



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 25 de janeiro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-72.964

Recurso nº - 84.445 - IRPJ - EXS: DE 1977 a 1980

Recorrente - CORRÊA RIBEIRO S.A. - COMÉRCIO E INDÚSTRIA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR (BA)

IRPJ - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO FUNRURAL - ASSUNÇÃO DO DEVER DE PAGAR O ENCARGO TRIBUTÁRIO- A contribuição do FUNRURAL, que é devida pelo produtor rural, se for recolhida pelo adquirente de produtos agrícolas, com recursos próprios, por haver assumido o dever de pagar o ônus previdenciário, tem-se como preço complementar do custo dos produtos adquiridos.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA-BA SE DE CÁLCULO - Compõe, ao fim de cada exercício social, a base de cálculo da provisão, o montante dos créditos oriundos da atividade operacional da empresa, sem distinção da qualidade deles ou da pessoa do devedor, após excluídos os créditos dotados de garantia real ou provenientes de vendas com reserva de domínio e, bem assim, os habilitados em concordatas ou falências.

RECONHECIMENTO INDEVIDO DE ISENÇÃO SUBJETIVA - A isenção outorgada em cada caso particular é subjetiva, não gerando direito adquirido. Se houver reconhecimento indevido por se ter deixado de considerar fato que impediria a conferência ao gozo do benefício, excluído não fica o direito de cobrança do imposto, cujo crédito tributário correspondente somente se acresce de penalidade, se o requerimento ou os elementos que instruem o pedido tiverem sido feitos com dolo ou simulação (art. 179, § 2º, c.c. art. 155 do C.T.N.).

REEMBOLSO .. Tratando-se de parcela subtraída à incidência tributária e não constando de documento fiscal exigido pela legislação que rege as transações de compra e venda é ilegítima a sua imputação à conta de Lucros e Perdas.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0580/013.790/80

RECURSO N.º:- 84.445

ACÓRDÃO N.º:- 101-72.964

RECORRENTE:- CORRÊA RIBEIRO S.A. - COMÉRCIO E INDÚSTRIA

R E L A T Ó R I O

Dos autos verifica-se que, após inúmeros pedidos de esclarecimento contra a ora recorrente foi lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 381, para dela se exigir o imposto e demais encargos incidentes sobre:

I - O valor das contribuições devidas ao FUNRURAL, nos exercícios de 1977 a 1980, cuja irregularidade foi assim descrita na peça básica:

"... Importância correspondente as contribuições devidas ao Funrural, referente a aquisição de produtos agrícolas, cujo ônus tributário é de responsabilidade dos produtores rurais, e, que foi dito ônus invertido, através de convenção particular, contrato de compra e venda de cacau a termo, anexo, não podendo, portanto, tal convenção ser oposta à Fazenda Nacional; pelo que se glosa a referida importância para efeito de tributação tendo em vista que o Contribuinte levou-o à Despesa Operacional do exercício, reduzindo em consequência seu lucro tributável".

II - Excesso de Provisão para Devedores Duvidosos, no exercício de 1980, assim imputa à recorrente:

"... Importância correspondente ao excesso de Provisão para Devedores Duvidosos, glosada para efeito de tributação tendo em vista que o Contribuinte se beneficiou de quantia superior ao limite, utilizando-se de parcelas não provenientes de

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CORREIA RIBEIRO S.A. - COMÉRCIO E INDÚSTRIA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões (DF) ., em 25 de janeiro de 1982

AMADOR GUTERREZ FERNÁNDEZ PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE

29 JAN 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente) e OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente).

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

vendas a prazo realizadas".

2. No TERMO DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL declara a Fiscalização que:

"além das irregularidades que foram inseridas no auto de infração desta data..., verificamos que a empresa vem se beneficiando da redução de 50% do imposto de renda a pagar, sem que tenha direito a esse benefício; fizemos ciente ao contribuinte de que não deverá mais se utilizar do citado benefício, ao mesmo tempo que será oficiado ao Sr. Superintendente da Sudene para as medidas cabíveis".

3. Com guarda do prazo legal, a atuada impugnou a exigência fiscal, alegando, em síntese, quanto à primeira acusação:

.....

"Não há no procedimento apontado como danoso, qualquer prejuízo à Fazenda Nacional ou infração à legislação do Imposto sobre a Renda.

Os Fiscais Atuantes querem ver no procedimento da Atuada a vedação da disposição do artigo 123 do Código Tributário Nacional que diz:


"Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas às responsabilidades pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

Tal situação inexistente no caso em questão.

O Contrato a que aludem os Fiscais Atuantes não é uma convenção que altere o sujeito passivo da obrigação tributária.

Ele continua sendo o mesmo, no caso o produtor rural, - fornecedor de cacau à Atuada.

A receita do FUNRURAL é constituída de uma contribuição calculada sobre o valor comercial dos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80

Acórdão nº 101-72.964

produtos rurais, devida pelo produtor e recolhida pelo adquirente que, na forma legal, se subroga em todas as obrigações daquele.

Assim, quando nos seus contratos de aquisição de cacau a Autuada, como de resto, todas outras suas concorrentes, estabelece que pagara ao produtor a quantia X, reservando-se para si a obrigação do recolhimento da parcela do FUNRURAL, não está, com tal proceder, alterando o sujeito o tributário passivo.

O que a Autuada está fixando, tendo em vista ser dela a obrigação do recolhimento da contribuição, mas devida pelo produtor, é a obrigação da retenção daquela parcela.

Se, portanto, a Autuada retém e recolhe aquela parcela, cuja carga ainda não tinha suportada a mercadoria, está ela, compondo o preço da operação.

É indiferente para efeito fiscal que o adquirente contrate com o produtor a aquisição da mercadoria por Cr\$ 1.000,00, descontando no ato do pagamento o percentual de 2,5% do FUNRURAL para recolhimento ou que pague ao mesmo Cr\$ 975,00 e ficando com a obrigação daquele recolhimento.

Aliás, a matéria hoje é pacífica no Conselho de Contribuintes e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

.....

Tendo em vista as imposições do mercado, que obriga ao adquirente pagar ao produtor o preço líquido, na forma do contrato a que alude o Auto, a Autuada procede da seguinte maneira:

a) Calcula inicialmente, a contribuição para o FUNRURAL, agregando, como óbvio, a quota do ICM, com a operação:

$$\frac{1.600,00}{100 - 16} \quad \text{ou} \quad \frac{1.600,00}{84} =$$

$$\text{Cr\$ } 1.904,76 \times 2,5\% = \text{Cr\$ } 47,62$$

onde Cr\$ 1.600,00 - preço líquido do produto
16% - alíquota do ICM
2,5% - FUNRURAL;

b) quando do recebimento da mercadoria é creditado ao produtor rural o valor de Cr\$ 1.600,00, a

débito do custo e lançado, nesta mesma conta, a quan-
tia de Cr\$ 47,62 equivalente à contribuição do FUN-
RURAL;

C) Assim, o custo real da mercadoria é de Cr\$
1.647,62, incluindo a contribuição do FUNRURAL, que
a Autuada suportou.

Para melhor instruir a presente defesa, são anexados
em amostragem, os Quadros de Posição do FUNRURAL nas
diversas Filiais da Autuada, e a Relação de Compras
da Filial de Ipiaú".

4. Com relação à segunda irregularidade que lhe foi
imputada:

.....

"Como visto, a lei refere-se, expressamente a crê-
ditos, pura e simplesmente.

Os fiscais Autuantes, entretanto, com entendimento
próprio, restringe o termo da lei para só admitirem
créditos de vendas a prazo.

É evidente que o entendimento é abusivo, contrá-
rio às normas de hermenêutica, que não permitem ao
intérprete distinguir onde a lei não distingue.

A lei é clara quando se refere a créditos e, assim
sendo, o Contribuinte poderá incluir entre eles, obe-
decida a restrição do § 4º, todos os créditos de que
é titular.

No caso da autuada glosaram os fiscais autuantes os
créditos representados por notas promissórias de
adiantamentos aos seus fornecedores.

É evidente que sendo a lavoura do cacau subsidiada
pelos adquirentes que abrem créditos aos fornecedo-
res, tais créditos correm o risco de liquidação duvi-
dosa e, como tal, amparados pela norma legal.

Quem reduzir os créditos duvidosos a apenas vendas
a prazo como pretendem os Fiscais Autuantes, não só
representa uma interpretação restritiva da lei e, co-
mo tal, proibida no particular, como também, a exclu-
são de contribuintes - Bancos, etc. - que não efe-
tuam vendas a prazo, do favor legal.

Certo, portanto que no particular o Auto é, também,
improcedente".

5. Finalizando a sua peça impugnatória, diz a autuada:

"Por fim, diz o Auto que notificou a Autuada de não mais se beneficiar da redução do IR que lhe concedeu a SUDENE, ratificada pelas autoridades fiscais superiores.

Evidente que se trata de mais uma interpretação abusiva.

Se a Autuada goza do benefício decorrente de ato do Senhor Delegado Regional, só esta autoridade, com o processo regular de revisão, poderá sustar o gozo do benefício".


6. Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora de primeiro grau esta manteve a exigência fiscal, fundamentando:

"Considerando que as glosas correspondentes às despesas com o FUNRURAL foram mantidas porque a Autuada incluiu em seu custo operacional parcelas que, por força da legislação do Imposto de Renda, são indevidas, até porque a Secretaria da Receita Federal, através da Coordenação do Sistema de Tributação já se manifestou sobre o assunto, conforme Parecer Normativo CST número 81/75, ao qual se deve dar fiel cumprimento no âmbito do Ministério da Fazenda, tal a clareza do conceito interpretativo, sendo oportuno mencionar a sua ementa, "verbis":

"Indedutíveis, como custos ou despesas operacionais, o ônus tributário assumido mediante convenção particular, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei; e o ICM recolhido em regime de substituição, pelo adquirente, com direito de creditar-se do tributo a ser imputado ao produtor, na primeira operação de circulação da mercadoria";

Considerando que a glosa de Cr\$ 10.474.534,00, correspondente a excesso de "Provisão para créditos de Liquidação Duvidosa" também foi mantida, tendo em vista, o Ato Declaratório Normativo nº 34/76, da Coordenação do Sistema de Tributação que estatui -

"Somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo da Provisão para créditos de liquidação duvidosa. Em decorrência, dela devem ser excluídas as aplicações financeiras de qualquer espécie";



Conseqüentemente, a base de cálculo da Provisão não é, como a Autuada defende, sobre todos os créditos, sem exclusão".

7. Cientificada dessa decisão, a autuada, tempestivamente, apresentou o apelo de fls. 413/423, que passo a ler na íntegra para que os senhores melhor se possam inteirar de seu conteúdo: (lido em sessão).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A correção da imputação aos custos do valor da contribuição recolhida ao FUNRURAL, quando o adquirente de produtos rurais assume o ônus de seu pagamento, já foi objeto de reiterados pronunciamentos da 1a. e 3a. Câmaras deste Conselho, bem como da Colenda CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, bastando citar-se as seguintes ementas:

"FUNRURAL - Provado que o preço pago pelo adquirente ao vendedor era o líquido, isto é, não era descontado do vendedor o valor da contribuição a ser recolhida e que tal importância era apropriada como parte do custo dos produtos adquiridos para posterior recolhimento: admite-se a sua dedução, nos termos do art. 161 do RIR/66. (Acórdão nº 101-71.534, 1a. Câmara, em 24.01.80).

.....
IRPJ - TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES - O ônus assumido pelo adquirente e correspondente aos tributos ou contribuições incidentes sobre os produtos destinados ao seu ramo de negócio, desde que comprovadamente já não tenham onerado o custo do produto adquirido, isto é, desde que aquele que procedeu ao seu recolhimento não se tenha ressarcido do encargo: é dedutível nos termos do art. 161 e 162 do RIR/75. (Acórdão nº 101-71.582, 1a. Câmara, em 04/03/80).

.....
CUSTOS - Contribuição para o FUNRURAL - O valor da contribuição para o FUNRURAL, quando o adquirente de produtos rurais assume o ônus de seu pagamento, é componente do respectivo preço, e como tal, integra o correspondente custo de aquisição. (Acórdão nº CSRF/01-0.097, Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 08/08/80)".

Neste último aresto, aprovado pela unanimidade dos integrantes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, declarou-se no voto do Relator:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

"A contribuinte teve glosadas, nos exercícios de 1972 a 1976, as parcelas contabilizadas como custo e relativas às contribuições pagas ao FUNRURAL, sob a fundamentação de que se trata de liberalidade, uma vez que, pela legislação específica, essa contribuição é devida pelo produtor, sendo o adquirente apenas o responsável pelo recolhimento e, para esse fim, fica sub-rogado em todas as obrigações daquele (Decreto nº 69.919/72, art. 53).

