



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 30 de agosto de 19 91

ACORDÃO Nº CSRF/01-1.165

Recurso nº: RP/105-0.133

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrido: 5a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: TELETRONICS MÉDICA LTDA.

DESPESAS OPERACIONAIS - DESCONTOS CONDICIONAIS - DEDUTIBILIDADE - Classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro líquido na determinação do lucro real, os descontos condicionais utilizados pelo comprador na liquidação de seus débitos. O art. 178 do RIR/80 não autoriza fundamentação de exigência fiscal no sentido de que sejam oferecidos à tributação importâncias relativas a descontos condicionais contabilizadas a título de despesas financeiras.

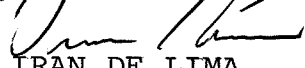
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 30 de agosto de 1991.


MARLIAM SEIF - PRESIDENTA


JUAREZ DE MORAIS - RELATOR


IRAN DE LIMA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JOÃO DIAS NETO, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, AQUILES RODRIGUES DE OLIVEIRA, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, DÍCLER DE ASSUNÇÃO (SUPLENTE CONVOCADO) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente momentaneamente o Cons. CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS. Defendeu a empresa, seu advogado, Dr. Fortunato Bassani Campos - OAB/SP nº 23.235/79. Defendeu a Fazenda Nacional, seu Procurador-Representante, Dr. Iran de Lima.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10880/030.487/87-10

RECURSO Nº: 105-0.133

ACORDÃO Nº: CSRF/01-1.165

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 5a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

SUJEITO PASSIVO: TELETRONICS MÉDICA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Inconformada com a decisão da 5a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a procuradora-representante da Fazenda Nacional junto ao colegiado recorrido dirige-se à E. Câmara Superior de Recursos Fiscais com as razões expostas às fls. 253 a 255, objetivando reformar a decisão proferida no recurso nº 93.377 (proc. nº 10880/030.487/87-10), consubstanciada no Acórdão nº 105-3.188, de 10.04.89, assim ementada:

"Despesas operacionais - Descontos condicionais - Dedutibilidade - Classificam-se como despesas operacionais, e são dedutíveis do lucro bruto, na apuração do lucro operacional, os descontos concedidos ao devedor como bonificação pela liquidação antecipada de seu débito, que se conceituam como "descontos condicionais", e que não devem ser confundidos com os descontos incondicionais que apenas interferem na apuração do lucro bruto, dada a sua natureza de parcelas redutoras do preço de venda."

2. O auto, confirmado no particular pela decisão de 1a. instância, invoca infração aos arts. 178, e 191 §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80) em face de terem sido registradas como despesas do exercício, sob o título contábil "Descontos Concedidos", as importâncias abaixo discriminadas, relativas a descontos que foram concedidos condicionalmente pela recorrente

na venda de marca-passos a hospitais, fundações médicas e outros estabelecimentos similares, a saber (fls. 217-v):

Exercício de 1984	-	Cr\$	208.080.369;
Exercício de 1985	-	Cr\$	1.072.410.132;
Exercício de 1986	-	Cr\$	10.106.473.530.

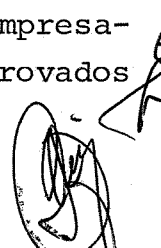
2.1 A propósito, a decisão monocrática assim justificou o lançamento (fls. 282/283):

"A questão a decidir implica em saber se os dispêndios registrados pela empresa sob a denominação de 'descontos concedidos', tidos pela autuante como decorrente de atos de liberalidade da interessada, têm correlacionamento com as receitas de vendas refletidas nos livros de escrituração comercial, bem assim, com a realização de direitos de créditos delas decorrentes, como entende a impugnante, de forma a se concluir pela operacionalidade de tais encargos, nos termos da legislação tributária referida nos autos.

Como do processo se infere, as respectivas notas fiscais de vendas, emitidas pelo estabelecimento da interessada, vale dizer, os contratos de compra e venda, são silentes a respeito da concessão de descontos aos adquirentes das mercadorias comercializadas pela empresa.

Nessas condições, é lícito concluir que as despesas contabilizadas pela interessada, sob a rubrica 'descontos concedidos', são alheias às operações de vendas realizadas, o que torna acertado o procedimento da fiscalização em considerar as despesas registradas como decorrentes de atos de liberalidade da requerente, não reunindo, portanto, os requisitos de operacionalidade, previstos em lei, de forma a possibilitar a sua dedutibilidade na apuração do lucro real."

3. Em seu recurso ao Conselho de Contribuintes, a autuada renovou as suas ponderações feitas na impugnação (fls. 80/83, proc. nº 10880-030.488/87-74), onde procurou demonstrar que, longe de constituir ato de liberalidade da empresa, a concessão de descontos financeiros é praxe largamente difundida no meio empresarial brasileiro; que esses descontos estão devidamente comprovados



Acórdão nº CSRF/01-1.165

em sua escrituração comercial; que constituem eles legítimas concessões enquadráveis como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, porque atende a todas as condições previstas no art. 191 §§ 1º e 2º do RIR/80; que inexistente dispositivo legal, regulamentar ou administrativo com a exigência de que o desconto condicional deva constar da nota-fiscal, duplicata ou recibo para que seja dedutível na apuração do lucro real; que, em verdade, não se trata de despesa efetuada, mas, sim, de valor não recebido em decorrência de dispositivo contratual; que está sendo tributada uma renda não auferida nem exigível.

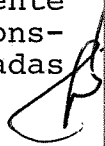
4. Na 5a. Câmara do 1º Conselho, a matéria foi decidida por maioria de votos, dando-se provimento ao recurso do contribuinte.

4.1 O voto vencedor do Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO invocou precedente no mesmo sentido de decisão da 5a. Câmara sobre idêntico assunto, em acórdão de que também foi relator (Acórdão nº 105-2.581), quando foi reconhecido direito à dedutibilidade relativamente a descontos condicionais, sob o fundamento de que o conceito de receita líquida "tem direcionamento específico, apontado para a apuração da receita líquida, que é um dos componentes da equação configurada nas disposições do art. 177 do RIR/80".

4.2 Arrematando seu vencedor, que deu provimento ao recurso, declara (fls. 298):

"Os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda. São computadas na apuração do lucro bruto. Nada têm a ver com os descontos condicionais, que, na técnica mercantil, significam a redução ou abatimento feito em qualquer soma de uma fatura ou de uma conta corrente, traduzindo uma bonificação concedida ao devedor pelo pagamento antecipado de sua dívida, e que são dedutíveis para efeito de determinação do lucro líquido.

A hipótese, no caso que se julga, é a de descontos condicionais, classificados pela recorrente no rol das "Despesas com vendas", conforme demonstrações do resultado de cada exercício, anexadas aos autos.



A circunstância foi alegada pela contribuinte, mas a autoridade recorrida não se dignou de considerá-la, persistindo na tese de que somente os descontos incondicionais são dedutíveis, sem revelar a mínima preocupação com a legitimidade dos valores reduzidos.

Há no procedimento inequívoca impropriedade, que não pode prosperar como sustentáculo da pretensão fiscal.

Como os fundamentos da tributação não se ajustam à natureza dos fatos, a exigência deve ser considerada improcedente."

5. O ilustre Conselheiro DIGÊSIO GURGEL FERNANDES justificou o seu voto vencido dizendo:

a) que os descontos condicionais deveriam compor o valor da receita de vendas, para o que invoca o art. 178 do RIR/80;

b) que não importa o fato de os descontos terem sido pactuados ou que, em alguns casos, constem da nota-fiscal, pois a realidade é que todos eles estavam subordinados a prazo;

c) que, além dos dispositivos legais citados, existe norma de caráter administrativo que define descontos incondicionais como parcelas redutoras do preço de venda e estabelece que tais descontos devem constar das notas-fiscais.

6. A procuradora-representante da Fazenda Nacional discorda do voto vencedor, sob o fundamento de que: (fls. 254/5)

"... os descontos concedidos podem ser considerados despesas operacionais quando "constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos" como esclarece a IN 51/78, o que não ocorreu no caso.

Se há norma expressa disciplinando as condições de dedutibilidade dos descontos, e estas condições não foram evidentemente observadas pelo contribuinte, data venia, não têm amparo legal a posição do ilustre relator-designado Conselheiro Hugo Teixeira do Nascimento em aceitar a operacionalidade de tais descontos.



Como bem analisado na fundamentação do voto-vencido, todos os descontos subordinavam-se a uma condição futura de pagamento em época determinada, podendo esta condição ocorrer ou não. Além do que, não restou sequer provado que os referidos descontos tinham correção com as receitas de vendas contabilizadas, uma vez que as notas fiscais pertinentes não estabeleciam tal condição como integrante do contrato de compra e venda.

Assim sendo, é de se concluir pela correção da glosa nos termos da autuação, e pelo restabelecimento do crédito respectivo."

7. Em suas contra-razões, a recorrente renova os argumentos constantes da impugnação e do recurso ao 1º Conselho, rematando por proclamar que o art. 178 do RIR/80 e a Instrução Normativa SRF 51/78 apenas se reportam ao conceito de receita líquida de vendas, sem prescrever nenhuma obrigação específica para o contribuinte.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-1.165

V O T O

Conselheiro JUAREZ DE MORAIS, relator.

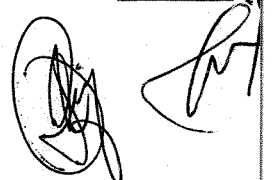
O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser acolhido.

2. O auto de infração e a decisão de 1a. instância consideraram que os descontos condicionais concedidos pela autuada constituem atos de liberalidade da empresa, são alheios às operações de venda e não constam das correspondentes notas-fiscais. Por isso mesmo, o lançamento foi considerado procedente, visto que não foi aceita a tese da autuada no sentido de que tais encargos eram necessários para a sua política de vendas e, principalmente, nada existia na legislação tributária que negasse validade ao procedimento da empresa. O lançamento, no particular, tem por infringidos os arts. 178 e 191 §§ 1º e 2º do RIR/80.

3. A decisão de 1a. instância foi reformada pela 5a. Câmara deste Conselho (Ac. 105-3.187) com o argumento de que os descontos em questão são condicionais enquanto que o dispositivo dado por infringido (art. 12 § 1º do DL nº 1598/77, consolidado no art. 178 do RIR/80) trata de descontos incondicionais. Diz mais que o conceito da referida norma legal tem direcionamento específico para a apuração da receita líquida, "que é um dos componentes da equação configurada nas disposições do art. 177 do RIR/80 (lucro bruto).

4. Entendo que está correto o entendimento do ilustre Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, não somente pelos fundamentos alinhados em seu voto vencedor, mas, também, pelos esclarecimentos que ora aduzimos.

5. Inicialmente, deve ser dito que o art. 178 do RIR/80 não autoriza fundamentação para impugnar-se descontos condi-

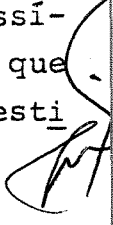


condicionais registrados na escrita a título de despesas operacionais. Muito embora tratar-se de uma posição que vem sendo seguida pela fiscalização da Receita Federal, a meu ver existe evidente engano no entendimento, porquanto o art. 178 do RIR/80 sequer cogita de descontos condicionais. Não havendo disposição expressa na legislação do imposto de renda que fundamente a pretensão fiscal, o apelo ao raciocínio por exclusão não pode ser aceito, não somente por razões de ordem jurídica, mas também por considerações de ordem econômica e de justiça fiscal, já que, no caso, estar-se-iam tributando valores que constituem legítimas despesas financeiras da empresa, conforme melhor esclarecemos mais adiante.

5.1 Em verdade é preciso dizer que o entendimento ficou reforçado com a edição da Instrução Normativa SRF 51/78, que trouxe para a legislação do imposto de renda diversos conceitos, inclusive o de descontos incondicionais. A propósito, convém lembrar que esses conceitos do ato normativo foram baixados para efeito de "uniformizar as demonstrações de resultados que instruem a declaração de rendimentos", consoante está dito em seu preâmbulo; além disso, é importante ressaltar que nada existe naquela instrução que autorize a conclusão de que os descontos condicionais não são dedutíveis na determinação do lucro real.

5.2 A dificuldade aparente para compreender-se o objetivo do art. 178 do RIR/80 pode ser superada se examinado o Decreto-lei nº 1598/77 em toda a sua estrutura.

5.3 É sabido que o diploma legal modificou, quase que inteiramente, a tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas. Entre as principais inovações então introduzidas deve-se destacar o conceito de lucro da exploração, consubstanciado em seu art. 19 (art. 412 do RIR/80). O objetivo da modificação foi o de resolver problemas que haviam na quantificação da base de cálculo dos incentivos fiscais regionais e setoriais, resultantes de diferentes interpretações da lei entre a Fazenda Nacional e órgãos integrantes da justiça. Com o advento do conceito legal, foi possível estabelecer com segurança o montante do benefício fiscal que traduzisse o resultado das atividades que o governo pretendia estimular.



6. O art. 412 do RIR/80 assim define o lucro da exploração, consolidando o conceito do DL nº 1598/77:

"Art. 412. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (omissis)

6.1 Segundo foi dito, o conceito de lucro da exploração é utilizado para definir-se a base de cálculo de incentivos fiscais. Vejamos, a título exemplificativo, o dispositivo básico do Decreto-lei nº 1598/77 que disciplina os estímulos fiscais à exportação de produtos manufaturados nacionais, consolidado no art. 290 do RIR/80, "in verbis":

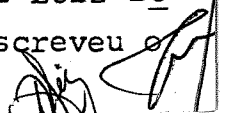
"Art. 290, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, a parcela do lucro correspondente à exportação de produtos manufaturados nacionais, relacionados pelo Ministro da Fazenda, cuja penetração no mercado internacional convenha promover."

§ 1º O valor da exclusão será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de que trata o art. 412, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e o total da receita líquida da pessoa jurídica (grifamos)."

6.2 A transcrição dos arts. 412 e 290 do RIR/80 permite entender-se o porquê da definição de receita líquida inscrita no art. 178. É que, a partir desta, se obtém o lucro líquido do exercício (período-base) da pessoa jurídica e, por sua vez, o lucro da exploração é quantificado a partir do lucro líquido do exercício, como foi visto.

6.3 Em face do exposto, entendo não ser lícito utilizar-se o conceito do art. 178 do RIR/80 para enquadramento, como infração à legislação do imposto de renda, de descontos condicionais apropriados em contas de resultado, da escrituração comercial, sem o ajustamento desses valores na determinação do lucro real.

6.4 Finalmente, chamo o testemunho do Dr. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA para justificar estas minhas conclusões. Escreveu o



autor do Decreto-lei nº 1598/77 em seu livro "Imposto Sobre a Renda - Pessoa Jurídica (Justec Editora Ltda., Rio de Janeiro - 1979, vol. I, fls. 187):

"Descontos concedidos incondicionalmente são abatimentos assegurados ao adquirente como redução do preço, independentemente da verificação posterior de condição. Descontos condicionais são, por exemplo, os sujeitos à condição de que o comprador pague o preço dentro de certo prazo. Nesse caso, se o desconto é utilizado pelo comprador, deve ser classificado como despesa financeira, e não como dedução da receita bruta." (grifo nosso)

7. As normas do art. 191 e seus §§ 1º e 2º são os outros preceitos que o lançamento elege para fundamentar infração à legislação do imposto de renda. Vejamo-las:

"Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

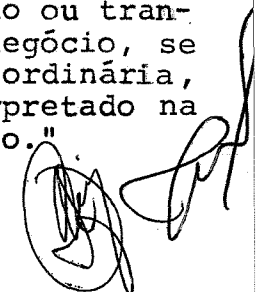
§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

7.1 Volto a utilizar o que foi dito no Parecer Normativo CST nº 32, de 13.08.81, quando me foi dada a oportunidade de esclarecer o que se deveria entender por "despesas necessárias", "in verbis":

"4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."



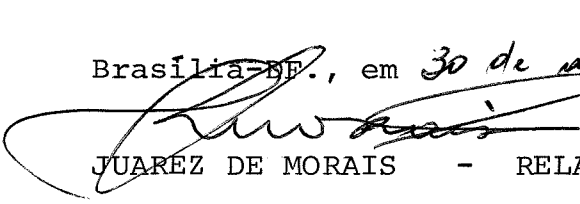
Acórdão nº CSRF/01-1.165

7.2 No meu modo de ver, ficou suficientemente comprovado nos autos que os descontos condicionais concedidos pela autua-da eram perfeitamente necessários aos tipos de negócios por ela efetuados, ao mesmo tempo em que preencheram integralmente as demais condições de dedutibilidade ora examinadas.

C O N C L U S ã O

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso da digna representante da Fazenda Nacional.

Brasília-DF., em 30 de agosto de 1991


JUAREZ DE MORAIS - RELATOR 