



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GSS

Sessão de 24 janeiro de 19 80

ACORDÃO Nº 101-71.532

Recurso nº 82.049 - IRPJ - EXS, DE 1969 a 1972

Recorrente CARBORUNDUM S.A. - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ABRASIVOS

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL - CAMPINAS - SP

DECADÊNCIA. Preliminar não conhecida.

DESPESAS COM BRINDES: São aceitáveis as que se referem a fim de ano.

JANTARES: São tidas como de representação tais despesas.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS: o excesso não é tributado, se já houve reversão espontânea no ano subsequente, salvo a cobrança de correção monetária e dos juros de mora.

JUROS DE EMPRÉSTIMOS: São necessárias as despesas pagas para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa (§ 1º do Art.162 do RIR/75).

PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PELA REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR: considera-se parte do custo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARBORUNDUM S.A. - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ABRASIVOS:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar; b) dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da tributação as seguintes parcelas: 1) no exercício de 1970 — Cr\$490,00; Cr\$2.864,50 e Cr\$342,00; 2) no exercício de 1971 — Cr\$228.286,10; II) Por maioria de votos, dar, ainda, provimento, em parte, ao recurso para excluir da tributação as parcelas de Cr\$.... 146.250,00 e Cr\$86.333,03. Vencidos os Conselheiros: Sylvio Rodrigues, José Nascimento dias e Amador Outereiro Fernández.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 1980

AMADOR GUTERRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO

RELATOR

Recorri
VISTO EM

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZEN

SESSÃO DE: 25 ABR 1980

DA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.028

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JUDITE DE CARVALHO GUERRA, RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830/00.013/77

RECURSO N.º: 82.049

ACÓRDÃO N.º: 101-71.532

RECORRENTE N.º: CARBORUNDUM S.A. - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ABRASIVOS

R E L A T Ó R I O

Recorre tempestivamente a este Conselho, CARBORUNDUM S/A - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ABRASIVOS, com sede à rua Santos Dumont nº 15, Vinhedo - SP., contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Campinas, de fls. 296 a 300, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 168 a 171, que trouxe à baila as seguintes irregularidades:

1. Gratificações ou Participações nos lucros a administradores.

Conforme consta no livro de Atas, foram ratificados os honorários do Sr. Franklin George Gilbert, sem que fosse observado que o pro-labore deve ser mensal e fixo, resultando que tais pagamentos, a título de participação, não podem ser admitidos no custo operacional. Exercício de 1970 - Valor tributável: Cr\$35.134,25.

2. Despesas Estranhas aos Custos - Exercício de 1970.

2.1. Passagens para o Sr. Franklin George Gilbert e respectiva família. S. Paulo - Miami - Toronto - no total de Cr\$5.984,10.

2.2. Despesas para embarque no navio Mormacmail para Montreal, em 9 de outubro de 1968, no valor de Cr\$ 17.337,33.

2.3. Brindes oferecidos pela empresa a diversas pessoas, conforme fl. 163 do processo, no valor de Cr\$8.548,29.

2.4. Uma passagem aérea, classe econômica, para o Sr. Franklin George Gilbert, em 01/12/68, no valor de Cr\$2.133,90.

3. Excesso de Provisão para Devedores Duvidosos - Exercício de 1971.

A Empresa constituiu Fundo no montante de Cr\$..... 390.000,00. Permitido pelo Regulamento de Imposto de Renda: 3% sobre Cr\$5.390.463,35 que equivale a Cr\$161.713,00. Excesso: Cr\$.... 228.286,10.

4. Despesas não Diferidas - Exercício de 1979.

4.1. No empréstimo contraído ao Banco Nacional de Investimentos, conforme contrato anexo à fl. 131, assinado em 16/05/69, para vencimento em 11/05/70, os juros deveriam ser distribuídos por dois exercícios, de acordo com o demonstrativo de fl. 129, enquanto a Autuada imputou o total no dia 19 de maio de 1970. Juros não diferidos e pertencentes ao exercício de 1971: Cr\$ 146.250,00.

4.2. No empréstimo contraído ao Banco Bozano Simon sen de Investimentos S.A., os juros pagos deveriam ser distribuídos por dois exercícios, consoante demonstração de fl. 135. Juros não diferidos e pertencentes ao exercício de 1971: Cr\$86.333,03.

