



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

Processo n° 19515.721691/2013-30
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.302 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2016
Matéria IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES
Recorrentes BUNGE FERTILIZANTES SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. EXCLUSÃO NO LALUR. POSSIBILIDADE CONDICIONADA.

A exclusão no Lalur se justifica quando o contribuinte demonstrar que se trata de reversão de provisão que, quando constituída, foi adicionada no Lalur e tributada. Para isso, o contribuinte pode optar por um dos seguintes procedimentos: (i) constituir provisão pela diferença para completar o novo saldo, e adicionar o respectivo valor no Lalur, sem nenhuma exclusão, ou (ii) reverter integralmente o saldo inicial (saldo final do ano anterior), excluí-lo no Lalur, constituir nova provisão pelo saldo final e adicioná-la no Lalur. Tendo o contribuinte optado por qualquer das opções acima listadas, não há prejuízo ao fisco e, portanto, não deve subsistir o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e não conhecer do recurso de ofício por perda de objeto, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Goncalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

CÓPIA

Relatório

Adoto integralmente o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), abaixo transcrito.

"Trata-se de recurso apresentado contra os autos de infração de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 604.495.053,14, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até a data da autuação, em razão de exclusões indevidas nas bases de cálculo destes tributos.

Do Termo de Verificação de fls. 1776/1792 se extrai a seguinte informação:

Do exame dos elementos fornecidos pelo contribuinte constatou-se a ocorrência de infração tributária a qual ensejou o lançamento do Imposto de renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O quadro a seguir indica as despesas originárias da constituição de provisões indedutíveis do ano de 2008 as quais não foram regularmente revertidas para receita no ano de 2009 e somam em R\$ 855.681.313,00 'sic' (oitocentos e cinquenta e cinco milhões, seiscentos e oitenta e um mil trezentos e treze reais).

3- Exclusões	VALORES LALUR	COMPROVAÇÃO	GLOSA
3.2 - Reversão da Provisão para Comissões			
2195001 Provisão p/ comissões s/ Vendas Mercado Interno	13.026.248.89	-	20.259.036.55
2195002 Provisão p/ comissões s/ Vendas Mercado Externo	3.279.545.94	-	
2195003 Provisão p/ comissões partes relacionadas Bunge / 3.2 - Reversão da Provisão para Comissões	6.060.941.69	2.107.639.97	
2195993 Provisão p/ despesas com demurrage Transitória	12.618.249.37	-	13.143.459.02
2195004 Provisão p/ despesas com demurrage	525.209.65		
3.2 - Reversão da Provisão para Comissões			
2196007 Provisão p/ benefícios	8.042.000.00	-	86.983.374.50
2243001 Provisão p/ benefícios CVM 371	78.341.374.50	-	
3.2 - Reversão da Provisão para Comissões			
242005 Provisão pl contingências trabalhista	22.751.903.00	-	22.751.303.00
3.6 - Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos			
1124701 (-) Provisão p/ perda no recebimento de c	41.779.000.00		41.779.000,00
1223701 (-) Provisão p/ perda recebimento crédito societário	33.033.050.35	33.033.050.35	
1 3.7 - Reversão da Provisão para Contingências Fiscais			
2242001 Provisão p/ contingências fiscais	115.711.480.54	-	115.711.480,54
12242006 Provisão p/ contingências cíveis	15.382.017.00	-	15.382.017.00
3.9 - Reversão da Provisão para Outras Despesas			
2195008 Outras Provisões	8.577.430.05	-	8.577.430,05
3.10 - Reversão da Provisão para Recuperação Econômica			
1183700 (-) Provisão p/perda recuperação econômica	306.582.00	-	35.942.783,16
1183701 (-) Provisão pl perda recup. econômica outras	576.420.74		
1263700(-) Provisão para redução a valor de mercado	999.215.53		
1301700(-) Provisão p/ perda recuperação econômica	9.241.157.79		
1305700 (-) Provisão p/ perda recuperação econômica	14.610.701.67		

1311700 (-) Provisão p/ perda recuperação econômica	3.856.363.25		
1313700 (-) Provisão p/ perda recuperação econômica	2.773.789.47		
Inclusão Provisão BPI s/ Eletrobrás	3.578.552.71		
3.11 - Reversão da Provisão para Pis e Cofins			
		46.975.332.66	-
3.12 - Reversão da Provisão para Remuneração Variável			
2195005 Provisão p/ remuneração variável comercial	1.249.022.91	1.249.022.91	32.358.924,21
PLR - Participação nos Lucros ou Resultados	32.358.324.21		
3.13 - Reversão da Provisão para Contingências Comerciais			
3.14 - Reversão da Provisão para Deságio ICMS			6.774.404,00
2196008 Provisão p/ deságio ICMS	20.531.691.40	-	91.443.596,03
2242007 Provisão p/ deságio ICMS	70.911.904.63		
1325001 (-) Provisão ágio - CVM 319199	458.093.013.67	95.589.697.08	362.503.316,59
3.19 - Reversão da Provisão para Bonificação Especial			-
3.19 - Reversão da Provisão para Bonificação Especial	821.529.52		821.529,52"
TOTAL	1.033.387.057.14	178.954.802.97	854.432.254,17

