



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSE/GMN

Sessão de 05 de julho de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.242

Recurso nº: 86.863 - IRPJ EX: DE 1972

Recorrente: S.A. LANIFÍCIOS MINERVA

Recorrido: SUPERINTENDENTE REGIONAL DA RECEITA FEDERAL NA OITAVA REGIÃO FISCAL

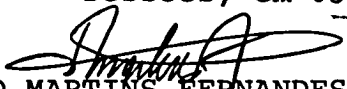
CUSTOS OPERACIONAIS - Apuração - Embora o valor da matéria-prima consumida conste a maior na declaração de rendimentos, se o contribuinte apurou o lucro corretamente, utilizando-se do consumo real, provado em sua contabilidade, há de se relevar o erro material ocorrido na declaração, exceto no montante considerado a maior em sua escrituração contábil, em razão de a empresa ter incluído na composição do custo de matérias-primas outras despesas.

DESPESAS OPERACIONAIS - Créditos incobráveis - O protesto de um título, ainda que seguido da inércia do devedor em levantá-lo, não é medida suficiente para que o respectivo crédito seja considerado incobrável. A não ser que se trate de pequenas quantias, o prejuízo no recebimento de créditos só poderá ser debitado à Provisão para Devedores Duvidosos após terem-se esgotado os recursos para sua cobrança, inclusive os judiciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S.A. LANIFÍCIOS MINERVA,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a correção monetária no período anterior à revogação do § 5º do artigo 501 do RIR/75, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ursulino Santos Filho, Carlos Roberto Monteiro Bertazi e Marinho Mendes Domenici que votaram por dar provimento integral. *gr*

Sala das Sessões, em 05 de julho de 1983

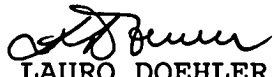

PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 07 JUL 1983


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes e Ronaldo Lindimar José Marton. Ausente o Conselheiro Paulo Leite de Lacerda. 



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0816/000.790/70

RECURSO Nº: 86.863

ACÓRDÃO Nº: 105-0.242

RECORRENTE Nº: S.A. LANIFÍCIOS MINERVA

R E L A T Ó R I O

S.A. LANIFÍCIOS MINERVA, com sede à Av. Guilherme Giorgi, nº 1.091, na cidade de São Paulo, inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 61.339.917/0001-00, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal, bem como com a do Superintendente Regional, ambas as autoridades chefiando órgãos em São Paulo, recorre a este Conselho para que tais decisões sejam modificadas.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração, em 22/09/72, relacionando o fiscal autuante as seguintes infrações:

EXERCÍCIO DE 1967 - ANO-BASE DE 1966

1. Diferença de vendas apurada pelo fisco estadual, conf. not. nº 03, de 05/03/68, no valor de Cr\$ 3.751,51

EXERCÍCIO DE 1971 - ANO-BASE DE 1970

2. Diferença de apropriação de consumo de matérias-primas na apuração do custo dos produtos vendidos, conforme demonstrativo anexos ao processo, no montante de Cr\$ 1.137.590,67

Acórdão nº 105-0.242

3. I.C.M. pago fora do exercício financeiro, ref.not. nº 2/69, 7a. e 8a. parcelas, contabilizado sob o título "Impostos", no valor deCr\$ 33.197,92

4. Despesas de importação (Dem. de Despesas nº 1811/70), ref. a custos de bem importado, com valor....Cr\$ 1.189.960,96

EXERCÍCIO DE 1972 - ANO-BASE DE 1981

5. Diferença de apropriação de matérias-primas na apuração do custo dos produtos vendidos, conf. demonstrativos anexos ao processo, no montante deCr\$ 2.827.984,29

6. Débito em Lucros e Perdas de títulos considerados incobráveis, sem amparo legal,.....Cr\$ 392.786,55

7. Despesas de importação componentes do custo do bem importado, contabilizado a fls. 15 do Diário 35, Notas 4399 e 4402.....Cr\$ 79.231,38

A empresa impugnou o auto de infração, nos seguintes termos:

1 - no tocante a diferença de vendas (item 1 do auto), tal ocorreu por simples decorrência de erros técnicos;

2 - quanto à diferença de apropriação de consumo de matérias-primas na apuração do custo dos produtos vendidos, no exercício de 1971, ano-base de 1970, apresenta o demonstrativo, em duas colunas: na primeira, menciona os estoques iniciais, as compras mensais e os estoques finais; na segunda se reporta aos "estornos", isto é, às mercadorias não computadas para efeito de apuração do Custo do Produto Vendido. Diante desse demonstrativo, afirma que o equívoco do fiscal consistiu em não considerar a importância refe-

Acórdão nº 105-0.242

rente a Contas a Pagar do exercício de 1968, que foram pagas em 1968, que foram pagas em 1969, no valor de Cr\$ 945.948,38. O mesmo aconteceu com o valor de Cr\$ 13.929,06, referente a vendas de matérias-primas no mercado interno. Além disso, não considerou o fiscal as matérias-primas que foram objeto de exportação, no montante de Cr\$ 330.046,69.

Faz o mesmo demonstrativo para o ano de 1970, lembrando que o fiscal autuante deixou de considerar a importância de Cr\$ 801.321,74, referente a Contas a Pagar, de 1969, que foram pagas em 1970. Além disso, deixou de atentar para as exportações, que somaram Cr\$ 1.938.912,41.

3 - No tocante ao ICM pago fora do exercício (7a. e 8a. parcelas), informa que se trata de parcelas pagas em razão de pedido de parcelamento de ICM obtido junto ao órgão local situado em Pelotas. Tais pagamentos, embora efetuados em 1970, foram lançados em 1969, como despesas incorridas em Contas a Pagar.

4 - Relativamente a despesas de importação, entende que os encargos de inversão nem sempre devem integrar o custo dos bens adquiridos. Incabível pretender o fisco que despesas com impostos, taxas, serviços profissionais de despachantes aduaneiros devam ter seus valores incorporados ao custo do produto importado.

5 - Com relação a diferença de apropriação de matérias-primas na apuração do custo dos produtos vendidos, no exercício de 1972, ano-base de 1971, torna a elaborar um quadro demonstrativo de custos. O montante das exportações teria sido erroneamente considerado.

6 - A respeito do débito em Lucros e Perdas de títulos incobráveis, nota que foram 11 os títulos relacionados pelo fiscal, mas só glosados 5, faltando, por parte do fiscal, um critério para definição do que seja título incobrável. Dentre os que foram inexplicavelmente glosados estão os da empresa NAGIB & CIA. LTDA., *ohr*

Acórdão nº 105-0.242

empresa que teve suas atividades paralisadas, dado o estado de insolvência, o que não ensejou a cobrança judicial, apesar de ter esgotado todas as vias extrajudiciais. Além do mais, o responsável pela empresa desapareceu do País. As duplicatas juntadas ao presente são a prova inequívoca do não pagamento das mesmas. Por fim, alega que os 11 títulos arrolados pelo fiscal estavam na mesma situação, não entendendo por que só com relação à empresa NAGIB o fiscal teria desconsiderado as deduções.

7 - Despesas de importação componentes do custo dos bens importados, conforme acentuado anteriormente, nem todas devem compor o custo do bem.

O Delegado da Receita Federal analisou cada um dos itens do auto de infração, decidindo no seguinte sentido:

a) no tocante à parcela de Cr\$ 3.751,51, referente a diferença de vendas apurada pelo fisco estadual, a empresa não impugnou tal procedimento, efetuando o recolhimento do imposto devido. Referido fato tem repercussão direta no imposto de renda, representando omissão de receita;

b) no tocante ao ICM pago fora do exercício, nota-se que a empresa levou a quantia mencionada pela fiscalização a débito da conta "Impostos", mas, ao contrário do que alega a empresa, tal débito correu mesmo em 1970, conforme se nota pela varificação do seu livro Diário. Nos termos do art. 164 do RIR/66, somente eram dedutíveis os impostos que fossem efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que se referissem;

c) com relação a despesas de importação, notou o Delegado que a empresa simplesmente considerara como despesas os valores de bens importados, o que não é correto, pois referidos bens se destinavam a seu ativo imobilizado;

d) a respeito dos créditos incobráveis, os mesmos são

Acórdão nº 105-0.242

poderão afetar a conta de resultados quando a empresa tiver esgotado todos os meios judiciais de cobrança, não bastando o simples protesto dos títulos. Por outro lado, por vezes, segundo o Delegado, basta o protesto, dependendo das circunstâncias. Entende que a questão é, sobretudo, de bom senso, pois há casos em que as circunstâncias aconselham a que não se recorra à via judicial. Em consequência, o Delegado resolveu manter a tributação sobre as importâncias que nem sequer tinham ido a protesto e que atingiam a soma de Cr\$ 7.962,48, e acolheu como dedutíveis as importâncias referentes às duplicatas da empresa NAGIB, que atingiam a Cr\$ 384.824,07;

e) a respeito da questão relacionada com a apuração do Custo dos Produtos Vendidos (itens 2 e 5 do auto), entendeu o Delegado que, pela análise dos demonstrativos de fls. 67/69, a empresa autuada se utiliza para a apuração do "Resultado Industrial" da conta "Manufaturas". Referida conta recebe a débito, no final do exercício, o montante do consumo de matérias-primas, materiais diretos, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação e, a seu crédito, o montante das vendas de produtos. O saldo dessa conta representa o resultado industrial bruto que, transferido a Lucros e Perdas, juntamente com as despesas de comercialização e administração, bem como outras receitas constitui a base para a apuração do lucro real (referia-se, é claro, ao lucro real segundo a sistemática do RIR/66).

Entendeu o Delegado que o fiscal, ao proceder ao levantamento do consumo de matéria-prima, nos anos de 1970 e 1971, incorreu em erro, pois não computou, em seu levantamento, várias parcelas levadas a crédito da respectiva conta. Em consequência, os consumos de matérias-primas apontados na peça reclamatória correspondem realmente aos contabilizados na conta Manufaturas, com exceção dos valores referentes a 1971, a saber:

ano-base	Consumo de M.P. cfe. levantamentos de fls. 73/74 e 77	Consumo de M.P. levado a débito da conta Manufaturas	
1969	Cr\$ 3.778.499,54	Cr\$ 3.778.499,54	fls. 69
1970	Cr\$ 4.919.164,02	Cr\$ 4.919.164,02	fls. 68
1971	Cr\$ 8.171.722,16	Cr\$ 8.950.365,03	fls. 67

A diferença a maior, correspondente a 1971, atingiu a soma de Cr\$ 778.642,87, que representou a diferença entre o consumo apurado através do levantamento de fls. 77/78 e aquele levado a débito da conta Manufaturas. Por esta razão, tal parcela deverá ser mantida para tributação.

Desta decisão houve recurso de ofício para o Superintendente Regional da Receita Federal em São Paulo.

O Superintendente acolheu a decisão do Delegado, inclusive no tocante à maneira de a empresa apurar o custo das matérias-primas, mas deu provimento à parte relativa a créditos incobráveis, que tinham sido deduzidos dos resultados da empresa, no montante de Cr\$ 384.824,07, pela sua impossibilidade de cobrança junto à empresa NAGIB & CIA. LTDA., que solicitara baixa no C.G.C., encerrando suas atividades. Tais pressupostos e mais a indicação do protesto e mais a indicação do protesto em dois títulos debitados, foram suficientes para a autoridade a quo considerá-los todos como créditos incobráveis. Disto discorda o Superintendente, uma vez que tradicionalmente a jurisprudência vem exigindo que a empresa esgote todos os meios na esfera judicial.

A empresa tomou ciência destas decisões, em 07/12/82, e apresentou recurso voluntário, em 03.01.83, contestando duas questões: 

Acórdão nº 105-0.242

I - a primeira diz respeito a PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA, e nisto se contrapõe à decisão do Superintendente. Alega a empresa: "Estando encerradas as atividades da empresa e sendo impossível a localização de seus sócios, qual meio teria a recorrente para ver seu crédito satisfeito? Requerer a falência ou a execução de pessoa jurídica que deixara de existir e cujo patrimônio desaparecera? Executar os sócios cuja localização era desconhecida?" Diante de tais evidências, acha a recorrente que não é necessário o recurso ao Judiciário, uma vez que seria de todo inútil.

II- No tocante ao consumo de MATÉRIA-PRIMA na apuração do resultado do exercício, embora contabilizando o custo dos produtos vendidos de maneira confusa, o certo é que, conforme reconheceram as duas autoridades fiscais, não comprometeu a apuração de Lucros e Perdas.

É o relatório. *dr*

Acórdão nº 105-0.242

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator

Duas questões são trazidas para exame: a primeira se reporta à apuração de custos de matéria-prima consumida na produção; a segunda diz respeito ao conceito de créditos incobráveis.

No tocante à primeira dessas questões, cabe lembrar que o Delegado da Receita Federal havia reformado o auto de infração, reduzindo o imposto de Cr\$ 990.000,00 em Cr\$ 730.249,00, de tal modo que o crédito tributário passou a ser somente Cr\$ 259.751,00, no exercício de 1972. Isto porque a quase totalidade desse imposto era devida ao fato de a empresa ter reduzido o lucro indevidamente em razão de ter computado a maior o custo dos produtos vendidos.

Como se recorda, o auto de infração mencionara diferença de apropriação de matérias-primas na apuração do custo dos produtos vendidos, no montante de Cr\$ 2.827.984,29. O Delegado da Receita Federal elaborou um quadro demonstrativo, às fls. 92, e decidiu, pelos motivos aí alegados, reduzir o valor da infração, uma vez que ficou apurado ter a empresa deduzido a maior somente a quantia de Cr\$ 778.642,87. Por isso, excluiu da tributação, no exercício de 1972, o montante de Cr\$ 730.249,00 dos Cr\$ 990.000,00, imposto este, como se disse, cobrado em razão de, no exercício de 1972 a empresa ter cometido três espécies de infrações, entre as quais a de ter excluído do lucro, em razão de má apuração do custo de produtos vendidos, a importância de Cr\$ 2.827.984,29. Isto faria com que só se exigisse um crédito tributário no valor de apenas Cr\$ 233.592,66 em relação à dedutibilidade indevida de custos, do total de Cr\$ 259.751,00, acima citado.

Note-se que a empresa tomou ciência desta decisão, em 23/02/76, conforme se vê às fls. 95-v., e não recorreu da mesma.

Assim sendo, não pode, agora, em 1983, ter seu recurso apreciado, uma vez que já ocorreu a preclusão.

A segunda questão é relacionada com a escrituração a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos de créditos que a empresa julgou incobráveis. A tese da recorrente é no sentido de que deva imperar o bom senso, pois uma vez que houve protesto do título, a empresa devedora já encerrou suas atividades e o principal responsável pela devedora foi para o exterior, é claro que o título se torna incobrável. Por outro lado, o Superintendente da Receita Federal entende que, apesar de todas estas circunstâncias, torna-se imperioso o recurso Judiciário.

A polêmica não é de agora. Há autores que entendem ser o crédito tributário incobrável não apenas quando o credor esgota todos os meios judiciais de cobrança, mas também quando as circunstâncias do caso demonstram a inanidade dos meios judiciais de cobrança. Basta citar-se, por todos, J. L. BULHÕES PEDREIRA, que, em seu "Imposto de Renda", 6.36(25), de 1979, já dizia:

"A lei não contém dispositivos especiais definindo quando um crédito se torna irrecuperável, ou em condições que permitam o seu registro como perda. A solução depende das circunstâncias de fato em cada caso, e é difícil generalizá-la. De um lado, não basta que um crédito esteja vencido e não pago para que possa ser considerado irrecuperável. De outro, nenhum dispositivo legal exige que o credor esgote todas as ações judiciais ao seu dispor para que possa considerar irrealizável o crédito. A possibilidade remota de receber parte do crédito, ou não ocorrência do seu vencimento, também não impedem o registro da perda, se as condições de fato, no caso, autorizam seja considerado irrecuperável."

Esse autor, aliás, não mudou seu pensamento. Recentemente, ao escrever o "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", em 1979, atribuiu ao bom senso da autoridade a apreciação de caso por caso, ao afirmar, à pág. 446 do Vol. I:

"Na prática, todavia, a autoridade tributária de bom senso não terá dificuldade, na maioria dos casos, em distinguir entre o registro que

se justifica e o que tem por único objetivo reduzir o lucro real."

Se estivéssemos em uma sociedade ideal, realmente o conceito de crédito incobrável não seria problema tão discutido, uma vez que, se a empresa viesse a recuperar o crédito que tinha levado a débito de lucros e perdas ou da Provisão para Devedores Duvidosos deveria oferecê-lo à tributação com os encargos legais correspondentes. A prática vem aconselhando maior rigor na conceituação e na dedutibilidade de créditos, e este Conselho, tradicionalmente, se tem manifestado pela necessidade de o credor esgotar os meios de cobrança judicial. Basta citar alguns acórdãos.

O Acórdão nº 61.692, de 23.04.69, tinha a seguinte ementa:

"Há necessidade de provar-se que houve esgotamento de medidas judiciais necessárias ao recebimento de conta ativa. Somente depois de esgotados esses meios, com que ela seja resgatada, a conta é admitida por incobrável."

Mais recentemente, o Acórdão nº 103-02.189, de 18/04/78, assim sintetizava a matéria:

"CRÉDITOS INCOBRÁVEIS. Sua imputação às despesas operacionais ou à conta de provisão está condicionada à prova de esgotamento das medidas para cobrança e a exibição dos títulos correspondentes."

O Acórdão nº 103-8.0176, de 17.05.77, também é claro:

"CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. PREJUÍZOS OCORRIDOS EM SEU RECEBIMENTO. O débito à conta de provisão específica só é permitido quando esgotados todos os recursos para sua cobrança."

De resto, a matéria passou a fazer parte do Regulamento do Imposto de Renda, no art. 167, § 6º, do RIR/75, e no art. 

221, § 7º, do RIR/80. Estes dispositivos admitem que a empresa possa levar a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos pequenas quantias tidas como incobráveis, "independentemente de terem-se esgotado os recursos para sua cobrança", o que faz supor que nos outros casos o débito só possa ser considerado incobrável quando esgotados os meios para sua cobrança.

Por tudo isso, não é possível aceitar-se a tese de que basta o protesto, sem o seu levantamento, para que o crédito possa ser considerado incobrável. Na prática dos tribunais, o protesto é medida eminentemente prejudicial. Em seu sentido comum é uma declaração feita por alguém de um fato cuja veracidade pretende provar posteriormente. É medida que visa assegurar direito, no sentido de que com o protesto se quer alegar, em tempo oportuno, o seu direito. O protesto é mera declaração de direitos, repito, não conferindo direito. Para que o direito seja reconhecido é necessário se siga a medida judicial respectiva. Conserva e assegura direitos, mas não os gera.

No caso presente, acresce que não se poderá apelar para o bom senso, uma vez que a recorrente só alegou fatos que teriam impossibilitado a cobrança, além do protesto, sem os provar.

Sou pela tese da necessidade de recurso ao Judiciário, sobretudo para evitar que o Tesouro venha a pagar por maus negócios feitos pelo comerciante. Baste o protesto para que o crédito seja considerado como incobrável e logo se verá o número de títulos aumentando a conta de provisão de modo desmesurado.

Cabe alertar, finalmente, para a correção monetária do débito fiscal. Até 1979 vigorava o art. 511, § 5º, do RIR/75, segundo o qual:

"Quando o débito fiscal resultar de decisão de instância superior que houver modificado decisão

Acórdão nº 105-0.242

são de primeira instância favorável ao contribuinte, o cálculo de correção monetária far-se-á, observado o disposto neste artigo, mediante a exclusão do período anterior à data em que tiver sido notificada ou comunicada ao devedor a última decisão (Lei nº 4.862/65, art. 15, § 1º)."

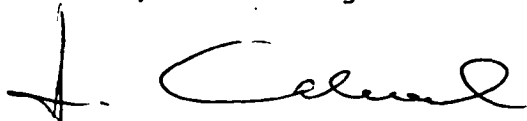
Este dispositivo foi revogado pelo art. 5º do Decreto-lei nº 1.736/79, que foi inserido no art. 704, § 6º, do RIR/80, nos seguintes termos:

"A correção monetária será devida inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial."

Assim, ao se cobrar do contribuinte a parte restabelecida pela decisão do Superintendente, dever-se-á ter em conta este particular.

À vista do exposto, sou pelo não conhecimento do recurso, na parte em que ataca a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal, e, no tocante à parte que ataca a decisão do Superintendente, que restabeleceu a infração que tinha sido excluída por força da decisão do Delegado, sou pelo provimento parcial, no sentido de que, embora mantida a decisão do Superintendente no tocante ao restabelecimento da infração relacionada com a dedutibilidade de créditos incobráveis, a correção monetária não seja cobrada no período em que esteve em vigência o art. 511, § 5º, do RIR/75. *9/11*

Brasília-DF, em 05 de julho de 1983



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR