

DIRETOR VANER BÍCEGO

DIREÇÃO TÉCNICA
José F. de Carvalho GomesDIREÇÃO COMERCIAL
José Figueira da Cruz

SEÇÃO 1.3	IMPOSTO SOBRE A RENDA - COMENTÁRIO -	EDIÇÃO N 4 1º TRIMESTRE	ANO VII 1976
	COORDENAÇÃO de Joaquim L. de Castro		

DEDUTIBILIDADE COMO CUSTO OPERACIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES AO FUNRURAL

*Hugo Machado**Procurador da República no Ceará*

1. Solucionando consulta de contribuinte do Imposto de Renda, a Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, pelo Parecer Normativo n. 81, de 31 de julho de 1975, publicado no Diário Oficial da União, do dia 11 de setembro de 1975, emite pronunciamento no sentido da indedutibilidade, como custo ou despesa operacional, da contribuição ao FUNRURAL, devida pelo produtor mas recolhida pelo adquirente dos produtos, o qual, por qualquer motivo, deixou de descontar o valor correspondente do produtor.

2. Idêntica resposta é dada relativamente às quantias correspondentes a ICM recolhido no regime de substituição tributária. Este ponto, entretanto, deixamos de abordar porque o ICM é um tributo *não cumulativo*, e por isto só é possível afirmar a dedutibilidade ou não de seus pagamentos em função da sistemática contábil adotada. Não é possível, sem o exame do sistema contábil da empresa, afirmar que esse ou aquele pagamento de ICM deve ser, ou não, considerado custo ou despesa operacional. Por outro lado, o aspecto que mais nos despertou a atenção foi exatamente o que se relaciona com as contribuições devidas ao FUNRURAL.

3. Antes de examinarmos, especificamente, a questão da dedutibilidade das

contribuições pagas ao FUNRURAL pelo adquirente de produtos rurais, sem o desconto do montante respectivo do preço pago ao produtor, entendemos de bom alvitre recordar que o Imposto de Renda deve incidir, em se tratando de pessoas jurídicas, sobre o LUCRO REAL, feitas as exclusões e os acréscimos legalmente determinados. Tanto quanto possível se há de atingir com o tributo o lucro realmente auferido pela pessoa jurídica. Essa é a regra. Só como exceção se admite a tributação com base em lucro arbitrado e em lucro presumido. É que o Imposto de Renda tem como fato gerador o auferimento de renda ou proventos de qualquer natureza, e renda há de ser entendida como acréscimo patrimonial. O acréscimo há de ser real, verdadeiro, e não ficção. Quando a legislação admite as exceções mencionadas, fazendo incidir o tributo sobre o montante arbitrado, ou presumido, ela o faz por considerações de ordem prática: (a) por comodidade tanto para o fisco como para o próprio contribuinte; e (b) para evitar a evasão da massa tributável, como ocorreria com a remuneração de sócios e diretores de pessoas jurídicas se a lei não estabelecesse limitação para tanto.

4. É importante, porém, fixar a idéia de que as restrições legalmente formuladas à apuração da massa tributável constituem exceções. A regra geral é de que as receitas, todas, formam a parte positiva, enquanto as despesas, todas, constituem a parte negativa. A diferença é o lucro, ou prejuízo. O cuidar-se de regras excepcionais é premissa importante em face das normas de hermenêutica. Como é sabido, as regras de exceção devem ser interpretadas sem ampliações, eis que só se aplicam aos casos expressamente designados.

5. O Parecer Normativo antes mencionado conclui pela indedutibilidade das contribuições pagas ao FUNRURAL pelo adquirente de produtos rurais, partindo da premissa de que, para ser dedutível o ônus tributário, é indispensável ser o mesmo pago pelo contribuinte de direito. "Ser contribuinte legal é, portanto, *prima conditio* para deduzir o tributo pago". (Parecer cit., item 4). Admite também a dedutibilidade do tributo pago pela "pessoa que suporta, *ex vi legis*, o ônus fiscal". Mas sustenta ser indedutível o tributo pago por "quem, voluntariamente, por acordo entre as partes, assume tal ônus", e cita, em arrimo dessa assertiva, o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, que diz não poderem ser opostas à Fazenda Pública, para o fim de modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos.

6. Tal entendimento, como facilmente se pode observar, resulta de equívocos, a saber: (a) supõe serem dedutíveis somente os custos ou despesas obrigatórias, vale dizer, decorrentes de imposição legal; (b) pretende aplicar ao caso

o art. 123 do CTN que de modo nenhum guarda pertinência com a situação em exame; e finalmente, (c) aponta como caso de transferência de responsabilidade, legalmente prevista e portanto cabível na ressalva do art. 123 do CTN, a hipótese disciplinada pelo art. 8º do Decreto-lei n. 1.351, de 24.10.74.

7. Vejamos a demonstração do primeiro dos equívocos acima apontados. Na verdade não é dedutível apenas o custo ou despesa decorrente de imposição legal. O que caracteriza o custo, ou a despesa, como dedutível, é o fato de ser considerado usual, ou normal, no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, como está expresso no art. 162, § 2º do RIR de 1966, citado, aliás, no Parecer Normativo em análise, embora para fundamentar afirmação contrária. Não se pode deixar de admitir a dedutibilidade de um custo, ou uma despesa, pelo fato de não resultar de imposição legal. Se assim fosse, não seria dedutível o aluguel da sede da empresa, pois este resulta de obrigação meramente contratual, e o fisco poderia considerar desnecessária a ocupação deste ou daquele imóvel. Também não seriam dedutíveis os salários dos empregados, cujo pagamento resulta também de obrigação contratual, e o fisco poderia entender que este ou aquele empregado é desnecessário às atividades da empresa. Tal seria evidentemente absurdo, e os exemplos citados o foram exatamente para demonstrar a absurdez da tese em que se funda o Parecer Normativo em referência.

8. É certo que dedutíveis são as despesas próprias da empresa, e não as de terceiros (Cf. BULHÕES PEDREIRA, Imposto de Renda, APEC Editora, 1969, pág. 627). Entretanto, é possível que uma despesa, mesmo devendo ser legalmente suportada por terceiro, o seja pela empresa por uma questão de conveniência. O ônus respectivo poderá ser, e no mais das vezes é, compensado com vantagem obtida no negócio realizado, e em função do qual suportou a empresa o ônus de terceiro. Vejamos alguns exemplos: (a) Uma empresa adquire um imóvel por certo preço, na condição de pagar os tributos ao mesmo relativos e que porventura não tenham sido pagos. Consta, ao solicitar as certidões necessárias à formalização da compra e venda, que o vendedor está em débito para com as Fazendas Públicas, mas conclui que, mesmo pagando todo o débito ainda lhe é vantajosa a compra, pois terá oportunidade de vender o mesmo imóvel por um preço bem maior. Efetua os pagamentos. É indiscutível que esse ônus tributário, embora de terceiro, é dedutível na apuração da base imponible. (b) Uma empresa adquire mercadorias importadas mas ainda não desembaraçadas na repartição aduaneira competente. Convenciona com o importador que assumira o ônus tributário da operação de importação, o que efetivamente faz, pagando os tributos correspondentes. Esses tributos, embora fossem devidos por terceiro, no caso o importador, são indiscutivelmente dedutíveis na apuração da base de incidência do imposto de renda da empresa adquirente das

mercadorias.

9. O outro equívoco apontado é o da indicação do art. 123 do CTN como fundamento para a tese adotada no pronunciamento fazendário em exame. Na verdade o art. 123 do Código Tributário Nacional trata de matéria diversa, e tem objetivo perfeitamente definido, que nada tem a ver com a dedutibilidade do tributo pago. Realmente, o art. 123 tem por fim evitar que, mediante convenções particulares, sejam transferidas responsabilidades pelo pagamento de tributos, de pessoas que possuem patrimônio, para quem o não possui, como forma de fraude contra o fisco. "Ninguém se escusa às prestações decorrentes de obrigação tributária, indicando pacto celebrado para substituir-se por outrem". (ALIOMAR BALEIRO, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 6ª ed., pág. 415). Isto não significa que outro não possa, legitimamente, pagar o tributo por alguém devido. Pode fazê-lo. E se tal pagamento for condição para a realização de um negócio lucrativo, não há de como se deva recusar dedutibilidade de tal pagamento na apuração do lucro tributável.

10. Aliás, para que uma despesa seja dedutível não se faz necessário que o seu pagamento seja legal. O mesmo princípio que conduz à tributação do resultado de atividades ilícitas ou imorais conduz também, por consequência lógica, à dedutibilidade das despesas ilícitas ou imorais. Não existe dispositivo de lei vedando a dedução de despesas ilegais. (Cf. BULHÕES PEDREIRA, Imposto de Renda, cit. pág. 11-10). O que importa é que esteja a despesa efetivamente comprovada, e que atenda aos requisitos gerais de dedutibilidade, entre os quais não se encontra a licitude. GILBERTO DE ULHÓA CANTO, comentando o dispositivo legal pertinente aos requisitos de dedutibilidade das despesas, aponta quatro princípios a serem atendidos, a saber: (a) inerência à produção do lucro; (b) efetividade e certeza do dispêndio; (c) imediatismo; (d) atualidade. (Temas de Direito Tributário, vol III, pág. 9). E acrescenta, com percuciência, que: "como elemento comum a todos os requisitos acima enunciados, há que aditar, ainda, a razoabilidade, que diz respeito não só ao montante das verbas a deduzir, como à apreciação da respectiva pertinência, à sua efetividade, ao imediatismo e à atualidade". (Obra e local citados)

11. O terceiro equívoco, acima apontado, está em indicar o art. 8º do Decreto-lei n. 1.351, de 24.10.1974, como sendo uma convenção entre particulares, oponível à Fazenda Pública em face da ressalva expressa no art. 123 do CTN. Na verdade a fonte pagadora, no caso, é legalmente responsável pelo pagamento do imposto de renda. E nem poderia ser de outro modo, considerando que o beneficiário da renda está fora da jurisdição brasileira. A fonte, portanto, é responsável pelo recolhimento do tributo em virtude de expressa disposição de lei, e não de convenção entre as partes. O que as partes, no caso disciplinado pelo art.

8º do Decreto-lei n. 1.351, transferem por convenção é o ônus do tributo. Não a responsabilidade pelo recolhimento deste. O ônus do tributo é que na verdade é transferido do beneficiário do rendimento (no exterior) para a fonte pagadora (no Brasil). Aliás, o artigo 8º, citado, nada mais fez do que tornar explícito o que implícito já estava na legislação anterior. A transferência do ônus, sempre, ou pelo menos na grande maioria dos casos, é uma imposição do financiador estrangeiro. Constitui o imposto, assim, um custo financeiro de operação de crédito. É como que um adicional aos juros cobrados pelo financiador. A disposição do art. 8º, em referência, teve em mira evitar debates entre o fisco e contribuinte em torno da dedutibilidade desse imposto, não porque se tratasse de um ônus de terceiro, mas por se tratar de imposto de renda, cuja indedutibilidade além de decorrer da natureza mesma desse tributo está expressamente prevista em lei (Lei n. 4.506, de 30.11.1964, art. 50, § 1º). Na hipótese, porém, de imposto de renda cujo ônus é assumido pela fonte pagadora do rendimento, é forçoso convir que o tributo funciona como um verdadeiro adicional à própria despesa, seja juro, remuneração do trabalho ou qualquer outra. Nesse sentido já existe pronunciamento judicial, pertinente, aliás, a remessa de juros para o exterior: "A fonte pagadora que, deixando de reter o imposto de renda, nessa remessa feita ao credor no exterior, ficou responsável pelo tributo, com o reajuste do artigo 5º do Decreto n. 58.400-66, de forma a ser considerada líquida a importância remetida, tem direito a deduzir, como sua despesa operacional, o valor do imposto pago, que adicionado à quantia remetida corresponde ao rendimento bruto, sobre o qual incide o referido imposto, desde que também seja dedutível, por sua natureza, o rendimento objeto de remessa". (T.F.R., AMS n. 66.843, Rel. Min. JORGE LAFAYETTE GUIMARÃES, "in" DJU de 22.04.1974, pág. 2502). O objetivo da disposição legal indicada, portanto, foi apenas evitar litígios entre o fisco e o contribuinte. Adotou, como se vê, o entendimento já manifestado pelo Judiciário em face da legislação anterior.

12. Em se tratando de contribuições devidas ao FUNRURAL a situação não é diferente. O contribuinte, na hipótese que interessa ao presente estudo, é produtor rural (Lei Complementar n. 11, de 25.05.1971, art. 15, item I). O adquirente de produtos rurais, ao adquiri-los do produtor, assume a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição (art. 15, I, "a", da Lei Complementar citada). Não ocorre uma transferência de responsabilidade em virtude de convenção particular. Inaplicável, pois, ao caso, o art. 123 do CTN, que se refere a convenções particulares tendentes a modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Sujeito passivo tanto é o contribuinte, como o responsável. No caso, pois, o adquirente é sujeito passivo da obrigação de pagar

contribuições ao FUNRURAL. Não é contribuinte, mas é sujeito passivo da obrigação, na qualidade de responsável.

13. Tal como acontece na hipótese de imposto de renda incidente sobre juros remetidos para o exterior, o que se dá entre o produtor rural e o adquirente de seus produtos, quando este não desconta daquele o valor das contribuições devidas ao FUNRURAL, é a transferência do ônus que estas representam. O ônus deixa de ser do produtor e passa a ser do adquirente dos produtos. Isto, porém, não pode constituir impedimento a que sejam tais contribuições deduzidas na determinação da massa tributável pelo imposto de renda por aquele que efetivamente suportou o ônus respectivo. É evidente que o preço pago ao produtor pela compra de seus produtos há de ser considerado líquido. As contribuições, no caso, constituem verdadeiro adicional a esse preço. Se o preço dos produtos adquiridos constitui um custo operacional para o adquirente, não há como se lhe possa negar o direito de deduzir as contribuições de que se cuida na apuração de seu lucro tributável.

14. Em virtude do valor que se atribui aos Pareceres Normativos, como instrumento de orientação dos agentes do fisco, e dos contribuintes, seria de grande proveito para a Nação que os mesmos fossem elaborados com imparcialidade, procurando dar à legislação entendimento condizente com os princípios jurídicos e sobretudo guardando a coerência indispensável a que se possa ter maior organicidade no instrumental jurídico da tributação.

NOTA DA REDAÇÃO: Os trabalhos divulgados nesta seção 1.3 — Imposto sobre a renda "Comentário" são de inteira responsabilidade dos autores, mormente quanto aos conceitos emitidos.

Localização dos ordenamentos citados pelo autor (Pela ordem do texto do estudo):

- Parecer Normativo n. 81, de 31-7-75. D.O.U. de 12-9-75.
Resenha 1.1 n. 207/75, pág. 807.
- Código Tributário Nacional (CTN)
Tem por marco inicial a Lei n. 5.172/66 (D.O.U. de 14-9-66). Resenha "Diversos" n. 7/66. As várias modificações e adições recebidas por essa lei reuniu-as o Dr. Fábio Fanucchi, em seu livro "Estrutura Atual do Código Tributário Nacional", lançado por Editora Resenha Tributária Ltda., em edições de 1970, 1971, 1973 e 1974, e encaixou-as na primeira versão do Código, aduzindo as justificações que achou necessárias aos encaixes. O livro em apreço é também

objeto da Resenha "Comentário 1.3" n. 16, de julho de 1970.

- Decreto-lei n. 1351, de 24-10-74. D.O.U. de 25-10-74.
Resenha 1.1 n. 215/74, pág. 797
- Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 58.400, de 10-5-66.

D.O.U. de 12.5.66. Encontra-se também na Divulgação n. 965, do Departamento de Imprensa Nacional. Como referido Regulamento é de data remota e qualquer que o suceda tornar-se-á em pouco suscetível de modificações, posto que nova legislação sempre surgirá, em função de adequação jurídica às novas formas resultantes do desenvolvimento do País, Resenha, através da sua Seção "Imposto sobre a Renda - Regulamentação 1.4", e por meio de notas e referências, de toda a legislação e normas posteriores, sob os dispositivos da última consolidação, vem-na atualizando, relativamente a cada um dos exercícios a partir de 1966.

Outrossim, a Editora Resenha Tributária lançou, em fevereiro último, em volume de mais de 700 páginas e com 741 notas, livro que contém a legislação em vigor, anotada sob cada um dos dispositivos da consolidação mencionada, o que se resulta em atualização do Regulamento para o exercício de 1975. Dele constam, ademais, índice remissivo e outros instrumentos facilitadores de manuseio e de localização de informações.

Por oportuno, se esclareça que o Regulamento aprovado pelo Decreto n. 58.400/66 foi sucedido pelo baixado com o Decreto n. 76.186, de 2.9.75. O novo Regulamento é objeto de dois livros editados pela Resenha: um, contendo o texto e índice sistemático; outro, com notas concernentes a atos normativos das autoridades, índice remissivo e equivalência dos dispositivos velhos para os novos e vice-versa.

- Lei n. 4506, de 30-11-64.
D.O.U. de 30-11-64 (Sup).
- Lei Complementar n. 11, de 25-5-71. D.O.U. de 26-5-71.
Resenha 6.1 n. 100/71, pág. 303