



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0010394-66.1989.4.03.6100/SP
2008.03.99.020606-0/SP

D.E.

Publicado em 19/08/2019

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI
APELANTE : ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA
CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
APELADO(A) : OS MESMOS
APELADO(A) : ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA
CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 89.00.10394-6 24 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ. RECEITAS DE FRETES NA EXPORTAÇÃO E CREDITAMENTO DE IPI. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. PROVISÕES PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. EXCLUSÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATO DECLARATÓRIO CST N. 34/76. ILEGALIDADE. ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTO ORIUNDO DE INCENTIVO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE. ART. 318, RIR/80. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. Trata-se de remessa oficial e apelações em ação anulatória de débito fiscal de imposto de renda da pessoa jurídica, com origem em auto de infração lavrado em 02/10/1983.
2. Nos anos de 1981 e 1982, a contribuinte exportou produtos para empresas do mesmo grupo a preço FOB, isto é, correndo as despesas com frete e seguro e os riscos até o porto de destino, por conta do comprador. Embora a receita relativa ao frete só tenha ingressado no país no período-base de 1983, cumpria à empresa atribuir os valores aos períodos-base de 1981 e 1982 e recolher a diferença devida do imposto de renda com os acréscimos legais, em razão de sua sujeição ao regime de competência na apuração de seus tributos. Como a contribuinte não agiu espontaneamente, a fiscalização, de ofício, cobrou as diferenças de imposto com os acréscimos legais, relativas aos exercícios de 1982 e 1983.
3. O § 2º, do art. 61, da Lei n.º 4.506/64 excluiu da base de cálculo das provisões para créditos de liquidação duvidosa exclusivamente aqueles créditos provenientes de vendas com reserva de domínio ou operações com garantia real.
4. Com o Ato Declaratório CST n. 34/76 foram incluídas outras exceções no âmbito da provisão para créditos de liquidação duvidosa não previstas na lei, o que importa, por via reflexa, em inadmissível aumento da base de cálculo do tributo por ato infralegal.
5. Nos termos do artigo 318, do Decreto n. 85.450/1980, na alienação do investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica (isto é, mediante incentivo fiscal), o prejuízo não poderá ser deduzido do lucro real.

6. É indedutível a correção monetária incidente sobre a perda apurada na alienação de investimento adquirido mediante dedução do imposto, bem como a doação de investimento oriundo de incentivo fiscal.
7. A empresa aproveitou-se dos créditos de IPI dos anos-base de 1980 e 1981, no ano-base de 1982. Diante da inexatidão quanto ao período-base de escrituração dos créditos de IPI, a contribuinte, nos períodos-base de 1980 e 1981, acabou por se apropriar do custo bruto do insumo, reduzindo a base de cálculo do IRPJ em tais períodos e, consequentemente, do tributo a ser recolhido.
8. O pedido formulado na ação ordinária é parcialmente procedente, sendo cabível a anulação do IRPJ derivado da exclusão das aplicações financeiras da provisão para créditos de liquidação duvidosa.
9. Embora o pedido inicial tenha sido dividido em cinco itens e a parte autora tenha logrado êxito em apenas um deles, o valor do tributo anulado em razão do acolhimento parcial do pedido autoral é substancial frente ao débito inicialmente exigido, não havendo que se falar em decaimento mínimo do pedido. Assim, resta configurada a sucumbência recíproca, incidindo na espécie o artigo 21, do Código de Processo Civil de 1973, vigente à época da prolação da sentença.
10. Remessa oficial e apelação da União Federal desprovidas e apelação da parte autora parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial e à apelação da União Federal e dar parcial provimento à apelação da parte autora, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 08 de agosto de 2019.

DIVA MALERBI
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI:10014

Nº de Série do Certificado: 11A217030941EFCB

Data e Hora: 12/08/2019 19:11:02

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0010394-66.1989.4.03.6100/SP

2008.03.99.020606-0/SP

RELATORA	: Desembargadora Federal DIVA MALERBI
APELANTE	: ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO	: SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELANTE	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
APELADO(A)	: OS MESMOS
APELADO(A)	: ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO	: SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELADO(A)	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
REMETENTE	: JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

No. ORIG.

: 89.00.10394-6 24 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

A SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL DIVA MALERBI (RELATORA): - Trata-se de remessa oficial e apelações interpostas por ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA e pela UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) contra r. sentença proferida em ação ordinária proposta pela primeira apelante, objetivando a anulação do débito fiscal de IPRJ, relativo ao processo administrativo n. 10830/053693/83-61.

