



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 14 de setembro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.583

Recurso nº 85.325 - IRPJ - EXS: DE 1978, 1979 e 1980

Recorrente ITACOMCAL - ITABUNA COMERCIAL DE CACAU LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA DA CONQUISTA (BA)

IRPJ - TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES - O ônus assumido pelo adquirente e correspondente aos tributos ou contribuições incidentes sobre produtos destinados ao seu ramo de negócio, integram o preço da mercadoria e como tal, integram o custo de aquisição, desde que o comprador faça prova do efetivo desembolso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITACOMCAL - ITABUNA COMERCIAL DE CACAU LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os seguintes montantes: Cr\$ 827.979,69; Cr\$ 21.166.617,46; Cr\$ 15.905.099,54, respectivamente nos exercícios de 1978, 1979 e 1980. Vencidos os Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator), Sylvio Rodrigues e Luiz André Neto (Suplente) e ainda o Cons. Fernando Cícero Velloso que dava integral provimento ao recurso. Designado Relator para o Acórdão o Cons. Amador Outereiro Fernández

Sala das Sessões (DF), em 14 de setembro de 1982.

AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR-DESIGNADO P/O ACÓRDÃO

VISTO EM
SESSÃO DE: 22 OUT 1982
RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.035

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL e AGOSTINHO SERRANO FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0540-010.143/81-06

RECURSO N.º: - 85.325

ACÓRDÃO N.º: - 101-73.583

RECORRENTE N.º: - ITACOMCAL - ITABUNA COMERCIAL DE CACAU LTDA.

R E L A T Ó R I O

ITACOMCAL - ITABUNA COMERCIAL DE CACAU LTDA., com do micílio fiscal em Itabuna, BA., recorre a este Colegiado contra parte da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Vitória da Conquista, no mesmo Estado, que manteve o auto de infração contra ela lavrado no que respeita à superavaliação de custos e omissão de receita operacional.

A lide pode ser resumida da seguinte forma, observada a ordem de matéria tributária adotada no auto de infração:

SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS

Segundo a inicial, a pessoa jurídica incluíra no custo de aquisição de mercadorias o ICM pago sob o regime de substituição, com direito do crédito do tributo imputável ou imputado ao produtor rural, superavaliação representada pela diferença entre o valor registrado na coluna Valor Contábil do Livro de Registro de Entradas da autuada, nos exercícios de 1978 a 1980, nos montantes de Cr\$ 83.979,69, Cr\$ 19.911.479,26 e de Cr\$ 15.905.099,54, respectivamente. Nos exercícios de 1978 e de 1979, também superavaliara os custos de mercadorias adquiridas através da assunção dos valores do ICM destacado pelos fornecedores nas notas fiscais por eles emitidas, série B, totalizando Cr\$ 744.000,00 e Cr\$ 1.255.138,20, respectivamente, consubstanciadas pelas diferenças entre os valores lançados a

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0540-010.143/81-06
Acórdão nº 101-73.583

Débito de Mercadorias (compras), coluna no valor contábil do Livro Registro de Entradas e os valores lançados nas respectivas notas.

Na impugnação do feito, a sociedade alegou nulidade do procedimento fiscal porque no auto de infração se fizera comparação com cláusulas de contratos de compra e venda de cacau, impressos e padronizados, que figuram dos autos, sem que houvesse qualquer correlação entre a alegada superavaliação e o disposto nas referidas cláusulas, que cuidam apenas de prazo de entrega e não de preço do produto. No mérito, diz que o procedimento adotado não traz qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, não se alterando o sujeito passivo da obrigação que continua a ser o mesmo, ou seja o produtor rural que forneceu cacau à postulante. Diz que, segundo o art. 48, inciso VII do Decreto nº 25.750/77, que aprovou o Regulamento para a cobrança do ICM no Estado da Bahia, consideram-se responsáveis pelo pagamento do imposto, identificados como contribuintes substitutos, os comerciantes e industriais, em relação aos produtos agropecuários adquiridos de produtores não inscritos, posição em que se situa na quase totalidade de suas aquisições feitas a produtores rurais não inscritos na repartição fiscal, sendo raros os casos de aquisição a pessoas jurídicas regularmente inscritas como os quatros produtores identificados pelo autuante. Com o recolhimento da parcela do ICM está apenas compondo o preço da operação, posto que a mercadoria não havia ainda sofrido a carga do tributo. Tanto faz, assim, que o adquirente contrate com o produtor a aquisição da mercadoria por Cr\$ 1.150,00, já incluído o ICM, e que pague ao mesmo Cr\$ 1.000,00, referente ao valor líquido, ficando com a obrigação do recolhimento da parcela de Cr\$ 150,00. Quando assumiu o ônus do imposto pagou ao produtor o preço líquido e ao Estado o valor do ICM, conforme demonstra a sua contabilidade. Lembra que o art. 161 do RIR/75 considera custos além do valor dos bens também o dos outros elementos indicados nas alíneas "b" a "f" e que o art. 13 do Decreto-lei nº 1.598/77, já em vigor na data da autuação, inclui os tributos devidos na aquisição no custo das mercadorias. No que se refere às operações com as empresas regularmente inscritas, a autuada pagou a elas o valor efetivo das operações contratadas e realizadas, isto é, o preço líquido da mercadoria contratada mais o valor do ICM incidente sobre o produto.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.583

A autoridade julgadora de primeira instância, ao manter a exigência fundamentou o seu convencimento nas seguintes razões de fato e de direito: Ficou provado pelo Livro de Registro de Entradas que o valor contábil da operação corresponde aos valores da coluna Base de Cálculo e da relativa ao Imposto Creditado; o ICM, está incluso na base de cálculo como determina o § 7º do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68; na coluna Valor Contábil deve ser lançado o valor total constante do documento fiscal, de acordo com o Convênio do SINIEF; a autuada computou no custo das mercadorias vendidas o ICM destacado na nota fiscal; como o valor do ICM está incluído no valor das mercadorias e sendo ele recuperável é inadmissível que o valor recolhido pelo contribuinte em regime de substituição seja incluído novamente no custo das mercadorias adquiridas; o montante do ICM recuperável destacado na nota fiscal deve ser excluído do custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda.

Na peça recursal, lida na íntegra para melhor conhecimento do Plenário, a sucumbente critica a decisão "a quo", inicialmente, por não se ter pronunciado sobre a nulidade argüida e depois, por não ter apreciado as suas razões de mérito, calcadas, inclusive em jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que cita em favor de sua tese. Reitera, assim perante o Conselho os argumentos não acolhidos pelo julgador singular.

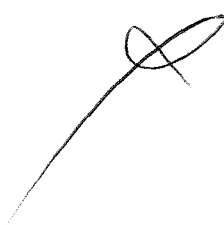
OMISSÃO DE RECEITAS

A autuada, no exercício de 1979, omitira receita operacional, representada pelo saldo credor de caixa em 01/12/77, no valor da diferença entre o saldo devedor de Cr\$ 678.402,61, escriturado em seu Razão naquela data e os Cr\$ 15.000.000,00 de suprimento de caixa cuja efetividade da entrega não fora comprovada, ficticiamente efetuado pelo sócio Waltério Oliveira Teixeira, sendo fixado o desvio de receitas em, Cr\$ 14.321.597,39.



Impugnando a exigência, a sociedade indaga da razão pela qual iria suprir o Caixa em data em que o mesmo era devedor, de Cr\$ 25.931.133,57, isto é em 01/11/77, e o porquê de considerar o autuante o saldo do dia 01/12/77 e não o da contabilização do suprimento, ou outro dia qualquer? Não obstante estranhar esses fatos, assevera que não houve qualquer anormalidade no suprimento, obtido por seu sócio majoritário (92,% do capital) através de empréstimo junto ao Banco Bamerindus do Brasil S.A., no dia 01/11/77, repassado por ela à empresa em duas parcelas.

Seus argumentos não foram aceitos pelo julgador de primeiro grau tendo em vista a ausência de apresentação de qualquer comprovante da efetiva entrega do suprimento de Caixa, ensejando com isso o apelo ao Colegiado, que reitera os argumentos oferecidos na fase impugnatória.



É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0540-010.143/81-06

Acórdão nº 101-73.583

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator-Designado para o Acórdão:

A maioria acolhe e adota como suas as razões de decidir constantes do voto do digno Relator por sorteio, Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, salvo no que se refere a indedutibilidade das parcelas referentes ao valor do ICM recolhido pela Fiscalizada na condição de contribuinte substituto, ou reembolsado a terceiros, que considera dedutíveis pelas razões que abaixo exporá.

No caso dos autos a Fiscalização não colocou em dúvida a efetiva assunção do ônus do tributo (seja recolhendo-o, na condição de contribuinte substituto, seja reembolsando-o, em razão de cláusula contratual, cf. doc. de fls. 199 e segts.).

Também não questionou a Fiscalização (pois sequer se deu ao trabalho de ver e informar) se a autuada lançava o valor do ICM na Contabilidade a débito de custos ou de despesas (embora o seu proceder pudesse, apenas, ser passível de crítica técnica). Limitou-se o Fisco a questionar a possibilidade de a autuada imputar aos custos o valor do ICM agregado e registrado no Livro Registro de Entrada de Mercadorias.

A responsabilidade do sujeito passivo (obrigado ao recolhimento do tributo - seja ele o contribuinte natural e legal: o titular da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 45, primeira parte, combinado com o art. 43, do CTN); seja somente contribuinte legal: o possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, quando expressamente indicado pela lei (art. 45, segunda parte, do CTN, cujo exemplo é o indicado no art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei nº 411/68); ou ainda na condição de responsável (art. 45, parágrafo único, do CTN) - não se confunde com a daquele que, espontaneamente, assume o ônus do tributo que seria suportado pelo beneficiário do rendimento (art. 123, do CTN e art. 5º da Lei nº 4.154/62).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.583

Processo nº 0540-010.143/81-06

A assunção do ônus não altera a natureza jurídica de sua responsabilidade. A lei, quando expressamente o admite, limita-se a, resguardando o interesse coletivo, tomar como índice de capacidade contributiva, as consequências que advêm desse acordo entre os particulares. Isto é, se a fonte estava obrigada ao recolhimento, na condição de responsável, esta situação não sofreu, a nosso ver, qualquer alteração. Ela continua sendo sujeito passivo por dívida tributária alheia, segundo a terminologia empregada para a categoria dos responsáveis, pelo "Modelo de Código Tributário" OEA/BID, pág. 31.

O art. 48, do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto nº 25.750/77, estabelece:

"Art. 48 - Consideram-se responsáveis pelo pagamento do imposto, identificados como contribuintes substitutos:

.....

II § - os comerciantes e industriais, em relação aos produtos agropecuários adquiridos de produtores não inscritos."

O valor do I.C.M. recolhido na condição de contribuinte substituto, a nosso ver, sempre é dedutível nas mesmas condições em que o seria se aquele que o recolheu contribuinte o fosse.

Por outro lado, ainda que assim não se considerasse, quando o art. 161 do RIR/75 arrola como "custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria:

"a) o custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

.....

d) os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, ..."

além de se valer da praxe comercial, não estabeleceu qualquer restrição ou condição no sentido de que só "os impostos, taxas e con-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.583

Processo nº 0540-010.143/81-06

tribuições fiscais e parafiscais" recolhidos pelo adquirente na condição de contribuinte originário e que seriam tidos como custo.

Se como "custos" não pudessem ser classificados os tributos e contribuições devidos em razão dos produtos adquiridos, sem dúvida alguma, cairiam, no conceito de "despesas operacionais", tal como definido no art. 162 do mesmo RIR/75, dado que a parcela a tal título, preenche os requisitos de:

a) Serem "necessárias à atividade da empresa", pois, a lógica se encarrega de provar que ninguém, utilizando documentação fiscal apropriada (portanto, alvo de auditoria fiscal por processos normais) em princípio, pagaria pelo produto adquirido mais do que o exigido pelo vendedor;

b) Efetivamente "pagas", como nos relatam as peças dos autos;

c) "Usuais ou normais no tipo de transações" da empresa, pois são parte inseparável das atividades industriais e comerciais objeto de seus negócios.

A nosso ver, o disposto no art. 123 do CTN não veda qualquer convenção particular quanto à assunção do ônus nos casos como o de que estamos tratando. obsta, isto sim, que, em razão da convenção particular, o sujeito passivo determinado pela lei, venha alegar a existência da convenção para eximir-se das obrigações impostas por lei, o que é coisa totalmente diversa.

Finalmente, segundo a própria pirâmide das normas jurídicas, não havendo qualquer dispositivo legal que vede a convenção da assunção do ônus, a regra estabelecida pelos convenientes é plenamente eficaz.

Assinale-se que o fato de a sistemática da legislação do ICM autorizar que o comprador se credite do tributo mencionado na Nota Fiscal, tenha este sido recolhido ou não pelo vendedor, não gera qualquer consequência para os efeitos do I.R. ou mesmo em termos comerciais (custo do produto). Isto porque:



a) O crédito é efetivado em razão da sistemática do cálculo do valor agregado (que é calculado sobre o novo valor total de venda e não apenas sobre a diferença de preço);

b) É indiferente para o IR que o adquirente pague por um produto Cr\$ 1.000,00 e o vendedor recolha Cr\$ 150,00 de ICM ao Estado, creditando-se o comprador em sua escrita desta importância, ou que o comprador pague ao vendedor apenas Cr\$ 850,00 mas a lei o obrigue a recolher os Cr\$ 150,00 de imposto ao Estado vendedor, creditando-se também pelos mesmos Cr\$ 150,00 em sua conta corrente fiscal.

Tratamento similar ao adotado com o I.C.M. e o FUNRURAL, agregado aos custos pelos adquirentes dos produtos agropecuários, quanto à sua dedutibilidade, em termos de custo ou despesa operacional, divisamô-lo no caso da parcela de Previdência e também nos casos do Imposto de Renda (Modalidade de Fonte) quando as empresas, deliberadamente ou não, deixam de descontar estas parcelas do percipiente da renda, responsabilizando-as a lei pelo recolhimento da parcela não descontada, sujeitas, porém, ao reajuste da base de cálculo para a sua incidência.

Estando provado que o autuado, efetivamente, além do valor da mercadoria também desembolsava o valor do ICM, isto é, que o custo da mercadoria, compreendia o valor líquido da mercadoria, o valor do ICM e do FUNRURAL, damos provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os seguintes montantes: Cr\$ 827.979,69; Cr\$ 21.166.617,46 e Cr\$ 15.905.099,54, nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, respectivamente.


AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.583

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

Preliminarmente, o equívoco quanto à indicação da cláusula relativa ao preço convencionado não prejudicou o direito de defesa da parte que contestou o feito em todos os seus termos.

No mérito, deve-se afastar, desde logo, qualquer alusão no sentido de que a alínea "d", do art. 171, do RIR/75, autorizasse a dedução como custo do valor do ICM assumido pela postulante, eis que o dispositivo dirigia-se ao contribuinte e não ao responsável. Ao contribuinte nomeado no art. 45 do Regulamento aprovado pelo Dec. 25.750, de 29/07/77, do Estado da Bahia, ou seja, o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria e que corresponde à situação descrita no art. 121, I, do CTN. E não ao responsável pelo pagamento do imposto, identificado como contribuinte substituto referido no art. 48 daquele regulamento, figura já prevista no art. 121, II, da lei nacional.

Quando a lei estadual erige responsável o adquirente de produtos agropecuários de produtores não inscritos, o faz evidentemente por medida de controle, já que seria extremamente difícil fiscalizar os registros e recolhimento do valor do ICM cobrado na primeira operação. Todavia, o procedimento determinado pela legislação estadual não impede o responsável de descontar o valor do imposto que terá de recolher em lugar do produtor rural. Se não o faz deve assumir o ônus de sua liberalidade.

O impedimento da cobrança do valor do imposto pode resultar da legislação relativa à Política de Preços Mínimos em favor do produtor rural, hipótese em que o adquirente teria de assumir o valor do imposto, mas, neste caso, caberia à recorrente comprovar que o produto adquirido teria preço mínimo fixado, o que não ocorreu na espécie.

Fora da situação excepcional, não vejo como possa o adquirente beneficiar-se duplamente pela inclusão do valor do ICM no custo e, ao mesmo tempo, creditar-se do imposto pago. 



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.583

Essa prática de certa forma não deixa de prejudicar a Fazenda Nacional porque implica em reduzir o lucro operacional de uma empresa que paga o imposto à alíquota normal para aumentar o de pessoas físicas ou jurídicas favorecidas por tributação mais benéfica.

Em relação ao procedimento utilizado nas operações com as empresas regularmente inscritas, o registro contábil apenas não revela a assunção do ônus que na realidade ocorre como a própria autuada, às fls. 172, revela. Contrata um valor, calcula o "quantum" do ICM incidente, acresce-o ao valor contratado, pagando o total à empresa fornecedora, e, quando do recebimento da mercadoria debita a conta Estoque, creditando ao produtor o respectivo valor. Com isso o nera o custo da mercadoria com o valor do ICM.

A recorrente não logrou comprovar a efetiva entrega do suprimento de Cr\$ 15.000.000,00, contabilizado no dia 01/11/77, ensejando esse fato a ocorrência de saldos credores, sendo o maior deles registrado no dia 01/12/77.

A estranheza da recorrente não tem sentido porque o autuante tanto poderia tributar o valor do suprimento não comprovado adequadamente, ou seja com a prova da origem externa dos recursos e a efetiva transferência do patrimônio do supridor para a suprida, como, à ausência da prova da entrega, determinar o valor do desvio de receitas através do maior saldo credor de caixa. Optou pela segunda hipótese mais favorável à empresa.

A empresa em sua impugnação juntou o extrato de conta corrente de fls. 264 e cópias das páginas do Razão, demonstrativos dos saldos de caixa do período, e a do Diário que registra o recebimento dos recursos para crédito do sócio (fls. 265 e 266), mas não comprovou, perante a segunda instância, que os Lançamentos Avisados de Cr\$. 7.000.000,00 e de Cr\$ 8.000.000,00, feitos a débito da conta corrente conjunta do sócio com terceiro correspondiam a créditos de igual valor na sua conta corrente, ou que foram utilizados no pagamento de obrigações da sociedade.

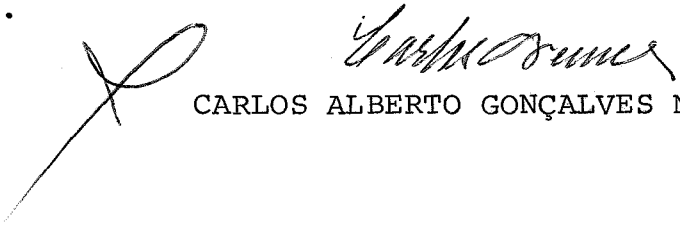


Apesar de já alertada pela autoridade julgadora de

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.583

primeira instância sobre a carência das provas por ela produzidas, deixou de comprovar de forma hábil a transferência dos recursos do patrimônio do sócio para o da autuada. Desta forma, as existências em Caixa não correspondiam ao saldo escritural, à falta dos Cr\$...... 15.000.000,00, apresentando, de fato, saldos credores dos quais foi tributado o maior.

Nesta ordem de considerações, nego provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES