pautada no art. 335 do RIR/99 e na suposta na dedução de “provisão indedutível por não estar expressamente autorizadas pelo Regulamento de Imposto de Renda”, inexistente.

Além disso, em que pese a documentação colacionada aos autos seja mais do que suficiente para fazer prova das alegações trazidas, para que não parem dúvidas a esse respeito, a Recorrente junta aos autos, também, o seu SPED inerente à época dos fatos (Doc. 04), através do qual é possível verificar claramente a reversão correspondente ao lançamento de provisão para morosidade do estoque. Diante de todos os elementos e provas acima, e, considerando a existência de vício no Auto de Infração inerente à descrição do fato autuado e da disposição legal infringida, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/19726, é de rigor seja reconhecida sua nulidade e determinado o imediato cancelamento da cobrança nele consubstanciada, reconhecendo-se a validade da exclusão de R\$ 42.121,78 efetuada pela Recorrente. Por fim, caso se entenda que são necessários esclarecimentos ou provas adicionais, protesta-se desde já pela realização de diligência fiscal, a fim de sanar quaisquer dúvidas deste D. Julgadores. IV – Pedido Diante do exposto, requer-se o CANCELAMENTO do presente Auto de Infração, julgando se totalmente IMPROCEDENTE o lançamento fiscal nele consignado, por ser medida de justa e correta aplicação da lei. Além disso, protesta-se pela realização de diligências, caso os D. Julgadores entenderem que são necessários outros documentos ou esclarecimentos acerca do quanto alegado pela Recorrente.

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017. Demais disto, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Mérito

A lide decorre da exclusão indevida na apuração do lucro real da Provisão por Morosidade de Estoque, que, segundo a decisão de primeiro grau, seria indedutível por ausência de previsão legal; bem como da tributação relativa a despesas supostamente desnecessárias, conforme entendimento da Decisão recorrida:

Infração 1 – Exclusão do Lucro Real de provisões indedutíveis

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, a infração 1 diz respeito a exclusão indevida na apuração do lucro real da Provisão por Morosidade de Estoque, que seria indedutível por ausência de previsão legal.

A impugnante, por sua vez, alega que não se trata de exclusão indevida de provisão indedutível, mas sim de reversão de provisão indedutível constituída em 2006. A provisão foi constituída para os itens de estoque que estavam sem utilização. Anexou aos autos LALUR parte A e B e DIPJ Ficha Adições e Exclusões ao Lucro Real.

No âmbito tributário, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, são vedadas as deduções de qualquer provisão, exceto aquelas expressamente previstas na legislação (art. 13, I, da Lei 9.250, de 26 de dezembro 1995); assim, no caso de provisões indedutíveis, devem ser feitos os devidos ajustes na apuração do lucro real (art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Nesse ponto, pode ser observado que não existe controvérsia quanto à indedutibilidade das provisões constituídas, haja vista se tratar de valores provisionados por morosidade de estoque não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

A constituição de uma provisão – registrada em conta patrimonial do passivo – se faz tendo como contrapartida conta de despesa – registrada em conta de resultado.

Ou seja, reconhece-se, com base no princípio da competência, uma despesa cuja liquidação/pagamento se dará em momento futuro. Tendo em vista sua natureza de despesa, a constituição de provisão afeta negativamente o lucro líquido societário.

No momento futuro, em que, eventualmente, a conta provisão ainda registre saldo, é necessário promover sua reversão. A reversão da provisão, de forma simétrica a sua constituição, deve ser contabilizada tendo por contrapartida conta de receita. Ou seja, como a despesa para qual se provisionou não se materializou (ou somente se realizou parcialmente), realiza-se um lançamento contábil reconhecendo como receita a não realização da despesa prevista. Dada sua natureza de receita, a reversão de provisão afeta positivamente o lucro líquido societário.

Em uma situação em que todo valor constituído a título de provisão, por ser indedutível, é revertido, as despesas computadas em períodos anteriores correspondem integralmente às receitas reconhecidas nos períodos em que ocorre a reversão. Esta é mecânica contábil intrínseca à contabilização das provisões.

Nas duas situações retratadas, a constituição da provisão indedutível e sua reversão, registradas contabilmente como despesa e receita, respectivamente, não afetam a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na medida em que são feitos os

devidos ajustes (adição ou exclusão). Somente assim fica conformada a neutralidade dos efeitos tributários de um registro de uma provisão indedutível e de sua reversão.

Uma vez que a constituição de provisões indedutíveis tenha sido computada como despesa, deve a contribuinte promover uma adição ao lucro líquido (controlada no Lalur e Lacs) para efeito de determinação do IRPJ e da CSLL. A adição, nesse caso, anula o efeito da constituição da provisão não dedutível contabilizada como despesa, e este foi o procedimento que a impugnante sustenta ter sido efetivado.

De forma similar, no caso da reversão dessas provisões não dedutíveis (matéria objeto da autuação fiscal), a contribuinte está autorizada a excluir no Lalur e Lacs os valores pertinentes desde que contabilizados como receitas. Ou seja, a exclusão via Lalur ou Lacs anula o efeito da reversão da provisão não dedutível contabilizada como receita.

Em suma, a neutralidade dos efeitos das provisões não dedutíveis sobre a determinação do IRPJ e da CSLL se dá (i) pela adição ao lucro líquido, vinculada à despesa decorrente da constituição da provisão e (ii) pela exclusão do lucro líquido, vinculada à receita decorrente da reversão da provisão.

A impugnante, nesse ponto, se limitou a defender o direito de exclusão no Lalur dos valores pertinentes à reversão das provisões, sem nada dizer a respeito da contabilização das receitas correspondentes, que evidenciaria a neutralidade tributária que a própria defendente aventou na impugnação apresentada.

A título ilustrativo, podem ser citadas ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que evidenciam o entendimento ora expresso nos seguintes termos:

Acórdão nº 1402-004.007 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019

REVERSÃO DE PROVISÃO.

A exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, gerada pela reversão de provisão indedutível anteriormente adicionada, pressupõe o reconhecimento contábil da respectiva receita.

Acórdão nº 1402-003.691 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019

REVERSÃO DE PROVISÃO.

A exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, gerada pela reversão de provisão indedutível anteriormente adicionada, pressupõe o reconhecimento contábil da respectiva receita.

Acórdão nº 1401-002.961 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. GLOSA PROCEDENTE.

Apesar de cabível a baixa de provisão em face de conta de passivo, no caso de evento efetivamente consumado, caberia à Recorrente demonstrar de forma cabal os lançamentos contábeis correspondentes. Não havendo a comprovação do alegado pela Recorrente, perfeitamente cabível a manutenção da glosa efetuada pela Fiscalização.

Infração 2 – Glosa de despesas decorrentes de assunção de dívida

Sobre a tributação relativa às despesas não necessárias, cabe observar os seguintes dispositivos contidos no RIR de 1999:

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)

(...)

Dispõe, ainda, o RIR de 1999:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduziam na apuração do lucro líquido que, de acordo com este

Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §22).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos – Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

A dedutibilidade de despesas para fins de tributação está subordinada aos requisitos previstos no art. 299 do RIR de 1999, segundo o qual as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, além de usuais e normais no tipo de transação ou atividade da empresa.

Ressalte-se que embora a impugnante detenha participação societária na Usina Santa Luzia, as empresas não se confundem, e devem observar os ditames da legislação tributária. No caso, a impugnante assumiu dívidas da empresa controlada.

Vale também frisar que não se tratou de sucessão, em que a empresa sucessora assume os direitos e obrigações da empresa sucedida. Nos autos não há qualquer informação de que a impugnante sucedeu a Usina Santa Luzia.

Assim, o fato de a controladora ter assumido dívidas de suas controladas e terem sido corretamente contabilizadas não é suficiente para modificar os efeitos tributários da

dedução dessas despesas, que não estão autorizadas pela legislação tributária e contraria o disposto no referido art. 299.

As despesas financeiras decorrentes desses empréstimos seriam dedutíveis do Lucro Líquido da Usina Santa Luzia, mas não da impugnante. Poderiam ser deduzidos pela impugnante caso fosse comprovada a novação da dívida e a estrita conexão entre os valores e as despesas da antiga dívida e da nova e também caberia comprovar que a despesa original tinha conexão com a atividade desempenhada pela empresa, na ausência desses documentos, impossível a dedutibilidade da despesa.

Concluímos, portanto, que essas despesas não são necessárias diretamente a impugnante. Conseqüentemente, deveriam ter sido adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, conforme determina o art. 249 do RIR/99.

Nesse sentido manifestou-se a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 108-08.959 em 16/08/2006 (DOU de 19/07/2007):

ASSUNÇÃO DE DÍVIDA DE CONTROLADA – VALORES DECORRENTES – INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os valores decorrentes da assunção de dívida originalmente contraída por empresa controlada, por fugirem aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação do Imposto de Renda, e violarem os pressupostos de estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

O mesmo ocorre com relação à determinação da Base de Cálculo da CSLL, em face do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981 e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

Art. 28 Aplicam-se à apuração da Base de Cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta lei.

Portanto, correta a glosa da despesa não necessária, na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Da análise do recurso, constata-se que não houve a contestação dos fundamentos denegatórios do pleito consignado no acórdão recorrido, limitando-se a recorrente a, praticamente, transcrever os termos da manifestação de inconformidade.

Nesse sentido, observando-se que a Recorrente não tece qualquer comentário apto a desconstituir a conclusão da decisão de primeiro grau, deixando de trazer argumento capaz de demonstrar a ocorrência de equívoco na decisão recorrida, decido mantê-la pelos seus próprios fundamentos, ancorado no § 1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999 c/c o § 3º do art. 57 do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Fl. 13 do Acórdão n.º 1002-002.884 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 18088.720203/2014-72