O valor tributável indicado no auto de infração é R\$ 854.432.254,17, que é o mesmo valor apurado na tabela acima transcrita. Sobre este valor foram exigidos IRPJ e CSLL, com o enquadramento legal apresentados nos respectivos autos.

Cientificado, em 07/08/2013, nos próprios autos de infração, o contribuinte apresentou, em 05/09/2013, impugnação, com as alegações abaixo sintetizadas.

1 O Auto estaria eivado de nulidade, não poderia subsistir, pois a investigação dos fatos teria sido precária e não teria sido observado o procedimento estabelecido pelo Parecer Normativo COSIT n. 2/96, que cuidaria dos efeitos da postergação.

2 O procedimento adotado pela impugnante seria válido e não resultaria em qualquer prejuízo ao fisco.

2.1 A fiscalização teria solicitado ao contribuinte, ao verificar a exclusão, na linha 40, da Ficha 9A, e na Linha 33, da Ficha 17, da DIPJ 2010, ano-calendário 2009, atinente à "Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis", no valor de R\$ 1.033.387.057,14, a comprovação do crédito dessas reversões em resultado.

2.2 O contribuinte teria demonstrado que, embora nem todas as reversões de provisões tivessem sido creditadas em contas de resultado, o procedimento por ele adotado seria válido do ponto de vista contábil e fiscal, de tal modo que as suas exclusões, na linha 40, da Ficha 9A, e na Linha 33, da Ficha 17, da DIPJ 2010, atenderiam ao disposto no art. 6º do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, refletido no art. 250 do RIR/99.

2.3 O procedimento por ele adotado, no que diz respeito às provisões, seria baseado na comparação entre os saldos iniciais e finais das diversas contas de provisão.

2.4 Verificaria o saldo total de suas contas de provisão no encerramento do período e procederá à sua adição, integralmente, no LALUR. O saldo total, apurado no encerramento de um período, contemplaria provisões constituídas em períodos anteriores e já adicionadas ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real em tais anos. Para anular o efeito dessa adição integral, procederá à exclusão no LALUR de todo o saldo de provisões já adicionado no período anterior.

2.5 Ao adicionar o saldo total de provisões registrado na contabilidade e excluir o saldo de provisões registrado no encerramento do período anterior, lograria obter um saldo líquido, que corresponderia justamente ao valor das provisões que efetivamente afetariam o resultado do período.

3 A fiscalização deveria ter considerado o saldo de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL acumulados de períodos anteriores na apuração do valor exigido.

4 Por fim requereu fosse afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por entender que a lei somente prescreveria a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas."

A recorrente interpôs Recurso Voluntário em combate ao acórdão da DRJ/SP, sem inovar seus argumentos, cuja decisão que restou assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REVERSÃO DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA DE CRÉDITO EM CONTA DE RESULTADO.

Tendo em vista não haver sido comprovado que os valores das reversões de provisões indedutíveis, foram efetivamente creditados em conta de resultado, deve ser mantida a exigência fiscal, referente à exclusão destes valores. Deve ser mantido o lançamento em relação apenas às provisões não adicionadas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.

Cabível tal compensação, desde que atendido o limite de 30% determinado pela legislação de regência.

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo da CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em parte"

Houve Recurso de Ofício em relação à questão da compensação da CSLL.

Não foram apresentadas contrarrazões da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Em procedimento de fiscalização, o Sr. Agente Fiscal buscou averiguar se os valores excluídos pela ora recorrente, quando da apuração do IRPJ e da CSLL, a título de reversão de saldos de provisões, não dedutíveis estavam corretos, ou não.

Mais precisamente, o procedimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal, escorado em "Manual de Fiscalização", consistiu em *"verificar se os valores excluídos do lucro líquido a título de reversão dos saldos de provisões não dedutíveis correspondem efetivamente ao montante das reversões de provisões indedutíveis escrituradas a crédito de contas de resultado"*.