4.3. No empréstimo contraído a Carborundum Co.USA, de conformidade com o contrato anexo, os juros pagos deveriam ser distribuídos por dois exercícios, consoante demonstrativo de fl. 158. Juros não diferidos e pertencentes ao exercício de 1971: Cr\$. 7.771,94.

5. Despesa Estranha ao Custo - Exercício 1972.

Pagamento do imposto de renda na fonte pela remessa de juros para o exterior, assumindo, a Empresa, o ônus desse recolhimento: Cr\$15.540,00.

Na impugnação de fls. 172 a 183, alega, a interessada, o seguinte:

1. Honorários de Diretor. Foi invocado o artigo 47, § 1º, letra "d" do Regulamento, porque não são importâncias

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

fixas, mas variáveis. Não cuida, porém, esse dispositivo da remuneração dos diretores de sociedades, que constituem objeto da letra "c", que não diz nada de remuneração fixa.

Para que se permita a dedução, como despesa operacional, basta que se preencham três requisitos: que as importâncias sejam debitadas em despesas gerais, que correspondam a serviços prestados à pessoa jurídica, e que se compreendam dentro dos limites do art. 177 do Regulamento.

Se a lei fiscal falasse em remuneração fixa, seria somente para evitar que se distribuíssem rendimentos, variáveis segundo os resultados da empresa, sob o título de honorários de Diretor. Mas, no caso em tela, tal não pode acontecer, pois o Sr. Franklin George Gilbert não era sócio, nem acionista. Não recebia, portanto, lucros ou dividendos ou participação nos lucros. E cita, como respaldo de sua tese, o Acórdão nº 60.061 de 10 de abril de 1967.

2. Despesas Estranhas aos Custos.

2.1. Apesar de se defender das despesas como viagens, à fl. 177, disse, a empresa em tela, que recolhera o imposto relativo a essas despesas.

2.2. Despesas com brindes. Defende-se, a interessada, tanto na impugnação de fls. 177 e 178 como no recurso de fls. 313 e 314, afirmando, ipsis verbis: "Ninguém ignora que as empresas, em geral, costumam presentear, no fim do ano, uma certa categoria de pessoas que, no decorrer do ano, concorreram para o aumento de suas vendas. (omissis). Em vez de dinheiro, a ética social e comercial aconselha que se dêem presentes ou brindes. (omissis). Evidente, pois, que tais gastos constituam despesas operacionais, pois preenchem todos os requisitos do artigo 162 do regulamento. E, como fundamento de sua tese, cita os Acórdãos nº 57.504 do 1º C. C., nº 61.700/69, nº 62.707 e outros.

3. Fundo para Devedores Duvidosos.

Diz, a empresa, textualmente, à fl. 177: "Realmente, a suplicante deduziu, a título de fundo para devedores duvidosos, importância superior a 3%, mas a dedução foi feita no

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

exercício de 1972 e não, no exercício de 1971, como consta do Auto de Infração. (omissis). Verificando, posteriormente, o seu engano, houve por bem reincluir a referida importância (reversão) no lucro do exercício seguinte, como se verifica da declaração de rendimentos de 1973 (documento anexo)".

4. Despesas Não Diferidas.

Diz, a Impugnante, que o desdobramento dos juros dos empréstimos, feitos no Banco Nacional de Investimentos e ao Bancq Bozano Simonsen, como quis a fiscalização, foi feito. E alega, ipsis litteris, à fl. 181: "A reclamante protesta, desde logo, pela apresentação de demonstração e demais elementos que comprovam o alegado". No que se refere aos juros da Carborundum Co., a Autuada efetuou o recolhimento exigido no Auto de Infração.

Sobre este item, afirma a Recorrente à fl. 316: "Os juros só foram efetivamente debitados e exigidos ao final do contrato de empréstimo, inexistindo qualquer obrigação da empresa de efetuar qualquer pagamento anteriormente ao vencimento do prazo de empréstimo. Em tais condições, os juros só se tornaram despesas efetivamente incorridas quando cumprido o prazo". (omissis). "Da pretendida infração não sobreveio nenhuma consequência adversa para os Cofres Públicos, eis que o imposto teria sido antecipado, pois a dedutibilidade dos juros teria sido efetivado a posteriori".