Em nenhum momento a fiscalização do tributo suscitou qualquer dúvida quanto ao fato de ter o ônus daquela contribuição sido assumido pela contribuinte, tendo esta carreado aos autos 22 declarações de produtores (fls. 36/57) nesse sentido, em atendimento à intimação decorrente de despacho do Chefe da Seção de Tributação (fls. 32).

Desta maneira, a matéria de litígio se circunscreve, apenas, à admissibilidade, ou não, de ser computado como custo dos produtos adquiridos, o valor da contribuição ao FUNRURAL pago pela contribuinte.

Com os elementos constantes dos autos é possível concluir que a contribuinte - que poderia descontar, do preço dos produtos rurais adquiridos diretamente dos respectivos produtores, a contribuição para o FUNRURAL, pagando a estes o valor líquido constituído do preço menos o citado desconto - acordou com os produtores/vendedores em pagar a estes o preço do produto sem desconto da aquela contribuição, assumindo, ainda, o ônus pelo pagamento desta, e que a lei atribui ao produtor.

Donde poder-se afirmar que a contribuinte como adquirente, acordou com os produtores/vendedores, como preço de aquisição dos referidos produtos um determinando valor, acrescido da contribuição devida ao FUNRURAL, comprometendo-se a pagar, como de fato pagou, aquele valor ao produtor/vendedor e esta contribuição ao FUNRURAL.

A contribuição para o FUNRURAL, nesse caso, é mero componente do preço do produto e, como tal, integra o respectivo custo que, nessa condição, é dedutível na apuração do lucro operacional, consoante dispõe o artigo 161 e sua alínea "a" do RIR/66, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10.05.66, e artigo 161 e sua alínea "a" do RIR/75, baixado com o Decreto nº 76.186, de 02.09.75.

Não há falar, no caso, que a lei não prevê essa assunção do ônus da contribuição pelo adquirente, pois além de claramente defini-lo como responsável pelo recolhimento da contribuição devida pe

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

lo produtor, considera-o, de forma inequívoca, para esse fim sub-rogado em todas as obrigações daquele, o que implica necessariamente em dizer que o adquirente substitui, nesse caso, o produtor considerado este como nada devendo ao FUNRURAL.


Com efeito, a qualidade de substituto legal tributário do adquirente deflui, com meridiana clareza, do próprio texto da legislação específica (Decreto nº 69.919, de 11.01.72, art. 53, inciso I, alínea "a"), que considera o adquirente sub-rogado em todas as obrigações do produtor, como também do artigo 56, inciso III do mesmo Decreto, segundo o qual "o desconto das contribuições sempre se presumirá feito oportuna e regularmente pelas pessoas físicas ou jurídicas sub-rogadas nas obrigações do produtor, não lhes sendo lícito alegar qualquer omissão a fim de se eximirem do recolhimento, ficando os dirigentes de empresas e cooperativas pessoal e diretamente responsáveis pelas importâncias que elas deixarem de receber ou tiverem arrecadado em desacordo com este regulamento." (grifos da transcrição).

Além do mais, é do responsável pelo recolhimento que serão exigidos os juros e multa moratórios e a correção monetária em casos de falta de recolhimento da contribuição na época própria (art. 54), assim como ele é que será executado no caso de cobrança judicial (art. 63 e §§), além da obrigação de escriturar em títulos próprios as operações sujeitas à incidência da contribuição, de manter, durante cinco anos, os livros e documentos referentes a essas operações, de prestar informações anuais ao FUNRURAL, e de exibir à fiscalização os livros e documentos (art. 61 e §§).

É de se ressaltar, entretanto que, somente no caso do imposto sobre a renda, cuja regra geral é a indedutibilidade, se poderia pretender norma expressa prevendo a dedutibilidade de ônus assumido pela fonte pagadora, sem o que seria aplicada a regra geral de indedutibilidade (RIR/66, art. 164, § 1º; RIR/75, art. 165, § 2º).

Igualmente não é pertinente o argumento de que não pode ser considerado custo o ônus assumido pelo responsável legal pelo pagamento da contribuição do FUNRURAL sob a invocação do artigo 123 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), segundo o qual:

"Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, pa-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

ra modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." (grifos da transcrição).