Na exordial de fls. 02/17, a autora sustentou que o crédito tributário exigido pelo Fisco é indevido, impugnando cinco itens constantes do auto de infração. I) Quanto às receitas de frete de exportação, afirmou que, em 1981 e 1982, realizou algumas exportações por via aérea, assumindo o ônus do frete, a fim de possibilitar o cumprimento dos prazos de seu contrato de exportação, todavia, por exigência do Banco Central, a importadora estrangeira foi obrigada a remeter ao Brasil os valores dos fretes aéreos. Salientou que, nos anos de 1981 e 1982, contabilizou os valores das exportações como receita e o valor dos fretes como custo e, no ano de 1983, ao receber a remessa do valor dos fretes da empresa importada, escriturou como receita e pagou o imposto respectivo. Alegou ser totalmente incabível a pretensão do Fisco de que a empresa recolha novamente o imposto incidente sobre o frete nas competências de 1981 e 1982. II) Quanto à provisão para devedores duvidosos, afirmou ser ilegal a glosa realizada pela Fiscalização na provisão relativa às rubricas de empréstimo compulsório da Eletrobrás, aplicações financeiras e crédito junto a empregados e diretores. Aduziu a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo CST n. 34, de 06/10/76, que restringiu a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa aos créditos oriundos da atividade operacional da empresa, dela excluindo as aplicações financeiras. III) Quanto à perda na alienação de investimento oriundo de incentivo fiscal, contou que, no ano-base de 1981, alienou investimento adquirido mediante incentivo fiscal que alcançou 50% do respectivo valor contábil, de modo que experimentou prejuízo. Não obstante, como a lei estabelece que não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação, a autora ofereceu à tributação o valor correspondente a 50% do valor do investimento com correção monetária, lançando a correção monetária incidente sobre a perda como parcela dedutível. IV) Quanto à doação de investimento oriundo de incentivo fiscal, afirmou que, no ano de 1981, doou investimento para a Associação Beneficente Roberto Bosch, lançando-o como despesas, entretanto, a fiscalização indevidamente equiparou a doação à perda de capital, considerando-a parcela indedutível, com base no Parecer Normativo CST n. 10, de 27/03/1982. Argumentou que, mesmo considerando como indedutível a parcela, o valor da correção monetária do investimento deveria ser deduzido. V) No tocante à postergação do pagamento, afirmou que, em razão das alterações promovidas pelo Decreto Federal n. 83.263/1979, consultou o Fisco sobre o aproveitamento de crédito de IPI e, em resposta, abriu-se oportunidade à autora para apurar créditos que, anteriormente, não eram permitidos. Alegou que, apurados os créditos, comunicou ao Fisco que iria creditá-los na escrita fiscal do mês de julho de 1982, não restando outra forma de lançamento contábil senão considera-los como "*recuperação de custos*" de exercícios anteriores. Ocorre, que o Fisco entendeu que nos referidos exercícios o IPI ficou indevidamente embutido nos custos e que, assim, houve postergação do pagamento do imposto de renda. Requereu a anulação do débito fiscal. Atribuiu à causa o valor de NCZ\$ 386.718,17.

Contestação da União Federal às fls. 25/26, em que se reporta às decisões e acórdãos proferidos na via administrativa.

Cópia do processo administrativo às fls. 260/865.

Sobreveio a r. sentença de fls. 872/882, proferida nos termos do artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil de 1973, que julgou parcialmente procedente o pedido, para o fim de anular o débito fiscal objeto do procedimento administrativo n. 10830.053693/83-61, somente no que se refere à exigência derivada da exclusão das aplicações financeiras da provisão para créditos de liquidação duvidosa. Diante da sucumbência mínima da ré, determinou que as despesas processuais fossem suportadas pela autora, bem como a condenou ao pagamento de honorários advocatícios de R\$ 3.000,00 (três mil reais), nos termos do artigo 20, §4, do CPC/1973. Sentença submetida ao reexame necessário.

Em razões de apelação de fls. 886/902, a autora repisa os mesmos argumentos suscitados na petição inicial, relativos à exigência do IRPJ sobre as receitas de fretes de exportação, à perda na alienação de investimento oriundo de incentivo fiscal, à doação de investimento oriundo de incentivo fiscal e à postergação de pagamento do imposto de renda devido ao lançamento extemporâneo dos créditos de IPI. Ressalta que decaiu da parte mínima do pedido, uma vez que a anulação da exigência derivada da exclusão das aplicações financeiras da provisão para créditos de liquidação duvidosa corresponde a mais de 65% do total do débito, sendo cabível a inversão do ônus da sucumbência. Requer a reforma parcial da r. sentença para julgar procedente o pedido formulado na inicial, ou caso não seja este o entendimento, para inverter o ônus da sucumbência.