Portanto, do exame dos autos e dos motivos que levaram a autuação, é possível concluir inicialmente que não se discute no presente processo a natureza das provisões. Em outras palavras, não há controvérsia quanto às despesas em si, apenas a forma de contabilização de tais despesas.

Apesar dos valores envolvidos, a questão pode ser resumida, a meu ver, na seguinte questão: a contabilização realizada pelo contribuinte trouxe algum efeito indesejado, isto é, teve algum efeito fiscal danoso ao erário?

Diante dos argumentos de defesa, reforçados por laudos de terceiros, e dos precedentes deste conselho em casos semelhantes, a resposta é: NÃO.

Com efeito, na época dos fatos, o procedimento adotado pela recorrente, especificamente no que diz respeito às provisões, era baseado na comparação entre os saldos iniciais e finais das diversas contas de provisão.

Basicamente, a recorrente verificava o saldo total de suas contas de provisão no encerramento do período e procedia à sua adição, integralmente, no LALUR. Ocorre que esse saldo total, apurado no encerramento de cada período, contemplava provisões já constituídas em períodos anteriores, já adicionadas ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real em tais anos, mas não baixadas na contabilidade, por não se terem, ainda, convertido em obrigações ou sido revertidas na hipótese contrária. Assim, para anular o efeito dessa adição integral e evitar a adição ao lucro líquido em duplicidade de provisões já adicionadas anteriormente, a recorrente procedia à exclusão no LALUR de todo o saldo de provisões já adicionado no período anterior.

O efeito líquido desse procedimento (adições - exclusões) expurgava da apuração do IRPJ e da CSL de um período de apuração as adições já efetuadas em períodos anteriores e implicava a apuração do valor correto a ser adicionado ou excluído a título de provisões que afetavam o resultado da recorrente no próprio período de apuração.

Especificamente em 2008, a recorrente procedeu à adição da totalidade do saldo de suas contas contábeis de provisão, apurado no encerramento do período, isto é, em 31.12.2008, para fins de apuração do IRPJ e da CSL. A adição foi realizada, na medida em que

as provisões não eram passíveis de dedução, tendo a recorrente observado fielmente o disposto no art. 13, inciso I, da Lei n. 9249, de 23.12.1995.

No ano subsequente, isto é, em 2009, os valores anteriormente adicionados foram excluídos da apuração do IRPJ e da CSL. Ou seja, a recorrente excluiu, em 2009, exatamente o mesmo valor adicionado no ano anterior, a saber: os saldos das contas contábeis de provisão, apurados em 31.12.2008. Também em 2009, a recorrente procedeu à adição de valores atinentes às provisões indedutíveis, o que fez utilizando os saldos das contas contábeis de provisão, apurados em 31.12.2009.

Ao excluir, em 2009, o saldo adicionado em 2008, e ao adicionar, em 2009, o saldo apurado em 2009, sob o ponto de vista fiscal, a recorrente ofereceu à tributação, neste ano, a exata diferença entre um saldo e outro, isto é, tributou pelo IRPJ e pela CSL o valor líquido, o qual reflete o acréscimo ou decréscimo, no período, das contas contábeis de provisão. E é esse, apenas, o montante de provisão que legalmente deve ser tida como indedutível diante da lei.

Em suma, ao adicionar o saldo total de provisões registrado na contabilidade e excluir o saldo de provisões registrado no encerramento do período anterior, a recorrente lograva obter um saldo líquido, que correspondia justamente ao valor das provisões que efetivamente afetavam o resultado do período.

Ocorre que a fiscalização, sem compreender as adições e exclusões levadas a cabo pela recorrente, entendeu que teria havido exclusão indevida de parte das provisões indedutíveis, já que os respectivos valores não teriam transitado em conta de resultado.

Pelo raciocínio da fiscalização, como a reversão das provisões não foi creditada em conta de resultado, não caberia à recorrente proceder à exclusão dos respectivos montantes, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porque, agindo deste modo, a recorrente estaria diminuindo indevidamente o valor a pagar a título destes tributos.

Assim, partindo do equivocado pressuposto de que a exclusão do valor de R\$ 1.033.387.093,14 seria indevida, a ponto de também reduzir indevidamente o IRPJ e a CSLL a pagar no ano-calendário 2009, a fiscalização lavrou os autos de infração ora combatidos, sustentando que valores desta natureza *"por constituírem 'provisões indedutíveis', devem regressar à base de cálculo dos tributos na forma de reversão em conta de receita, portanto o procedimento regular seria o de que todo o saldo assim provisionado deveria ter retornado via reversão para conta de resultado"*.

Ilustrativamente, e com valores hipotéticos, poderíamos demonstrar o procedimento adotado pelo contribuinte da seguinte forma:

PROVISÃO-PASSIVO		PROVISÃO-RESULTADO	
PROVISÃO-2008	100.000,00	100.000,00	
APURAÇÃO LUCRO EM 31/12/2008		Prejuízo em 31/12/2008	100.000,00
Lalur		Adição Provisão indedutível	- 100.000,00
		Lucro Real	
em 2009			
Valor pago relativo a provisão	30.000,00		
Seria a conversão de provisão em despesa efetivamente ocorrida			

PROVISÃO-PASSIVO		PROVISÃO-RESULTADO	
SD ANTERIOR	100.000,00	-	
Pagto. provisão	30.000,00		
Sd da conta	70.000,00		
APURAÇÃO LUCRO EM 31/12/2009		Prejuízo em 31/12/2009	-
Lalur		Adição Provisão indedutível	- 70.000,00
		Exclusão Provisão anterior	100.000,00
		Lucro Real/Prejuízo fiscal	30.000,00

Para justificar a exclusão no Lalur, o contribuinte deve demonstrar que se trata de reversão de provisão que, quando constituída, foi adicionada no Lalur e tributada. Para isso, o procedimento poderia ter sido um dos seguintes:

- Constituir provisão pela diferença para completar o novo saldo, e adicionar o respectivo valor no LALUR, sem nenhuma exclusão, ou
- Reverter integralmente o saldo inicial (saldo final do ano anterior), excluí-lo no LALUR, constituir nova provisão pelo saldo final e adicioná-la no Lalur. (o que é a mesma coisa que apenas adicionar a diferença).

Entendo que não há dúvidas sobre a origem das despesas provisionadas e posteriormente realizadas, mas somente a forma de contabilização. Tendo ocorrido, a meu ver, a segunda forma - acima descrita da letra b) - não vejo prejuízo ao fisco e, portanto, não vejo como subsistir o lançamento. Neste mesmo sentido, identifiquei precedente da 1a. Câmara do 1o. Conselho de Contribuintes, no acórdão 101-96.457, julgado em 5 de dezembro de 2007, no caso SPRINGER CARRIER.

A recorrente ainda se deu ao trabalho de contratar parecer de empresa de auditoria independente (Price Waterhouse Coopers - PWC), após a decisão da Delegacia de

Julgamento, juntado aos autos por meio do Recurso Voluntário ora em exame para emitir opinião sobre o procedimento que deu origem ao presente processo (fls. 2166 a 2219).

O laudo emitido pela PWC, que examinou as mesmas demonstrações fiscais e contábeis objeto do presente processo, concluiu da mesma forma que (fl. 2218):

- *As provisões não dedutíveis nas apurações do IRPJ e da CSLL podem ser excluídas nas apurações desses tributos em períodos subsequentes desde que ocorram os seguintes fatos: (i) reversão em contrapartida ao resultado ou (ii) a provisão adquira o status de despesa dedutível, conforme autoriza o RIR/99, mediante realização por pagamento ou transferência para outras contas contábeis patrimoniais que **não** representem provisão;*
- *O ajuste (adição/exclusão) das provisões nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ser realizados de duas formas, quais sejam, (i) movimentação dos saldos patrimoniais (método adotado pela BFE no ano-calendário 2009) ou (ii) análise dos lançamentos contábeis realizados no período de apuração. Independente do método a ser aplicado pelo contribuinte, o resultado fiscal obtido é idêntico em ambos; e*
- *Conforme demonstrado na seção anterior desse relatório, os valores ajustados pela BFE nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2009 em relação às provisões estão em conformidade com a movimentação das contas contábeis representativas dos referidos valores.*

E os peritos externos responderam ainda quesitos formulados pela Recorrente da seguinte forma:

"a) Diante de todas as considerações anteriores, é válido o procedimento fiscal adotado pela empresa ?

O procedimento fiscal (de adições e exclusões) adotado está em acordo com os lançamentos contábeis ocorridos, bem como atende a legislação no que tange ao adequado tratamento tributário para provisões.

b) O procedimento adotado pela empresa implicou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL no período-base de 2009 ?

Conforme demonstrado nos itens anteriores, o procedimento adotado para ajuste fiscal das provisões não resultou em falta de recolhimento de IRPJ e CSLL no período."

Diante de todo o exposto, entendo que o procedimento adotado pelo contribuinte não resultou em prejuízo ao fisco e, portanto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, exonerando a totalidade do crédito tributário resultante do presente lançamento e julgo prejudicado o Recurso de Ofício.

É o voto.

Demetrius Nichele Macei - Relator

CÓPIA