Isto porque não se trata de convenção particular relativa à responsabilidade pelo pagamento da contribuição para o FUNRURAL, que por lei, é atribuída ao adquirente, como responsável pelo seu recolhimento, e, ainda que de convenção particular se trate, evidentemente não tem por objeto a modificação da definição legal do sujeito passivo, pois, no caso, o adquirente já é o sujeito passivo e não se pretende que deixe de sê-lo.

De fato, o adquirente de produtos rurais sujeitos à incidência da contribuição para o FUNRURAL é o responsável pelo seu recolhimento, como depositário, quando a desconta do produtor (Decreto 69.919, de 11.01.72, art. 53, inciso I, alínea "a"), tanto quanto quando não efetua o desconto, neste caso como substituto legal tributário (Decreto nº 69.919, art. 56, inciso II), quer tenha assumido o ônus, quer não.

De resto, sendo o princípio que rege as relações entre particulares o da permissão tácita e proibição expressa, e inexistindo na lei vedação expressa para que o adquirente assumo o ônus que é do produtor, situa-se tal convenção entre os poderes que a legislação outorga aos contratantes para a fixação do preço no contrato de compra e venda, ressalvado apenas o preço mínimo fixado pelo governo federal, cujas condições de pagamento igualmente encontram-se dentro do direito de livre contratação entre as partes".

Também, em recente pronunciamento a Coordenação do Sistema de Tributação alterou seu entendimento sobre a matéria ao dispor, segundo noticiou o Boletim Central nº 170, de 17/11/81, in verbis:

"O valor da contribuição ao FUNRURAL, devida pelo produtor rural, pode ser considerado como integrante do custo das mercadorias adquiridas para revenda, quando a pessoa jurídica adquirente tenha assumido o ônus de seu pagamento. Esta orientação modifica, em parte, a que foi dada no PN-CST 81/75. (ADN-CST nº 15, de 16.11.81)".



Por derradeiro, cabe esclarecer que, conforme voto que proferimos no Acórdão nº 101-72.810, igual tratamento não poderá ser dispensado ao FUNRURAL descontado na Nota fiscal e que, depois, viesse a ser alegado haver sido reembolsado, a exemplo do que dissemos quanto ao ICM reembolsado. Lê-se no voto vencedor do último aresto citado:

"Ja igual tratamento não pode ser dispensado ao I.C.M. reembolsado, por diversas razões, como se lê no voto que apresentou o ilustre Conselheiro, Dr. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, como Relator do Recurso nº 83.972 (Acórdão nº 101-72.809), in verbis:

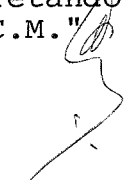
"a) Em primeiro lugar porque não integrou essa parcela o valor da operação de compra e venda, portanto não haveria como justificar-se a sua necessidade;

b) Em segundo lugar porque tal procedimento fugiria ao controle fiscal, dado que à falta de documento oficial, esses valores seriam facilmente manipuláveis;

c) Em terceiro lugar porque sendo a parcela despesa de um, teria de ser receita de outro, sendo certo que somente com a existência de documento oficial ou a prova de que o beneficiário da importância, efetivamente a submeteu a tributação, seria viável a dedução, dado que aí estaria garantido o princípio da compensação fiscal. Como no caso a contabilização do reembolso foi feita sem respaldo em qualquer documento oficial ou a prova do efetivo oferecimento à tributação daquela parcela pelo Vendedor, não pode prosperar a pretensão da Recorrente".

Vale acrescentar que, atentos à sistemática de cálculo do ICM, além das jurídicas e cautelosas considerações expendidas pelo digno Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, nas operações em que o produtor recolhe o tributo, não cabe ao adquirente reembolsá-lo à parte, pois o mesmo já foi reembolsado, dado estar o tributo incluído no preço da operação (valor da mercadoria mais valor do ICM é igual ao valor constante da Nota Fiscal).

Procedimento diverso importaria em considerar o valor reembolsado como nova parcela do preço, que deveria ser acrescida à base de cálculo do ICM (art. 24, § 1º, do Regulamento do ICM), acarretando a incidência do ICM sobre o que seria I.C.M."




SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

Do contrário, mesmo considerando que, efetivamente, a parcela tenha sido reembolsada, a falta da incidência do ICM, constituiria vantagem obtida pelo vendedor (produtor) em fraude à legislação tributária (ICM, FUNRURAL e provavelmente do IR, pois a Administração deste tributo, como o reembolso não constou de qualquer documento oficial, exigido pela legislação que regula as transações de compra e venda, o FISCO não disporá de mecanismos para uma auditoria confiável) e também não pode ser admitida como custo, eis que não amparada por documentos fiscais que legitimem a sua imputação à conta de Lucros e Perdas".

Quanto à formação da Provisão para Devedores Duvidosos sobre os adiantamentos a fornecedores de cacau, esta Câmara já se pronunciou, unanimemente, em sessão de 01/12/81, quando em caso em todo idêntico ao versado nestes, prolatou o Acórdão nº 101-72.859, aceitando a seguinte fundamentação constante do voto do Relator, ilustre Conselheiro SYLVIO RODRIGUES:

"O artigo 60, inciso I, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (art. 166 do RIR/75 ou art. 221 do RIR/75 ou art. 221 do RIR/80) permite que se registrem, como custo ou despesas operacionais, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa e o art. 61, § 2º da mesma Lei (art. 167, § 2º, do RIR/75 ou art. 221, § 3º, do RIR/80) estabeleceu, em caráter provisório, que, enquanto não se fixasse uma percentagem indispensável a firmar o saldo adequado da provisão, fosse este calculado em 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, existentes ao fim de cada exercício social, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio e os de operações em garantia real. Atendidas as circunstâncias, principalmente atinentes à concordata e à falência do devedor, que a espécie dos autos não comporta indagar, a provisão proveniente do percentual de 3% podem ser aditados outros valores, como dispõe o art. 61, § 4º, da Lei citada (art. 167, § 3º, do RIR/75, ou art. 221 do RIR/80) ou não serem admitidos como perdas os créditos que não forem habilitados ou que tiverem a sua habilitação denegada (art. 61, § 5º, da Lei nº 4.506/64 - art. 167, § 4º, do RIR/75 ou art. 221, § 5º, do RIR/80).

A provisão, de que se cogita, lembra uma seqüela a perseguir uma precaução na cobertura de perdas



Acórdão nº 101-72.964

prováveis na liquidação de créditos que, à falta de garantia real ou fidejussória que os assegurasse, trazem sob constante ameaça o patrimônio do titular desses créditos, pela possível ocorrência de inadimplemento quanto ao recebimento deles.

Obedecendo o emprego da percentagem permitida, para adequar o saldo da provisão para devedores duvidosos, a recorrente aplicou o percentual de 3% sobre o montante dos créditos registrados em seu ativo, tendo incluído entre eles importâncias que adiantara a fornecedores de cacau, sob a condição de liquidarem eles os compromissos assumidos mediante entrega futura da mercadoria.

A tese fiscal oposta ao procedimento da empresa, em relação a esta questão, se situa, apenas, no fato de haver sido constituída provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre os valores de tais adiantamentos.

Imune de dúvidas que, com o adiantamento efetuado aos fornecedores, a relação jurídica, que então se estabelece, gera, para a recorrente, o direito a um crédito.

Sem outro aferimento se não o de ajustar a esperança à entrega da mercadoria pelos fornecedores, os créditos, assim gerados desses adiantamentos, são tão aleatórios quanto aqueles obtidos por vendas a prazo, despojados de garantias reais ou de vendas com reserva de domínio, e suscetíveis estão a toda sorte de incerteza na consumação das suas finalidades.

Ademais, excluídos os créditos dotados de garantia real ou com reserva de domínio e os habilitados em concordatas ou falências, o dispositivo legal fala em adequar o saldo da provisão "sobre o montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade de operações" sem fazer distinção quanto à qualidade dos créditos oriundos da atividade operacional da empresa ou quanto à pessoa do devedor.

A indigência de esclarecimentos, motivada principalmente pela carência de uma argumentação mais aprofundada no apreciação fiscal feito pelo autuante, mediante o parecer de fls. 46/48 pelo qual examinou as razões de defesa expostas na petição impugnativa, não enseja conclusão diferente da que os créditos por adiantamentos se relacionam com a atividade operacional da empresa.

A autuação não opôs dúvida a respeito de tratar-se de adiantamento para fornecimento de mercadorias. Na peça vestibular, as fls. 33, os adiantamentos são cita-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

tados como feitos a fornecedores diversos e a fornecedores de cacau. A atividade principal da empresa, desenvolvida sob o código 26.91, é a da produção de manteiga de cacau. Disso se infere em se poder admitir que os créditos por adiantamentos sejam oriundos da atividade operacional exercida. A decisão singular, a fls. 55, comenta que adiantamentos a fornecedores constituem pagamentos antecipados de compras para garantir o fornecimento.