A União Federal, por seu turno, afirma em razões recursais de fls. 914/932 que a legislação tributária não permite a inclusão das aplicações financeiras na provisão para créditos de liquidação duvidosa, uma vez que devem integrar a base de cálculo apenas os créditos decorrentes da atividade operacional da empresa. Alega que empréstimos à Eletrobrás não podem ser incluídos na categoria de créditos de liquidação duvidosa, em razão de o devedor se tratar de ente público que com seu patrimônio garante a liquidação da dívida. Do mesmo modo, afirma ser inviável que operações de empréstimos a empregados e diretores, que não correspondem a negócios próprios do giro empresarial, possam ser reduzidos do lucro. Ressalta que o Ato Declaratório CST n. 34/76 é norma complementar do Sistema Tributário Nacional de observância obrigatória. Requer a reforma da r. sentença, para julgar improcedente o pedido formulado na inicial.

Com contrarrazões de fls. 927/932 e 937/944, subiram os autos a esta E. Corte Regional.

É o relatório.

DIVA MALERBI
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI:10014
Nº de Série do Certificado: 11A217030941EFCB
Data e Hora: 12/08/2019 19:10:55

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0010394-66.1989.4.03.6100/SP
2008.03.99.020606-0/SP

RELATORA	: Desembargadora Federal DIVA MALERBI
APELANTE	: ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO	: SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELANTE	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
APELADO(A)	: OS MESMOS
APELADO(A)	: ROBERT BOSCH DO BRASIL LTDA
ADVOGADO	: SP095111 LUIS EDUARDO SCHOUERI
APELADO(A)	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	: SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO MARANHÃO PFEIFFER
REMETENTE	: JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	: 89.00.10394-6 24 Vr SAO PAULO/SP

VOTO**"EMENTA"**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ. RECEITAS DE FRETES NA EXPORTAÇÃO E CREDITAMENTO DE IPI. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. PROVISÕES PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. EXCLUSÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATO DECLARATÓRIO CST N. 34/76. ILEGALIDADE. ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTO ORIUNDO DE INCENTIVO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE. ART. 318, RIR/80. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. Trata-se de remessa oficial e apelações em ação anulatória de débito fiscal de imposto de renda da pessoa jurídica, com origem em auto de infração lavrado em 02/10/1983.
2. Nos anos de 1981 e 1982, a contribuinte exportou produtos para empresas do mesmo grupo a preço FOB, isto é, correndo as despesas com frete e seguro e os riscos até o porto de destino, por conta do comprador. Embora a receita relativa ao frete só tenha ingressado no país no período-base de 1983, cumpria à empresa atribuir os valores aos períodos-base de 1981 e 1982 e recolher a diferença devida do imposto de renda com os acréscimos legais, em razão de sua sujeição ao regime de competência na apuração de seus tributos. Como a contribuinte não agiu espontaneamente, a fiscalização, de ofício, cobrou as diferenças de imposto com os acréscimos legais, relativas aos exercícios de 1982 e 1983.
3. O § 2º, do art. 61, da Lei n.º 4.506/64 excluiu da base de cálculo das provisões para créditos de liquidação duvidosa exclusivamente aqueles créditos provenientes de vendas com reserva de domínio ou operações com garantia real.
4. Com o Ato Declaratório CST n. 34/76 foram incluídas outras exceções no âmbito da provisão para créditos de liquidação duvidosa não previstas na lei, o que importa, por via reflexa, em inadmissível aumento da base de cálculo do tributo por ato infralegal.
5. Nos termos do artigo 318, do Decreto n. 85.450/1980, na alienação do investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica (isto é, mediante incentivo fiscal), o prejuízo não poderá ser deduzido do lucro real.
6. É indedutível a correção monetária incidente sobre a perda apurada na alienação de investimento adquirido mediante dedução do imposto, bem como a doação de investimento oriundo de incentivo fiscal.
7. A empresa aproveitou-se dos créditos de IPI dos anos-base de 1980 e 1981, no ano-base de 1982. Diante da inexatidão quanto ao período-base de escrituração dos créditos de IPI, a contribuinte, nos períodos-base de 1980 e 1981, acabou por se apropriar do custo bruto do insumo, reduzindo a base de cálculo do IRPJ em tais períodos e, conseqüentemente, do tributo a ser recolhido.
8. O pedido formulado na ação ordinária é parcialmente procedente, sendo cabível a anulação do IRPJ derivado da exclusão das aplicações financeiras da provisão para créditos de liquidação duvidosa.
9. Embora o pedido inicial tenha sido dividido em cinco itens e a parte autora tenha logrado êxito em apenas um deles, o valor do tributo anulado em razão do acolhimento parcial do pedido autoral é substancial frente ao débito inicialmente exigido, não havendo que se falar em decaimento mínimo do pedido. Assim, resta configurada a sucumbência recíproca, incidindo na espécie o artigo 21, do Código de Processo Civil de 1973, vigente à época da prolação da sentença.
10. Remessa oficial e apelação da União Federal desprovidas e apelação da parte autora parcialmente provida.

A SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL DIVA MALERBI (RELATORA): - Trata-se de remessa oficial e apelações em ação anulatória de débito fiscal de imposto de renda da pessoa jurídica,

com origem em auto de infração lavrado por agentes fiscais da Secretaria da Receita Federal, em 02/10/1983 (fls. 565/570).

No auto de infração, a fiscalização apontou a prática das seguintes condutas, que ensejaram lançamento suplementar do imposto de renda: i) despesas de propaganda contabilizadas a débito de resultado do exercício e não incluídas na apuração do lucro real; ii) receitas de fretes na exportação contabilizadas extemporaneamente em 30/07/1983, calculadas pela taxa cambial vigente à época em que ocorreram as vendas para o mercado externo; iii) provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída indevidamente sobre os créditos de empréstimos da Eletrobrás, aplicações financeiras diversas e créditos junto a empregados e diretores; iv) perda de capital na alienação de investimento, oriundo de incentivo fiscal, tendo sido apurada perda indedutível, apenas em relação ao valor histórico, cuja venda foi realizada por 50% desse valor, quando a perda deveria ter sido apurada pelo valor contabilizado (valor original corrigido monetariamente); v) doação de investimento oriundo de incentivo fiscal (deduzido do imposto de renda), contabilizada em despesas na rubrica "doações" e não oferecida à tributação; vi) valores que deveriam ter sido expurgados do lucro líquido, para fins de determinação do lucro de exploração (base de cálculo do incentivo à exportação de produtos manufaturados nacionais) e não o foram; vii) postergação do pagamento do imposto de renda, em razão da utilização de crédito extemporâneo do IPI, cuja recuperação de custo (receita) foi contabilizada no ano base de 1982, com pagamento do imposto de renda no exercício de 1983, ou seja, à época da aquisição dos produtos, o IPI ficou indevidamente embutido nos custos.

Instaurado o contencioso administrativo com a apresentação de impugnação (fls. 572/609), a contribuinte logrou êxito parcial (fls. 686/696), não subsistindo a cobrança do imposto de renda sobre os itens i e vi do auto de infração.

O Recurso dirigido ao Conselho de Contribuintes (fls. 703/733), no entanto, foi desprovido integralmente, conforme acórdão proferido em sessão de 11/12/1987 (fls. 738/753), restando incólumes as exigências relativas aos demais itens do auto de infração (itens ii a v e vii).

Nesta via judicial, a autora impugnou, uma a uma, as supostas irregularidades apontadas pela Fiscalização no auto de infração, mantidas após o julgamento dos recursos administrativos. Assim, cumpre apreciar a validade da autuação.

Receitas de fretes na exportação:

Consoante narrado no auto de infração, as *"receitas de fretes na exportação foi (sic) contabilizada extemporaneamente em 30.julho.83, calculada pela taxa cambial vigente à época em que ocorreram as vendas para o mercado externo, conforme período e valores abaixo e planilha de cálculo que passa a integrar o presente Auto, com infração aos artigos 155; 156; 157, §1º, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80"*.

Quanto a este ponto da autuação, a autora na inicial desenvolve a seguinte narrativa:

"Em 1981 e 1982 a Autora realizou algumas exportações por via aérea, assumindo o ônus do frete, para poder cumprir os prazos de seu contrato de exportação.

A CACEX que é o órgão oficial, que controle as exportações brasileiras, emitiu as referidas Guias de Exportação com esta autorização.

6. Em 1983, outro órgão público federal, o Banco Central do Brasil, examinando tais exportações, exigiu que as divisas correspondentes aos fretes aéreos pagos pela empresa no Brasil, ingressassem no País.

A alegação foi de que sendo a exportação a preço FOB não poderia a exportadora assumir o frete. De comum acordo com o Banco Central, a importadora estrangeira, aceitou assumir o ônus destes fretes e em 28 de Junho de 1983 tais divisas entraram no Brasil, foi fechado o câmbio e a ora Autora,

recebeu tal importância e a escriturou no momento que a recebeu, isto é, ano-base de 1983 e pagou o imposto respectivo em 1984.

7. Pois o fisco pretende que retroativamente, a empresa pague novamente o imposto que já pagou em 1984 sob a absurda alegação de que a importância recebida em 1983 se referia a receita de 1981 e 1982".

Não obstante a irresignação da apelante, a exigência é válida.

Nos anos de 1981 e 1982, a contribuinte exportou produtos para empresas do mesmo grupo a preço FOB, isto é, correndo as despesas com frete e seguro e os riscos até o porto de destino, por conta do comprador.

Embora a receita relativa ao valor pago pelo frete só tenha ingressado no país no período-base de 1983, cumpria à empresa atribuir os valores aos períodos-base de 1981 e 1982 e recolher a diferença devida do imposto de renda com os acréscimos legais, em razão de sua sujeição ao regime de competência na apuração de seus tributos.

Assim, como a contribuinte não agiu espontaneamente, a fiscalização, de ofício, cobrou as diferenças de imposto com os acréscimos legais, relativas aos anos-base de 1981 e 1982.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa

O auto de infração dispõe que a *"provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída indevidamente sobre os créditos existentes nas rubricas abaixo [empréstimos da Eletrobrás, aplicações financeiras diversas e créditos junto a empregados e diretores], nos seguintes montantes (valor efetivamente deduzido), com infração ao artigo 221, §§ 1º e 2º, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, c.c. Ato Declaratório Normativo nº 34/76".*

Consoante estabelece a Lei 4.506/64:

"Art. 60. Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões:

I - Para créditos de liquidação duvidosa;

(...)

Art. 61. 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 exercício.

§ 1º O saldo adequado da provisão será fixado periodicamente pela Divisão do Imposto de Renda, a partir de 1º de janeiro de 1965, para vigorar durante o prazo mínimo de um exercício, como percentagem sobre o montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade e de operações e excluídos os de que trata o § 4º.

*§ 2º Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, **excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, ou de operações com garantia real**, podendo essa percentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa."*

O artigo 221, §§ 1º a 3º, do Decreto n. 85.450/80, mencionados no auto de infração, reproduzem o disposto no artigo 61, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei n. 4.506/1964.

O § 2º, do art. 61, da Lei n.º 4.506/64 excluiu da base de cálculo das provisões para créditos de liquidação duvidosa exclusivamente aqueles créditos provenientes de vendas com reserva de domínio ou operações com garantia real.

Com o Ato Declaratório CST n. 34/76 foram incluídas outras exceções no âmbito da provisão para créditos de liquidação duvidosa não previstas na lei, o que importa, por via reflexa, o aumento da base de cálculo do tributo por ato infralegal.

Neste sentido, a jurisprudência já se manifestou quanto à ilegalidade do Ato Declaratório CST n. 34/76:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. EXCLUSÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DO ÂMBITO PARA CRÉDITO DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. IMPOSSIBILIDADE. AD 34/76, CST. RIR E LEI 8.981/95.

1. O art. 221 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, cuidou de modo minudente das exceções em que há provisão para créditos de liquidação duvidosa. Não seria possível o alargamento de tais hipóteses pela via de norma administrativa, como o Ato Declaratório 34/76-CST, considerando que tal importaria no agravamento da obrigação tributária sem fundamento em norma legal.

2. As normas que estabelecem exceções devem ser interpretadas restritivamente.

3. A exclusão das aplicações financeiras do âmbito da provisão para crédito de liquidação duvidosa somente veio a ocorrer muito depois, através da Lei 8.981/95.

4. Recurso especial provido."

(REsp 70.689/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/06/2004, DJ 16/08/2004, p. 156)

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. PROVISÕES PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATO NORMATIVO QUE EXTRAPOLA O CONTEÚDO DA LEI A QUE VISA COMPLEMENTAR.

1. A base de cálculo é elemento ad substantia do tributo, por isso que, a instituição deste, em obediência ao princípio da legalidade, depende de "lei no seu sentido estrito".

2. A fonte primária do direito tributário é a "lei" porquanto dominado esse ramo pelo "princípio da legalidade" segundo o qual não há tributo sem lei que o estabeleça, como consectário de que ninguém deve ser coativamente instado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

3. O aumento de um tributo implica em alterar a lei instituidora da exação, razão pela qual, somente por nova lei pode ser majorado. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

4. As normas complementares do direito tributário são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais (art. 100, do CTN). Constituem, referidas normas, fonte do direito tributário porquanto integrantes da categoria "legislação tributária" (art. 96, do CTN)

5. O lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ, é formado pela subtração do lucro operacional, que, por sua vez, a teor do art. 43, da Lei n.º 4.506/64, "será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei".

6. Ato normativo que veda a inclusão de outros créditos de liquidação duvidosa nas provisões das Pessoas Jurídicas, in casu, o ADN CST n.º 34/76, amplia a base de cálculo do imposto de renda, haja vista que impede a dedução daqueles do lucro operacional, em flagrante violação ao Princípio da Estrita Legalidade.

7. A ratio essendi do art. 61, da Lei n.º 4.506/64, visa a encartar à provisão as perdas de crédito não recebidos. As "frustrações de recebimento" não são lucros senão custos ou despesas, em contraposição às receitas.

8. O § 2º, do art. 61, da Lei n.º 4.506/64 excluiu da base de cálculo das provisões para créditos de liquidação duvidosa aqueles provenientes de vendas com reserva de domínio ou operações com garantia real, pelo que não poderia o ADN CST n.º 34/76 determinar a exclusão das aplicações financeiras, vedação não contemplada na lei.

9. A lei permitiu a fixação pela receita, através de norma regulamentar do "saldo adequado" aqui entendido como o percentual sobre o montante dos créditos frustrados. Não autorizou fossem criadas

novas exceções à dedução das parcelas relativas às provisões de créditos de liquidação duvidosa por ato normativo, haja vista que somente a lei, em sentido estrito, poderia efetivar referida alteração

10. Em consequência, inexistente previsão legal, o disposto no ato declaratório normativo fere o Princípio da Estrita Legalidade, regedor das normas de direito tributário, pelo que o recorrido agiu em conformidade com o ordenamento jurídico vigente à época.

11. Recurso especial desprovido."

(REsp 443.910/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/11/2002, DJ 19/12/2002, p. 345)

"RECURSO ESPECIAL. IRPJ. LUCRO REAL. DEDUÇÃO. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. LEIS N. 4.506/64 E 9.541/92. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 80/93-SRF. PORTARIA N. 526/93. ILEGALIDADE.

Se a lei tributária estabelece determinada restrição à aplicação de benefício fiscal, o ato administrativo somente poderá fixar os critérios de aplicação dessas restrições, mas nunca ampliá-las.

O artigo 61, § 2º, da Lei n. 4.506/64 determina que a percentagem fixada para o cálculo da provisão poderá ser excedida observada a relação entre "créditos não liquidadados até o total dos créditos da empresa". Não poderia, portanto, a IN 80/93 reduzir essa expressão para "perdas efetivamente ocorridas" (artigo 4º, I, da IN n. 80/93 e art. 1º, caput, da Portaria n. 526/93).

Não há, outrossim, previsão legal para a proibição do cômputo dos créditos não liquidadados constituídos no próprio exercício (artigo 4º, I, da IN n. 80/93 e art. 1º, § 1º, da Portaria n. 526/93).

Segundo dispõe o artigo 61, § 2º, da Lei n. 4.506/64, somente poderão ser excluídos da dedução os créditos proveniente de vendas com reserva de domínio ou de operações com garantia real. Não fez a lei menção à possibilidade de exclusão dos créditos oriundos das atividades operacionais com alienação fiduciária em garantia (art. 2º, inciso II e parágrafo único, da IN 80/93).

Limita-se a União a invocar genericamente as normas do artigo 96 e 100 do Código Tributário Nacional, que garantem às instruções normativas e portarias status de norma tributária, sem penetrar no exame dos vícios indicados pelo recorrido.

A norma do § 1º do artigo 61 não permite que se crie novas exceções à dedução das parcelas relativas às provisões de liquidação duvidosa, por outro instrumento que não seja a lei, mas sim que se disponha, levando-se em consideração a diversidade de operações, sobre o percentual a ser aplicado.

Recurso Especial não conhecido."

(REsp 170.234/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/03/2002, DJ 24/06/2002, p. 229)

Perda de capital na alienação de investimento, oriundo de incentivo fiscal

Segundo a fiscalização, foi "apurada perda indedutível, apenas em relação ao valor histórico, cuja venda foi realizada por 50% desse valor. A perda deveria ter sido apurada pelo valor contabilizado, qual seja valor original corrigido monetariamente. Infração ao artigo 317, §1º; 318, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, c.c. Parecer Normativo CST nº 48/79".

Insurge-se a apelante contra a incidência do imposto de renda sobre a correção monetária de investimento adquirido mediante incentivo fiscal e posteriormente alienado com prejuízo.

A contribuinte foi autuada segundo preceitua os artigos 317 e 318 do Decreto n. 85.450/1980, *in verbis*:

"Art. 317. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte,

corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada registradas no Livro de Apuração do Lucro Real, na forma do art. 203, será adicionado ao lucro líquido do período-base em que ocorrer a baixa.

Art. 318. Não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica (Decreto Lei nº 1.648/78, art. 6º)."

Conforme se extrai do artigo 318 do Decreto n. 85.450/1980, na alienação do investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica (isto é, mediante incentivo fiscal), o prejuízo não poderá ser deduzido do lucro real.

Como bem ponderou o MM. Juízo a quo "a natureza da correção monetária segue a mesma natureza do fato que lhe deu origem. Assim, se a alienação de investimento adquirido com incentivo fiscal (no qual a autora já pôde efetuar a dedução no imposto de renda) não pode ser novamente deduzido apesar de ter gerado prejuízo, a mesma sorte tem a correção monetária, que também não pode ser deduzida".

Neste ponto, o voto proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes foi esclarecedor quanto à indedutibilidade da correção monetária incidente sobre a perda apurada na alienação de investimento adquirido mediante dedução do imposto, *in verbis*:

"É irrelevante para a determinação do resultado do ganho ou da perda de capital que o contribuinte tenha corrigido monetariamente o valor do bem, gerando saldo credor de correção monetária, como se verá a seguir:

Essa perda, como regra geral, é dedutível, nos termos do art. 317 do RIR/80.

A perda. O valor da correção monetária, não.

Como exceção à regra, a própria lei veda a perda apurada na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica (art. 318 do RIR/80).

Quando se realiza a correção monetária do valor de um bem, ele passa a figurar no ativo com o valor atualizado, daí porque quando se apura o resultado da alienação desse bem, no seu custo se levará em conta a parcela de correção monetária.

A contrapartida da correção será a crédito da conta de correção monetária que, se credora, constituirá receita de correção monetária do período. Esta conta, após os ajustes de lei, aponta o lucro inflacionário do período, cuja tributação é suscetível de diferimento.

Então o valor acrescido ao bem por já ter sido tributado, como correção monetária, é parcela de custo.

Daí decorre que essa parcela, como componente do custo, reduz o lucro tributável apurado ou majora o prejuízo, compensando os efeitos da correção monetária realizada.

Por essa razão, em havendo perda na alienação, é necessário que se deduza na determinação do lucro real o prejuízo sofrido.

Diferentemente, quando a perda decorre da alienação de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica, só o resultado positivo poderá afetar o lucro real.

E isto porque o recurso utilizado na aquisição do investimento não era próprio mas sim proveniente de receita tributária da União e que se incorpora ao patrimônio líquido da empresa.

Pois bem, essa parcela, também submetida à correção monetária, gera saldo devedor de correção monetária, eliminando o saldo credor produzido pela correção do investimento.

Vale dizer, que este saldo devedor de correção foi produzido pela parcela de receita da União.

Desta forma, a dedução do valor da correção monetária é ilegítima, contrariando disposição literal de lei".

Doação de investimento oriundo de incentivo fiscal

Conforme narrado no auto de infração, houve *"doação de investimento oriundo de incentivo fiscal (deduzido do imposto de renda), à Associação Beneficente Robert Bosch, contabilizada em despesas na rubrica 'doações' e não oferecida à tributação, com infração ao artigo 318 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, c.c. Parecer Normativo CST nº 10/82"*

Também quanto a este item, considerou-se por violada a norma inserta no artigo 318, do Decreto n. 85.450/80, acima transcrita, bem como o Parecer Normativo n. 10/82, que assim estabeleceu:

"1. Algumas pessoas jurídicas têm solicitado a esta Coordenação pronunciamento no sentido de esclarecer qual o tratamento tributário a ser dado ao valor da perda de capital por elas apurada em virtude de doação de participações societárias em outras empresas.

2. Com a finalidade de facilitar o entendimento e tendo em conta que o tratamento tributário é diferenciado, estudaremos, em primeiro lugar, as doações de participações societárias adquiridas mediante dedução do imposto sobre a renda devido e, em seguida, as doações de participações adquiridas com recursos da própria empresa.

3. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, em seus arts. 322 e 323, determina que o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimentos seja apurado com base no valor contábil pelo qual estiver registrado na escrituração mercantil, com os ajustes que especifica. O mesmo Regulamento do Imposto de Renda/80, no art. 318, prevê a indedutibilidade, na determinação do lucro real, da perda apurada na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica.