5. Imposto de Renda na fonte.

A Autuada diz que, enquanto a fiscalização afirma ter ela pago e absorvido o imposto de renda de fonte devido pela remessa de juros ao exterior, o que deve ser tributado, tal não ocorreu. O que a Empresa fez foi tudo de acordo como os autuantes disseram que ela deveria proceder. "Ela devia Cr\$. 63.022,09 de juros. Recolheu o imposto de fonte de Cr\$15.540,00, pagou outras despesas da operação de remessa e remeteu a diferença, conforme comprovam os documentos anexos (guia de recolhimento do imposto de fonte e contrato de câmbio nº017811 de 15/12/70). Assim, dos Cr\$63.022,09 de seu débito deduziu Cr\$15.540,00 e mais Cr\$... 179,00 de imposto de fonte, e mais Cr\$ 36,54 referente a frações

Acórdão nº 101-71.532

da moeda estrangeira, remetendo somente o líquido de Cr\$. 47.266,51". No recurso de fls. 317 e 318 repete as mesmas alegações.

Na preliminar, que levanta no recurso de fls. 306 a 310, a Recorrente afirma que há "decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do valor considerado devido, posto que, em outubro último, já eram decorridos muito mais de cinco anos após a data dos lançamentos primitivos que se pretendeu reformular (efetuados em 1969 e 1970)".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Antes de tudo, examinemos a preliminar de Decadência, levantada pela Recorrente.

Consoante o art. 173 do C. T. N., "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". É isso o que confirmam os artigos 423, 424, 425 do RIR/66 e 517, 518, 519 do RIR/75.

 O lançamento, no caso em tela o Auto de Infração, foi lavrado no dia 20 de março de 1973, abrangendo os exercícios de 1969, 1970, 1971 e 1972. Para este Auto de Infração são decadentes os exercícios anteriores a 1969. Quanto ao fato de a decisão de 1ª instância ter sido prolatada só no dia 17 de outubro de 1979, é de se lamentar esse lapso de tempo para julgamento de uma impugnação apresentada no dia 17 de abril de 1973, quando o art. 27 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelece que "o processo será julgado no prazo de trinta dias a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento". Todavia, o Código de Processo Civil, que comanda toda processualística no território nacional consigna, ipsis litteris, no art. 187: "Em qualquer grau de jurisdição, havendo motivo justificado, pode o juiz exceder os prazos que o Código lhe assina". 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

Aliás, se decadência é a perda da faculdade de efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, não se pode falar nessa perda quando já houve tal lançamento com a lavratura do Auto de Infração, de acordo com a definição do artigo 142, assim como também de conformidade com o artigo 149 do Código Tributário Nacional. O artigo 145 do C. T. N., dizendo que "o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo", vem confirmar que o Auto de Infração é, realmente, um lançamento.

Como a idéia da Recorrente, porém, pode estar relacionada à Prescrição, versemos também um pouco sobre este assunto.

É por demais sabido que Prescrição é perda da ação para exigir o adimplemento do crédito tributário. Mas, conforme o item III do artigo 151 do C. T. N., "suspendem a exigibilidade do crédito tributário, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo". Ora, de acordo com o item I do artigo 170 do Código Civil, "não corre a prescrição pendendo condição suspensiva". Outrossim, o parágrafo 2º do artigo 189 do Decreto-lei nº 5.844/43, repetido pelo § 2º do artigo 424 do RIR/66, bem como do artigo 518 do RIR/75, é bem explícito, quando consigna: "Não corre o prazo de 5 (cinco) anos, enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão".

Portanto, não há como se falar em decadência, nem em qualquer espécie de prescrição no processo em tela.

1. Honorários de Diretor.

Diz, a fiscalização, que a Recorrente deduziu indevidamente de seu lucro tributável as importâncias de Cr\$... 25.704,50, relativa ao exercício de 1969, e de Cr\$35.134,24, referente ao exercício de 1970, pagas ao seu diretor, Sr. Franklin George Gilbert.

Quanto a este item, o artigo 177 do RIR/66 diz que a despesa operacional, relativa à remuneração mensal dos di

Acórdão nº 101-71.532

retornos de sociedades de qualquer espécie, não poderá exceder a sete vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigente no mês a que corresponder a despesa.

Tais, porém, são as palavras do fiscal, à fl. 211, não contestadas no recurso: "Para comprovar as alegações a seu favor, a sociedade deveria apresentar o contrato em que ficou estipulado o pro-labore e relação dos referidos honorários em dólares-taxas cambiais e finalmente a conversão em cruzeiros. Se ela não o fez é porque não tem condições para tanto".

Por conseguinte, a modalidade de pagamentos ao diretor da empresa não tipifica remuneração pro-labore, mas participação, baseada em uma porcentagem aplicada sobre montante de vendas. É o que se pode deduzir ao constataremos o pagamento de fl. 168. Sendo assim, é de se aplicar o § 1º do art. 163 do RIR/66, que diz literalmente: "O disposto neste artigo (disposições sobre dedutibilidade de rendimentos) não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica".

2. Despesas com Brindes.

Tanto na impugnação de fl. 177, como no recurso de fl. 313, diz textualmente, a empresa em epígrafe: "Ninguém ignora que as empresas, em geral, costumam presentear, no fim do ano, uma certa categoria de pessoas que, no decorrer do ano, concorreram para o aumento de suas vendas".

Os acórdãos, citados pela defendente, são claros. Por exemplo, o acórdão nº 61.700 de 30 de abril de 1969, publicado no D. O. U. de 29 de março de 1971, diz verbalmente: "Desde que comprovados, são dedutíveis os gastos relativos a donativos, que a lei não invalida, a brindes oferecidos a clientes e operações relacionadas com a atividade explorada".

O acórdão nº 57.504 de 27 de julho de 1964, publicado no D. O. U. de 11 de abril de 1966, também mencionado pela recorrente, traz, entre outros fundamentos, o seguinte arrazoado, ipsis verbis: "considerando que devem ser entendidos como

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

despesas operacionais os gastos com brindes a empregados, com homenagens sociais e aquisição de cestas natalinas".

Seria necessário, portanto, que se comprovasse a quem foi doado o brinde e que fossem brindes de fim de ano, como reconhece a própria Empresa. Por tudo o que existe no processo não se sabe a quem foram dados os brindes. De acordo, outrossim, com a relação de Brindes de fl. 163 dos autos, só a nota fiscal nº 3562, do dia 11 de dezembro de 1968 e a fatura 24.215, do dia 12 de dezembro de 1968, referentes, respectivamente, a canecas de chop, no valor de Cr\$ 490,00, e bebidas, no valor de Cr\$..... 2.864,50 é que podem ser relacionadas como presentes de fim de ano. As outras notas todas são de janeiro, fevereiro, março, abril e maio.

Ainda existe a nota fiscal nº 127.476, no valor de Cr\$342,00, que pode ser aceita também como despesa operacional, porquanto se refere a jantares, relacionando-a como Despesa de Representação.

3. Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

Que houve excesso, a própria Autauda reconhece na impugnação de fl. 179 e no recurso de fl. 315.

A empresa, porém, disse ipsis litteris: "verificando posteriormente o seu engano, houve por bem reincluir a referida importância (reversão) no lucro do exercício seguinte, como se verifica da declaração de rendimentos (documento anexo) de 1973, pg. 03 item 82". Esta reversão está precisamente comprovada à fl. 201 dos autos e não contestados.

Sendo que houve reconhecimento do próprio erro e reversão espontânea do excesso de Provisão no ano subsequente, não vejo como prosperar a autuação neste item, onde se poderia exigir só a correção monetária e os juros moratórios pela postergação por um ano do pagamento pelo excesso de Provisão. Isso, porém, não foi sequer cogitado no Auto de Infração.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

4. Despesas de Juros não diferidas.

Dos juros totais, a fiscalização glosou a importância de Cr\$240.354,00, que deveria se referir ao exercício de 1971 e não, ao de 1972.

Como muito bem disse a Recorrente, à fl. 316, "os juros só foram efetivamente debitados e exigidos ao final do contrato de empréstimo, inexistindo qualquer obrigação da empresa de efetuar qualquer pagamento anteriormente ao vencimento do prazo de empréstimo".

O artigo 162 do RIR, tanto de 1966 como de 1975, diz no § 1º: "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa".

Que os juros tenham sido pagos no final do contrato de empréstimo, não há dúvida. Que esta atitude da empresa não prejudicou a Fazenda Nacional, também é claro. Que os juros pagos o foram para realização de operações exigidas pela atividade da empresa, também está evidente. Não subexiste razão, portanto, para continuarmos com uma glosa sobre certa quantia, que retrata uma despesa, realmente feita no exercício em que foi declarada.

5. Imposto de Renda na fonte, pela remessa de juros para o exterior.

O artigo 345 do RIR/75, confirmando o artigo 11 do Decreto-lei nº 408/68, consigna textualmente: "Está sujeito ao desconto do imposto previsto no início do artigo anterior (imposto na fonte) o valor dos juros remetidos para o exterior".

Conforme o artigo 161, temos estas palavras textuais: "São custos as despesas e os encargos (omissis), tais como:

.....

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/00.013/77
Acórdão nº 101-71.532

d) os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, observado o disposto no artigo 165.

Art. 165: "Somente serão dedutíveis, como custo ou despesa, os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderam".

A fiscalização autuou a empresa, dizendo que esta é uma despesa estranha ao Custo, porquanto assumiu o ônus do recolhimento. Ora, o parágrafo único do supracitado artigo 345 diz claramente, ipsis verbis: "Para os efeitos deste artigo considera-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente". Não entendo, pois, porque essa despesa seja considerada estranha ao Custo.

Por todas razões, rejeitando a Preliminar de Decadência, levantada pela Recorrente, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as seguintes parcelas:

a) Os valores de Cr\$490,00 da nota fiscal nº.... 3562, do dia 11 de dezembro de 1968, e de Cr\$2.864,50 da fatura 24.215, do dia 12 de dezembro de 1968, referentes a Despesas com Brindes,

b) A quantia de Cr\$342,00 da nota fiscal nº..... 124.476, relacionada com jantares.

c) A importância de Cr\$228.286,10, que diz respeito a excesso de Provisão para Devedores Duvidosos.

d) As importâncias de Cr\$146.250,00 e de Cr\$.... 86.333,03, relativas a juros não diferidos.

e) A parcela de Cr\$15.540,00, referente a Imposto de Renda na Fonte pela remessa de juros para exterior.

Brasília, DF, em 25 de janeiro de 1980


AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

Acórdão nº 101-71.532

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, Dr. AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

Para a correta decisão de litígios como o presente faz-se necessário atentar para certos princípios impostergáveis.

O primeiro deles é o consagrado axioma de direito, segundo o qual a interpretação de qualquer dispositivo explicativo inserto em um parágrafo tem de estar em harmonia não só com o próprio artigo, mas fundamentalmente jamais se poderá contrapor aos grandes princípios que dão consistência ao sistema.

O segundo ponto fundamental é que a base de cálculo do Imposto de Renda, da pessoa jurídica, ao contrário do que ocorre com o da pessoa física, obedece a dois princípios básicos: o regime de competência e o princípio da independência de exercícios que geram um terceiro intitulado pelo ilustre jurista, Dr. José Luis Bulhões Pedreira, in Imposto de Renda, de "regime de emparelhamento de receitas e custos."

De acordo com o regime de competência, as receitas e despesas, computáveis no período para efeitos fiscais, são aquelas ganhas (embora não recebidas) e as incorridas (embora não pagas ou pagas antecipadamente).

Consoante "o princípio da independência de exercícios" — considerado pela copiosa jurisprudência e por vários autores ilustres, entre eles o Dr. FÁBIO FANUCCHI, como o princípio basilar ou viga-mestra da sistemática de imposição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas — os resultados de cada ano financeiro devem ser tratados de modo compartilhado. Em razão deste princípio uma receita omitida em um ano, deverá ser oferecida à tributação mediante uma retificação da declaração daquele ano e não incluí-la entre os rendimentos do ano em que se descobriu a sua omissão. Sua inclusão no exercício em que foi descoberta acarreta



pagamento de correção monetária e juros de mora, se o tributo já foi pago espontaneamente.

Pelo regime de "emparelhamento de receitas e despesas", que, como já assinalamos, é uma consequência dos dois anteriores: "os custos ou despesas relacionados com determinada receita ou rendimento devem ser computados no mesmo período de determinação em que for reconhecido o rendimento ou a receita a que corresponderem", segundo nos ensina BULHÕES PEDREIRA, na obra citada.

Tanto o regime de competência como o seu corolário: "o de emparelhamento de receitas e despesas", decorre dos princípios contábeis geralmente aceitos e da legislação comercial, especialmente a Lei das S/A.

O "princípio da independência de exercícios" decorre segundo elenco do insigne jurista, Dr. GILBERTO DE ULHOA CANTO, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, do estabelecido nos arts. 216, 224, § 1º, 231 e 242 (do RIR/66) e artigos 127, 135, § 1º, 388 e 221 (do RIR/75). Embora reconheçamos existirem muitos outros dispositivos dos quais emerge o princípio, os citados são inteiramente pertinentes. Este princípio, além de ser inteiramente compatível com os dois anteriores, dá-lhes muito mais eficácia ao sancioná-los com multas fiscais.

O terceiro fator que não pode ser olvidado refere-se a conceituação do termo "DESPESA", pois os gastos podem assumir esta natureza ou tratar-se de meros "desembolsos" e esta última circunstância se materializa quando:

- 3.1 - representam investimentos;
 - 3.2 - sejam recuperáveis;
 - 3.3 - mesmo não sendo recuperáveis, referindo-se a períodos futuros representam simples antecipações de custos ou despesas por conta de períodos futuros constituindo-se no que BULHÕES PEDREIRA intitula de "Despesas Antecipadas".
- 

Assim se um gasto for apropriável (direta ou indiretamente) e se relacione com um produto a ser comercializado só será imputável aos custos do exercício social em que esse produto for vendido e não ao do exercício em que ocorreu o desembolso. Até ali houve um investimento do ativo realizável.

Vistos esses pressupostos básicos, passemos a análise do dispositivo objeto de controvérsia, ou seja, o do art. 162, e seu § 1º do RIR/66 e RIR/75.

Dispõe o art. 162 e seu § 1º:

"Art. 162 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º)."

Pela leitura do estabelecido no caput do artigo, constata-se que foram conceituadas como "despesas operacionais" aquelas que, pela técnica contábil, não podem ser computadas nos custos, isto é, não digam respeito especificamente a um produto ou mesmo sendo a ele pertinente, dado o seu pequeno valor relativo não justifique a sua apropriação direta. Portanto, a primeira conclusão é a de que, para efeito da base de cálculo do tributo, as despesas operacionais serão dedutíveis nas mesmas condições em que o forem os "custos", isto é, na medida da receita proporcionada pelos bens ou serviços, em cada exercício social.

O parágrafo primeiro conceitua as despesas necessárias, esclarecendo que somente serão aceitas como tais as pagas ou incorridas para a realização de transações exigidas pela atividade da empresa.

O conceito de pagas não exige qualquer esclarecimento.



Acórdão nº 101-71.532

Já o conceito de incorridas tem sido objeto de sérias contróversias, a nosso ver totalmente infundadas, vez que a dúvida só surge quando se interpreta o dispositivo isoladamente, ou seja, com o abandono dos princípios da técnica contábil e fiscal.

Incorrer significa ter lugar, materializar-se. Uma máquina incorre em desgaste pelo uso diuturno. Se se realiza uma benfeitoria num prédio alheio, embora se desembolse o seu montante de uma só vez, a despesa só será incorrida na medida da utilização do bem, salvo no caso de rescisão quando, não mais podendo se utilizar o bem, isto é, não mais podendo tirar qualquer utilidade com o desembolso efetivado, a lei permite a apropriação total do saldo.

Do mesmo modo se se fizerem dois empréstimos para reforço do capital de giro da empresa: um por 10 (dez) anos, com 5 (cinco) de carência no pagamento do principal e dos juros, emitindo os títulos de crédito (geralmente Notas Promissórias) pelo valor nominal (apenas o valor do emprestado); o outro pelo prazo de 3 (três) anos com o pagamento antecipado dos juros dos três anos, isto é, recebendo-se apenas o líquido; embora nada se pague nos primeiros anos quanto ao primeiro, houve uma despesa incorrida anual ou mensal, conforme se faça a contabilidade, desde que o período não ultrapasse o lapso de um ano, em obediência à lei fiscal; e quanto ao segundo: haverá não só uma despesa incorrida, mas também paga.

Todavia, a lei fiscal e a técnica contábil apoia - das nos princípios já expostos para não causar qualquer distorção, quer nos resultados contábeis, quer nos fiscais: não admite que no 1º caso nada seja contabilizado a título de despesa e que, na 2a. hipótese, a empresa lance na despesa de um só exercício os juros correspondentes a fruição do dinheiro pelos 3 anos!

Assim, em qualquer caso: quer nas despesas pagas



quer apenas nas incorridas (qualquer que seja a definição que ve nha a ser adotada para o conceito de "incorridas") devemos ter em mente não serem todas as despesas (pagas ou incorridas) que poderão ser debitadas a Lucros e Perdas. Os princípios que infor mam a sistemática do cálculo do tributo estabelecem os contornos dos montantes das despesas pagas ou incorridas a serem considerada das no custo no exercício.

Note-se que o próprio parágrafo declara serem de-
dutíveis as despesas necessárias ... para a realização das tran-
sações. Ora, para realizar as transações que gerarão receita em um exercício (outro lado da moeda) não é preciso pagar juros referente a três exercícios, mas sim referente a somente um; para, v.g., assegurar a estabilidade do patrimônio até durante 3 meses, quando será apurado o resultado deste exercício, não tem sentido imputar aos custos o prêmio de 12 meses; para financiar a compra de mercadorias que serão objeto de negociação no exercíci o seguinte não posso imputar aos custos as despesas neste exerci cio. Isto porque, além de não serem necessárias para a realiza ção das transações deste exercício (negócios que neste exercício gerarão receitas), atentam contra os três princípios que foram analisados e que norteiam a legislação fiscal do I.R. da P.J. e, em casos normais, a boa técnica contábil.

Concluindo, entendemos que os juros pagos na ob-
tenção de um empréstimo para financiamento de uma importação de matérias-primas deverão ser imputados ao custo desses insumos; e, tratando-se de lançamento permutativo mesmo que a empresa, des-
prezando a boa técnica contábil, vier a lançar os juros pagos pe
la utilização do dinheiro, ou seja, o custo deste dinheiro como
despesa financeira, ela só será imputável aos custos na medida
da utilização desse dinheiro, em obediência aos princípios já
enunciados.

Também os prêmios de seguro pagos referentes ao



Acórdão nº 101-71.532

contrato da indenização de prejuízos, cobrindo um ou mais períodos; as luvas e despesas de aluguel; as benfeitorias em bens de terceiros: relacionando-se diretamente com o período em que o seguro cobre o empreendimento, ou de ocupação do imóvel, terão de ser apropriados na proporção do tempo (decorrido e a decorrer), sendo imputadas ao custo do exercício, nessa proporção, em obediência aos princípios antes enunciados. Observe-se que se os resultados fossem apurados mensalmente, como realmente sucede numa contabilidade bem estruturada, as apropriações se fariam mês a mês e não uma só vez por ano.

Finalmente, constata-se que a tendência da legislação mais recente é explicitar esses princípios consagrados pela jurisprudência para espantar eventuais e infundadas pretensões de sua afronta. Confirma-se o disposto no art. 187, § 1º, da Lei 6.404/76 e art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, onde os três princípios que norteiam a boa técnica contábil e fixam as diretrizes para correta apuração de resultados do exercício, estão expressamente enunciados.

Finalmente, embora determinada contabilidade venha sistemática, mas erroneamente, imputando aos custos o valor dos juros, por ocasião do vencimento final do empréstimo, isso não pode ser aceito pelo Fisco em razão dos princípios anunciados. Deve o contribuinte ajustar a sua contabilidade à realidade, fazendo constar das notas explicativas as eventuais alterações que a mudança possa gerar, para preservar a consistência no procedimento de apuração de resultados.

Nem mesmo o alegado Parecer-CST-58/77 dá suporte à pretensão dos que pensam em contrário, pois apesar de utilizar inadequadamente o termo "podem" em lugar de devem (salvo se quis dizer que o contribuinte pode deixar de usar a faculdade de contabilizar a despesa em qualquer exercício), pois no item 10 além de ratificar o alegado no Parecer Normativo nº 122/75, ou seja, que;



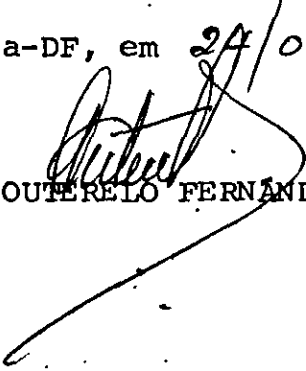
Acórdão nº 101-71.532

"As despesas operacionais plurianuais de
vem ser apropriadas proporcionalmente a
cada um dos exercícios a que se referi-
rem" (transcrição da ementa).

elencar vários casos de apropriação proporcional de despesa.

Ante o exposto também NEGOU provimento ao recur-
so na parte que se refere à errônea imputação aos custos do
exercício de despesas referentes a exercícios passados ou futu-
ros.

Brasília-DF, em 24/01/80


AMADOR OUTEREIRO FERNANDEZ, Presidente