E, por acaso, pagamentos antecipados não constituem créditos?

Claro que sim!

E os pagamentos antecipados para compra de mercadorias ou produtos que se relacionem com os objetivos explorados pela empresa, não constituem, por acaso, créditos oriundos da sua atividade operacional?

Também, claro que sim!


Então, não há como se negar que os adiantamentos a fornecedores, por compras antecipadas de tais mercadorias ou produtos, compõem base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Para que os créditos por adiantamentos a fornecedores não entrassem na composição da base do citado cálculo, seria necessário que o procedimento fiscal tivesse deixado plenamente esclarecido que os adiantamentos não se destinaram ao fornecimento daquelas mercadorias ou daqueles produtos necessários à atividade operacional da empresa.

A questão guarda harmonia com as disposições do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 34, de 06.10.1976, uma vez que os créditos ali excluídos se referem a aplicações financeiras, cuja natureza é distinta da dos provenientes de adiantamentos para fornecimento de mercadorias.

Por fim, excepcionados os créditos em que a disposição regulamentar expressamente menciona como não podendo compor a base de cálculo da provisão específica, não cabe fazer outra distinção não contemplada em lei".

Por fim cabe fazer algumas considerações sobre o alcance do ato do Senhor Delegado da Receita Federal que lhe tenha concedido eventual isenção do I.R.




SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0580/013.790/80
Acórdão nº 101-72.964

A espécie de isenção a que a hipótese dos autos se refere, é aquela que se concede em caráter geral e se efetiva, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos em lei, como dispõe o artigo 179 do C.T.N. Entre tais requisitos se coloca o exercício de atividades industriais e agrícolas, como previsto no art. 14 da Lei nº 4.239/63 (RIR/75, art.256) e, quanto ao cumprimento de condições, a observância das que se discriminam nos artigos 297 e s/§ 3º c/c 299, do RIR/75.

A lei apenas abre perspectiva ao reconhecimento da isenção que se comenta, a qual é concedida em caráter particular, subjetivo, dependendo de cada caso, por despacho da autoridade administrativa a requerimento da parte interessada. Se apesar de que não estivesse adequadamente provado que a requerente satisfazia as condições e os requisitos legais para o reconhecimento da concessão do benefício é, no entanto, consegue a outorga indevida do favor fiscal, e no reexame da matéria, se verifica que por ocasião do despacho que efetivou a isenção deixou-se de levar em conta fato que impediria o reconhecimento do favor. Nesta hipótese, o ato do reconhecimento teria sido proferido em desacordo com a situação fática do caso em exame.

Se isto suceder e não se caracterizar a ocorrência de dolo ou simulação, em realidade a recorrente teria extraído proveito de uma isenção imerecida, deixando de pagar parcialmente o imposto de renda por vários exercícios, mas como o despacho, a que se refere o "caput" do artigo 179 do C.T.N., não gera, nos termos do seu parágrafo 2º, direito adquirido, cabe no caso do reconhecimento indevido do benefício, cobrar-se o crédito tributário, acrescido de juros de mora, na forma do citado art. 179, § 2º combinado com o artigo 155 do C.T.N., porquanto, em verdade, o direito à isenção não existe, na espécie dos autos.

Todavia, se a obtenção da isenção se deu em razão





Acórdão nº 101-72.964

de dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em benefício daquele ou, se após a concessão da isenção o contribuinte deixou de satisfazer os requisitos para sua isenção, caberia a exigência do imposto, devidamente atualizado, multa e juros de mora, na forma do art. 179, § 2º, c/c o art. 155 do C.T.N., independentemente de qualquer ato prévio de revogação da isenção (ele poderia ser simultâneo com a apreciação da exigência fiscal).

Como, porém, no caso dos autos não foi exigida qualquer diferença, mister se faz que a autoridade lançadora, caso venha a concluir pelo reconhecimento indevido, formalize a exigência, indicando as razões pelas quais a autuada não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições para o gozo da redução de 50% do imposto devido, dando início ao procedimento a que se seguirá impugnação e demais termos, na forma da lei, eis que a simples declaração do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 384) não atende aos requisitos para exigência Administrativa ou Judicial da diferença devida.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso, sem prejuízo do declarado na parte final deste voto.



AMADOR OUTEIREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR