



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

CLEO/8
Processo nº. : 10880.062088/93-94
Recurso nº. : 134.205
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex 1989
Recorrente : KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ – SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 02 DE JULHO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.229

IRPJ - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - Antes da Lei 8.981/95, a provisão incidia sobre todos os créditos usuais e normais à atividade empresarial, à exceção dos expressamente excluídos pelo art. 221 do RIR/80 e dos oriundos de mera liberalidade.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - ADIANTAMENTO PARA AQUISIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO – Os valores registrados a título de adiantamentos para compra de bens do ativo imobilizado devem ser corrigidos monetariamente somente a partir da vigência da Lei 7.799/89, isto em face do comando expresso contido no artigo 4º, inciso I, letra “d”. Antes da vigência da referida lei, a correção era facultativa, como normatizado nos Pareceres Normativos CST nº 108/78 e 02/83.

DESPESAS FINANCEIRAS – REPASSE DE EMPRÉSTIMOS – GLOSA – INCONSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Na atividade de lançamento compete à autoridade lançadora a prova da matéria que consubstancia o ato. A glosa de despesas financeiras geradas pela contração de empréstimos, quando fundamentada no repasse das dívidas contraídas, em razão de adiantamentos para futuro aumento de capital em empresa subsidiária, exige a comprovação de que o repasse se deu a título de liberalidade ou sob a roupagem de novo empréstimo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRÉSIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: **14 AGO 2003**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente convocado), CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E MÁRCIO MONTEIRO REIS (Procurador da Fazenda Nacional). Ausente, justificadamente, o Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA.

Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

Recurso nº. : 134.205
Recorrente : KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA

RELATÓRIO

KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 177/191, do Acórdão nº 00.609, de 26/03/2002, prolatado pela 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 65, e Contribuição Social, fls. 72.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 38/43), que constituição do crédito tributário decorre de glosa de despesas e de falta de correção monetária de adiantamentos para aquisição de bens de ativo permanente bem como de falta de atualização monetária de depósitos judiciais. Em 15/12/1993, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação contra a exigência (fls. 80/93).

A e. 7ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

"IRPJ

Exercício: 1989

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo da Provisão para Devedores Duvidosos. Em decorrência, dela devem ser excluídas as aplicações financeiras de qualquer espécie (ADN 34/76).

OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. DEPÓSITOS JUDICIAIS – Incabível a exigência do reconhecimento da variação monetária ativa sobre depósitos judiciais, no curso da pendência, em vista



da total indisponibilidade dos recursos por parte do contribuinte.

ADIANTAMENTO PARA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA – Os adiantamentos a fornecedores de bens destinados à manutenção da atividade da empresa, ou exercidos com essa finalidade, classificam-se no Ativo Permanente, subgrupo do Imobilizado, e submetem-se à correção monetária de balanço.

ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS – As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis.

TRD. Exclui-se a TRD relativa ao período de 04/02/1991 a 29/07/1991, remanescendo nesse período juros de mora a razão de 1% ao mês calendário ou fração.

CSLL. EXERCÍCIO 1989. Exonera-se a exigência relativa a contribuição considerada inconstitucional pelo STF e assim declarada pelo Senado Federal.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE*

Ciente da decisão de primeira instância em 27/06/2002 (fls. 176), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 26/07/2002 (fls. 177), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que inexistente qualquer determinação expressa para que as aplicações financeiras sejam excluídas da base de cálculo da provisão para devedores duvidosos;
- b) que a administração deve apenas aplicar minuciosamente o que a lei dispõe, tanto no que concerne a seus aspectos formais, como no que concerne aos critérios que devem obedecer em relação às questões de fundo, ou seja, os critérios que propiciem o seu fiel cumprimento;
- c) que, com respeito à correção monetária sobre os adiantamentos para aquisição de bens do ativo imobilizado, o relator do acórdão recorrido afirma que a CVM, dentro dos poderes que lhe foram conferidos pelo art. 177, § 3º, da Lei das S/A, poderia estabelecer regras para as demonstrações financeiras da empresa recorrente;

- d) que a recorrente nunca esteve sujeita ao cumprimento das normas contábeis expedidas pela CVM, pois esta foi autorizada a estabelecer regras de natureza contábil para as sociedades anônimas de capital aberto, ou seja, para aquelas que possuem ações de sua emissão negociadas em bolsas de valores;
- e) que a recorrente nunca teve ações de sua emissão negociadas em bolsa de valores e, conseqüentemente, não estaria obrigada a seguir os ditames do item 8 do Parecer de Orientação CVM nº 15/1987;
- f) que a própria Coordenação do Sistema de Tributação, através do PN CST nº 108/1978, admitiu a contabilização dos valores pagos a título de adiantamento para aquisição de bens do ativo imobilizado dentro dos grupos "ativo circulante" ou "ativo realizável a longo prazo";
- g) que, uma vez atendidas as exigências legais a que estava sujeita, não poderia jamais ser autuada por ter adotado um procedimento lícito, legal e aceitável;
- h) que, com relação a glosa de despesa financeira, efetuou empréstimo no mercado financeiro, em 13/09/88, no valor de Cz\$ 289.347.394,00 e, em 30/09/88, no valor de Cz\$ 2.000.000.000,00, tendo efetuado adiantamento para futuro aumento de capital junto à sua subsidiária em 29/08/88, no valor de Cz\$ 3.610.818.000,00, e em 30/09/88, de Cz\$ 2.945.839.000,00;
- i) que, como visto, enviou muito mais recursos para a sua subsidiária do que tomou emprestado junto ao mercado financeiro;
- j) que a realização das operações de AFAC, não dependiam da obtenção de recursos no mercado financeiro, comprovando-se assim, a independência das operações realizadas;
- k) que foi levada a efeito a autuação por mero convencimento da autoridade fiscal, porém, havendo o questionamento de tal ato, há que se reconhecer o dever do Fisco de demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu, ou seja, que efetivamente não são as despesas realizadas necessárias, sendo em decorrência indedutíveis.

Às fls. 251, o despacho da DRF em São Paulo – SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

O relevante, no caso, para o deslinde da controvérsia, diz respeito à constituição da Provisão para Devedores Duvidosos, em período anterior ao advento da Lei nº 8.981, de 1995, que introduziu substanciais alterações na legislação que rege a matéria.

A questão relacionada com a natureza das contas que deveriam integrar a base de cálculo da Provisão para Devedores Duvidosos ou dela excluídas, restou enfrentada por este Primeiro Conselho de Contribuintes em diversas oportunidades, e a jurisprudência se firmou no sentido de que até o advento da Lei nº 8.981, de 1995, não cabia ao intérprete fazer distinções quanto à causa ou origem dos créditos que poderiam ser considerados. A propósito são trazidas à colação ementas de Arestos sobre a questão em foco:

Acórdão nº 101-92.094, de 02 de junho de 1998:

*"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS –
No caso de instituições financeiras, o valor da
Provisão para Devedores Duvidosos poderá ser
calculado, alternativamente, com base na relação,
observada nos últimos três anos, entre os créditos
não liquidados e o total dos créditos da empresa,
com fulcro no parágrafo segundo do artigo 61 da Lei
número 4.506/64."*

Acórdão nº 101-92.886, de 10 de novembro de 1999:

*"IRPJ – PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE
LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - O art. 221 do RIR/80*



Processo nº : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

não estabelece distinção entre pessoas jurídicas de direito privado e pessoas jurídicas de direito público e, assim, é incabível a glosa da provisão para devedores duvidosos constituída sobre créditos existentes junto a entidades governamentais, por falta de amparo legal."

Acórdão nº 101-92.844, de 19 de outubro de 1999:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS -
Não é lícito à autoridade administrativa, através da interpretação, ampliar o estabelecido na lei para incluir restrição nela não prevista."*

Assim, a provisão poderia ser calculada sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente contemplados na redação do artigo 221 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980. Tem razão a recorrente, pois, quanto à possibilidade de inclusão, na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, de valores aplicados no mercado financeiro.