3.1. Tal doação provoca no patrimônio do doador uma diminuição equivalente ao valor contábil do investimento doado, devido a inexistência de contraprestação em termos de receita. Esta diminuição patrimonial representa uma perda de capital que, por revestir-se das características previstas no já referido art. 318, não poderá ser dedutível para efeito de apuração do lucro real.

*3.2. Ante o exposto, **conclui-se que a perda de capital decorrente da doação de participação societária, adquirida mediante dedução do imposto sobre a renda, corresponderá ao valor contábil pelo qual estiver registrada, na escrituração mercantil, a participação doada, e, por não ser dedutível, deverá ser totalmente adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.***

A operação de doação realizada pela autora, da mesma forma que a alienação acima tratada, não pode ser deduzida como despesa, uma vez que ao transferir para associação beneficente os investimentos adquiridos com incentivos fiscais, tem-se por configurada baixa de investimento indedutível do lucro real, por aplicação do artigo 318, do RIR/80.

Postergação do pagamento do imposto de renda

Segundo o auto de infração, foi caracterizada postergação do pagamento do imposto de renda, *"pela utilização de crédito extemporâneo do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (processo nº 0830.053211/82-38), cuja recuperação de custo (receita) foi contabilizada no ano base de 1982, com pagamento do imposto de renda no EXERCÍCIO 1983, o que vale dizer que, à época de aquisição dos produtos, o IPI ficou indevidamente embutido nos custos. Infração ao artigo 171, inciso II, §§ 1º e 2º, do RIR, Decreto nº 85.450/80, c.c. Parecer Normativo CST nº 57/79".*

Quanto a este ponto da autuação, a autora narra na inicial que, em razão da alteração na legislação do IPI, promovida pelo Decreto n. 83.263/1979, principalmente no que se refere ao crédito de insumos, formulou Consulta ao Fisco (processo n. 0830/52220/8293) sobre o aproveitamento de crédito de IPI.

Com a resposta à consulta, a empresa aproveitou-se dos créditos de IPI dos anos-base de 1980 e 1981, no ano-base de 1982. Diante de tal procedimento, o Fisco concluiu que, como, na época das compras de insumos, estes foram registrados pelo preço bruto e, posteriormente, o IPI sobre estes insumos foi aproveitado, nos anos-base de 1980 e 1981 estes custos ficaram majorados, o que impõe a cobrança de correção monetária e juros de mora sobre o imposto que foi postergado.

Em outras palavras, diante da inexatidão quanto ao período-base de escrituração dos créditos de IPI, a contribuinte, nos períodos-base de 1980 e 1981, acabou por se apropriar do custo bruto do insumo, reduzindo a base de cálculo do IRPJ em tais períodos e, conseqüentemente, do tributo a ser recolhido.

Embora a autora tenha aproveitado os créditos de IPI no ano-base de 1982 e recolhido o IRPJ correspondente no exercício de 1983, o fez sem os acréscimos de juros e correção monetária devidos.

Neste caso, em razão da necessidade de observância do regime de competência para apuração do lucro real, como bem ponderou o MM. Juízo *a quo*, haveria "*necessidade de regularização da escrita fiscal tanto em relação ao creditamento de IPI nas épocas próprias como do ajuste do lucro líquido também nos respectivos períodos*", porém, como a autora optou por fazer o lançamento dos créditos do IPI no ano-base de 1982, acabou por postergar o pagamento do IRPJ, sendo cabível a inclusão de juros e correção monetária.

Assim, impõe-se a manutenção da r. sentença de parcial procedência da ação anulatória, para anular a cobrança do IRPJ derivada da exclusão das aplicações financeiras da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

A r. sentença, contudo, comporta parcial reforma quanto à fixação das verbas de sucumbência.

Embora o pedido inicial tenha sido dividido em cinco itens e a parte autora tenha logrado êxito em apenas um deles, o valor do tributo anulado em razão do acolhimento parcial do pedido autoral é substancial frente ao débito inicialmente exigido, não havendo que se falar em decaimento mínimo do pedido.

Assim, resta configurada a sucumbência recíproca, incidindo na espécie o artigo 21, do Código de Processo Civil de 1973, vigente à época da prolação da sentença.

Ante o exposto, **nego provimento** à remessa oficial e à apelação da União Federal e **dou parcial provimento** à apelação da parte autora, para fixar a sucumbência recíproca, mantendo, no mais, a r. sentença.

É como voto.

DIVA MALERBI
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI:10014

Nº de Série do Certificado: 11A217030941EFCB

Data e Hora: 12/08/2019 19:10:59