Nesse contexto, não pode a administração restringir o que a lei assegura ao contribuinte, como fez o Ato Declaratório Normativo nº 34/76, ao pretender que fossem excluídas da base de cálculo da provisão as aplicações financeiras de qualquer espécie.

Com feito, o art. 61 da Lei nº 4.506/64 (matriz legal do art. 221, §§ 1º e seguintes, do RIR/80) dispõe que a importância dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento *dos créditos existentes ao fim de cada período-base*, e exclui da base de cálculo apenas os decorrentes de falência ou concordata, para os quais prescreve tratamento específico.

Portanto, se a lei não distinguiu os tipos de créditos - ao contrário, definiu que a provisão tem por base os créditos (todos) existentes no

7 



Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

encerramento do balanço, com exceção dos que refere expressamente -, é óbvio que um ato administrativo não poderia fazê-lo.

Tratando-se, portanto, de matéria já pacificada pela jurisprudência administrativa, a exigência deve ser afastada.

CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE ADIANTAMENTOS PARA AQUISIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO

A recorrente efetuou adiantamentos para a aquisição de bens do ativo permanente – imobilizado, tendo classificado em contas do Ativo Circulante, não as submeteu, conseqüentemente, à correção monetária do balanço.

Entendeu a fiscalização que tais contas registravam itens que deveriam ter sido classificados no Ativo Imobilizado, tendo em vista que os mesmos destinavam-se a manutenção das atividades da empresa, tudo conforme preceitua o artigo 179 da Lei nº 6.404/76 e, como conseqüência, a atuada teria infringido o artigo 3º e seguintes do Decreto-lei nº 2.341/87.

Em sua defesa, a recorrente esclarece que estava devidamente habilitada a classificar os adiantamentos em questão no ativo circulante ou no realizável a longo prazo e, a seu critério, tais valores não foram objeto de correção monetária de balanço, pois a legislação não obrigava tal procedimento.

Insiste a recorrente que o procedimento adotado é irrepreensível e que está consoante com a orientação estabelecida pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 108/78 ratificado pelo Parecer Normativo CST nº 02/83.

Efetivamente, os Pareceres Normativos CST nº 108/78 e 02/83 confirmam a pretensão da recorrente, sendo que a orientação contida

Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

naqueles atos normativos teve vigência até o advento da Lei nº 7.799/89, quando, em seu artigo 4º, veio a estabelecer que:

“Art. 4º - Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos:

I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:


...

d) das contas representativas de adiantamento a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária, salvo se o contrato prever a indexação do crédito.”

Portanto, deve ser cancelada a exigência relativa ao exercício de 1989, quando prevalecia, ainda, o entendimento contido nos Pareceres Normativos CST nº 108/78 e 02/83.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS

Consta do Termo de Verificação nº 04, que a fiscalizada efetuou adiantamentos de recursos financeiros para futuro aumento de capital na empresa Holstein Kappert Comercial Exportadora Ltda., tendo realizado dois contratos em 29/09/88 e 30/09/88, nos valores de Cz\$ 3.610.818.000,00 e Cz\$ 2.956.839.000,00, respectivamente. No mesmo mês, a contribuinte solicitou e obteve empréstimos bancários para o seu capital de giro, nas seguintes instituições: Deutsche Bank AG, no valor de Cz\$ 289.347.390,00, e Banco Mercantil de São Paulo S/A, no valor de Cz\$ 2.000.000.000,00.

Diante disso, entendeu a fiscalização que as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos obtidos não seria dedutíveis. 

Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

Constata-se que, efetivamente, foram praticados pela recorrente os adiantamentos para futuro aumento de capital, sendo certo que esta tomara empréstimos no mercado financeiro; o primeiro, no valor de Cz\$ 289.347.394,00, ocorreu em 13/09/88, enquanto que o segundo, no valor de Cz\$ 2.000.000.000,00, foi obtido em 30/09/88.

Por sua vez, os adiantamentos para futuro aumento de capital foram efetuados em 29/09/88, no valor de Cz\$ 3.610.818.000,00, e, em 30/09/88, no valor de Cz\$ 2.956.839.000,00.

Observa-se que a recorrente enviou muito mais recursos para a sua subsidiária (Cz\$ 6.567.657.000,00), do que tomou emprestado no mercado financeiro (Cz\$ 2.289.347.394,00), ou seja, os valores obtidos como empréstimo correspondem a um terço do total dos adiantamentos efetuados.

Tem-se que, a princípio, respeitados os parâmetros legais, as partes são livres para pactuarem. Portanto, salvo prova em contrário, prevalecem como verdadeiros os termos, cláusulas e objetivos expressos nas deliberações da Assembléia.

O único ponto de contestação da fiscalização quanto à legitimidade da apropriação dos encargos como despesas financeiras no exercício considerado foi a verificação de que a autuada lançou como despesas financeiras os encargos decorrentes dos empréstimos obtidos, enquanto que procedeu a adiantamento para aumento de capital em subsidiária, o que, ao nosso ver, não constitui fundamento para a glosa procedida, eis que se trata de uma condição de caráter meramente formal e subsidiário, ineficaz para descaracterizar a efetividade da despesa.

Na espécie, a autoridade lançadora não questionou quaisquer dos elementos básicos justificadores da dedutibilidade dos dispêndios, seja quanto ao seu relacionamento com a atividade explorada ou com a manutenção da respectiva fonte, seja quanto à sua usualidade ou normalidade no tipo de negócio realizado naquele ramo empresarial. Mesmo no tocante à

comprovação, a fiscalização ateve-se a um aspecto essencialmente formal e não exigido em lei.

Acresça-se a isso o fato de que inexistia qualquer determinação legal no sentido da obrigatoriedade da cobrança de encargos financeiros, ou mesmo da correção monetária de balanço sobre os adiantamentos para futuro aumento de capital.

Inexiste na peça acusatória qualquer questionamento a respeito dos lançamentos contábeis procedidos pela contribuinte, ou mesmo se deixam de conter os elementos mínimos identificadores do negócio realizado. Ademais, as peças integrantes dos autos não fazem qualquer menção desabonadora que dê margem a dúvidas de nossa parte quanto à regularidade da escrita fiscal e comercial da empresa.

O alicerce da acusação está centrado no aspecto de que os empréstimos contraídos pela autuada foram repassados a custo financeiro zero, cujo fundamento seria a desnecessidade destas despesas. Pela lógica a prova da desnecessidade é o fato de que o empréstimo que as teria originado teria sido repassado.

Ora, adiantamentos para futuro aumento de capital, por definição, não podem ser catalogados como desnecessários, salvo se se comprovasse tratar-se de operação simulada, que, por exemplo, poderia se materializar pela subsequente redução de capital que após à capitalização viesse a se fazer.

Ademais, como visto, o montante de recursos financeiros aportados como destinado a futuro aumento de capital supera e muito o montante de recursos tomados pela recorrente no mercado financeiro.

Dessa forma, a glosa de despesas financeiras geradas pela contração de empréstimos, quando fundamentada no repasse de dívidas

Processo nº. : 10880.062088/93-94
Acórdão nº : 107-07.229

contraídas, exige a comprovação de que teria havido operação de efetivo repasse e que este teria se dado a título de mera liberalidade.

No presente caso, como visto, verificou-se, de um lado, que a recorrente tomara recursos no mercado financeiro, porém, de outro lado, também se verificou que a recorrente fizera adiantamentos para futuro aumento de capital, operação que não se confunde com a de empréstimo, em montante significativamente superior ao que tomara, razão pela qual entendo não ser cabível a glosa de despesa financeira levada a termo pela recorrente.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 02 de julho de 2003

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS 