



MINISTÉRIO DA FAZENDA

REC/
.....

Sessão de 27 de janeiro de 1982

ACORDÃO Nº 101-72.999

Recurso nº - 84.233 - IRPJ - EX: DE 1975

Recorrente - SIOM S.A. - INDÚSTRIA DE INSTRUMENTOS DE ÓTICA E MECÂNICA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MONTES CLAROS - MG.

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS NÃO DEDUTÍVEIS. De acordo com o Parecer Normativo - CST - nº 110/75 somente devem ser acrescentadas ao lucro tributável (real), quando amortizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIOM S.A. - INDÚSTRIA DE INSTRUMENTOS DE ÓTICA E MECÂNICA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sylvio Rodrigues e Luiz André Neto.

Sala das Sessões (DF), em 27 de janeiro de 1982.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO

RELATOR

VISTO EM

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 19 MAR 1982

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº NÃO HOUVE.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, OLAVO JOÃO GALVÃO (suplente) e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0620/006.112/77

RECURSO N.º: 84.233

ACÓRDÃO N.º: 101-72.999

RECORRENTE: SIOM S.A. - INDÚSTRIA DE INSTRUMENTOS DE ÓTICA E MECÂNICA

R E L A T Ó R I O

SIOM S.A. - INDÚSTRIA DE INSTRUMENTOS DE ÓTICA E MECÂNICA, sediada à Av. Profa. Dulce Sarmento, 1.666, Montes Claros, MG, inconformada com a decisão singular, de fls. 63 a 66, recorre tempestivamente a este Conselho. A origem do presente processo se deve ao lançamento suplementar, de fls. 6, em virtude de não ter sido admitida a dedução relativa a contribuições e doações, por ser negativo o lucro operacional, bem como o valor referente ao excesso de retiradas dos sócios, diretores ou administradores.

Em sua impugnação tempestiva, de fls. 1 a 3, refuta só a glosa que diz respeito a excesso de retirada, afirmando que "apenas as retiradas de 2 (dois) diretores são computadas em conta de lucros e perdas, contabilizadas as demais como despesas pré-operacionais. ... Ora, outra não podia ser a situação, dado que a atividade da direção concentra-se, na grande maioria dos diretores, à tarefa de implantar a parte do projeto em fase pré-operacional". Seria um absurdo que a empresa, gozando de isenção integral do imposto de renda, deixasse de considerar o suposto excesso, se nada teria a pagar.

Em seu recurso voluntário, de fls. 71 a 74, alega o seguinte: A SIOM é uma empresa industrial em fase de implantação com recursos da SUDENE, contando com a isenção de imposto de renda até o exercício de 1981, por força do Ato Declaratório nº 130 da

Delegacia da Receita Federal em Curvelo. Sendo a indústria de alta complexidade, somente a parte oftálmica encontra-se em fase de produção. Todo o setor de instrumento ainda se encontra em fase pré-operacional, o que responderá por 80% do faturamento da empresa. Foge ao espírito da lei pretender limitar a totalidade das retiradas, quando o faturamento da empresa está reduzido a 20% do projeto, aplicando os mesmos condicionamentos que existem para as empresas já implantadas totalmente.

O entendimento da recorrente não é contrário ao Parecer 110/75, pois este diz no item 6.3: "Devem, portanto, ser criados dois grupos de despesas:

- a) Despesas pré-operacionais dedutíveis
- b) Despesas pré-operacionais não dedutíveis.

6.4 À época da amortização, a empresa aplicará o percentual escolhido sobre o subgrupo de despesas pré-operacionais, apropriando-o à conta de lucros e perdas. Quanto ao subgrupo de despesas pré-operacionais não dedutíveis, seu débito à conta de resultados ficará a critério da empresa, uma vez que estes valores serão oferecidos à tributação, quando incorporados àquela conta".

Diz, a interessada, que ela procedeu de acordo com este parecer. As remunerações de dirigentes vinculadas à etapa pré-industrial foram apropriadas às despesas pré-industriais. Os excessos àquele limite não são dedutíveis e são levados a grupo de despesas pré-industriais não dedutíveis, para serem oferecidos à tributação, quando incorporados à conta de resultados. As remunerações não vinculadas às atividades da etapa pré-industrial foram computadas na conta de resultados e o excesso submetido à tributação.

Admitindo ainda a tributação, esta seria cabível como lucro distribuído, conforme o art. 227 do Decreto nº 76186/75, e não aquela de acordo com o art. 226. É isto o que preceitua o item 7.2 do citado Parecer.



Portanto, a lei é bastante clara. "Se apura resultados, paga sobre resultados. Se não apura resultados, mas distribui lucros, paga sobre os lucros. Se apura resultados e, ainda, distribui lucros, paga sobre os resultados e sobre os lucros distribuídos". Visto, pois, que só seria cabível a tributação sobre lucro distribuído, o imposto a cobrar deveria ser reduzido de Cr\$ 102.691,00 para Cr\$ 16.191,00.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Assiste razão à recorrente. De acordo com o Parecer Normativo - CST - nº 110/75 as despesas pré-operacionais, tanto podem ser dedutíveis como não dedutíveis.

As despesas pré-operacionais não dedutíveis enquanto não afetarem os resultados não há como acrescentá-las ao lucro real. Do contrário, o seu montante incidiria em dupla tributação: no exercício do pagamento, quando são contabilizadas em conta de ativo, e no momento em que fossem amortizadas vindo a integrar a conta de resultados.

Entendo que o Fisco nunca deveria autorizar a ativar qualquer despesa não dedutível, mas já que o Parecer Normativo nº 110/75 o autoriza, o recurso deve ser provido.


AGOSTINHO SERRANO FILHO - Relator.

V O T O

CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, PRESIDENTE E REVISOR:

Estou de pleno acordo com o voto do Relator, pois entendo que a Administração Fiscal nestes casos está abrindo um precedente perigoso ao permitir a ativação de despesas não ativáveis e com isso descapitalizando a sociedade em benefício exclusivo dos dirigentes e, adiando sine die o recolhimento do imposto que seria devisto pelo pagamento não dedutível nem ativável para amortizar.

2. No caso dos autos, o excesso de remuneração diz respeito ao exercício de 1975, ano-base de 1974, conseqüentemente, é com base na legislação então em vigor que deveria ser decidido o presente litígio.

3. A legislação de regência, embora não defina diretamente o que sejam despesas pré-operacionais, o seu conceito pode facilmente ser inferido da leitura dos dispositivos que regem a sua amortização.

4. Nesse sentido, vamos encontrar no Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10/05/66:

"Art. 188 - ...(omissis)..."

.....
§ 3º - Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos (Lei nº 4.506, art. 58, § 3º):

a) a partir do início das operações, as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;

.....
d) a partir do momento em que é iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações, a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo durante o período em que a empresa, na fase inicial de operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações.



.....
§ 5º - Somente são admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste regulamento (Lei nº 4.506, art. 58, § 5º)."

5. Esses dispositivos foram literalmente reproduzidos no RIR/75, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75, em seu art. 196, § 3º "a" e "d" e § 5º.

6. Interpretando o art. 188, § 3º, "a", do RIR/66, lê-se na ementa e nos itens 5 e 6 do Parecer Normativo - CST - nº 72/75:

a) ementa:

"São "pré-operacionais ou pré-industriais", amortizáveis na forma do artigo 188, § 3º, "a", do RIR, aprovado pelo Decreto nº 58.400/66, as despesas necessárias à organização e implantação ou ampliação de empresas, inclusive as de cunho administrativo, pagas ou incorridas até o início de suas operações ou plena utilização das instalações, obedecidas as condições gerais de dedutibilidade e limites estabelecidos no artigo 162 do RIR e demais normas sobre o assunto.

.....
5. No artigo 162 do RIR, despesas operacionais estão relacionadas com empresa, já que se trata de disposição genérica, dirigida ao universo de contribuintes pessoas jurídicas. O uso da expressão despesas industriais pode pretender designar despesas relativas a empresa cuja atividade seja a indústria. Todavia, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos no citado artigo 162 do RIR, de despesas operacionais se trata. Aliás, o referido artigo 162, no seu § 2º, é claro ao limitar a dedutibilidade às despesas usuais ou normais no tipo de transações operações ou atividades da empresa. O que é válido para despesas operacionais, é válido para as pré-operacionais. A distinção está no momentum em que são realizadas ou incorridas.

6. Faz-se distinção, porém, quanto à contabilização, entre despesas operacionais e despesas pré-operacionais, conforme veremos a seguir: as despesas operacionais cuja dedutibilidade é admitida



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.999

tida, nos termos estabelecidos pelo artigo 162 do RIR e demais normas sobre o assunto, particularmente aquelas relativas a registros contábeis limites e condições, são despesas do exercício social a que corresponderem. Por outro lado, despesas da natureza idêntica, inclusive as de cunho administrativo, quando pré-operacionais (pré-organizacionais, pré-industriais, etc.), deverão ser contabilizadas conforme esclarece o item 4 do Parecer Normativo CST nº 364/71)."

7. Corroborar esse entendimento o disposto no art. 243, alínea "a", do RIR/66 (art. 222, "a", do RIR/75), ao dispor:

"Art. 243. Serão adicionados ao lucro real, para tributação, em cada exercício financeiro:

a) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-lei nº 5.844, art. 43, § 1º, b)."

8. Ora, qualquer excesso de retiradas que não tivesse sido debitado em despesas gerais ou contas subsidiárias, mas simplesmente irregularmente levado a despesas pré-operacionais, deveria ser acrescentado ao lucro real, como determina o dispositivo transcrito no item 7.

9. Por outro lado, como o excesso de retiradas não se constituía em despesa amortizável, nos termos da lei, o seu diferimento além de não encontrar amparo na lei e ser ilógico, por contrário aos objetivos das despesas diferíveis que é a sua imputação paulatina aos resultados futuros, implicaria permitir que os contribuintes pagassem honorários a seu bel-prazer deixando o seu montante em conta de ativo até que o prejuízo pudesse absorver o seu montante ou até a liquidação da sociedade (!).

10. Por essas razões, entendíamos amparadas pela legislação as reiteradas decisões desta Câmara (Acórdãos nºs. 101-71.613, 101-72.370) que concluíam pela impossibilidade de ativar excessos de retiradas e outras despesas não dedutíveis, como se lê na ementa do último destes arestos, in verbis:



Processo nº 0620-006.112/77

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-72.999

"IRPJ - IMPLANTAÇÃO DE NOVOS EMPREENDIMENTOS - DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS - Despesas ocorridas na fase de implantação de novos empreendimentos podem receber registro em conta de ativo diferido para futuras amortizações desde que a legislação fiscal as considere dedutíveis, a fim de tê-las como pré-operacionais ou pré-industriais. O excesso de remuneração dos dirigentes, porque supere o limite legal e/ou outras despesas, que não atendam a característica de normalidade ou usualidade em relação à atividade explorada, não se admitem como pré-operacionais à implantação de novos empreendimentos, principalmente quando a empresa já se encontra em fase normal de operação e esteja acusando resultados positivos em suas transações mercantis."

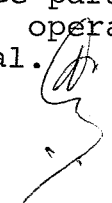
11. Lê-se, ainda no brilhante voto apresentado nesse acórdão (101-72.370) pelo seu Relator, Conselheiro Sylvio Rodrigues:

"As despesas pré-operacionais, entre as quais ela incluiu o excesso de remuneração dos dirigentes, se relaciona com o fato de achar-se a recorrente ampliando o seu parque industrial, com a implantação de novo empreendimento. Não se cogita, pois, de empresa em fase de instalação e sim de empreendimento novo.

As normas reguladoras do imposto de renda, ao dispor a maneira como a dedução da despesa pode ser aceita, estabelecem condições para a sua admissão. Se não observados os requisitos para aceitação da despesa como dispêndio dedutível, a consequência lógica é a rejeição dela, por não se conter na medida da lei.

O artigo 179 do RIR/75 caracteriza como operacional a despesa relativa à remuneração dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como a dos titulares das empresas industriais, desde que ela se contenha dos limites fixados através dos parágrafos em que se desdobra o referido dispositivo regulamentar. Dá, pois, para entender que o excedente ao limite de remuneração, não é, por definição legal, considerado despesa operacional.

Logo, se a despesa não é operacional deixa de ser dedutível e o fato de a empresa, regularmente constituída estar em fase de implantação de outro empreendimento, não é suficiente para transformar a despesa não-operacional em operacional e, assim, considerá-la pré-operacional.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.999

Se o excesso de remuneração do dirigente não é admitido, na disposição legal, como despesa operacional muito menos ele há de ser despesa pré-operacional para receber o tratamento de que cogita a alínea "a", § 3º, art. 196, do RIR/75. Não se cuida de despesa de organização pré-operacional ou pré-industrial, que possa ser amortizada no prazo estipulado no dispositivo citado, mas despesa indedutível, o que é outra coisa.

Prepondera, ainda, em desfavor de considerar o excesso de remuneração como valor de ativo diferido para futuras amortizações, o fato de não se tratar de empresa em início de operações. Mas, mesmo que a espécie dos autos ocupasse debate em torno de início de operações, ainda assim não seria lícito à empresa considerar o excesso de remuneração dos dirigentes, ou qualquer outro dispêndio que a lei não permita como custo ou despesa dedutível, operacional para abatê-lo do lucro real tributável pelo imposto de renda.

A recorrente não discute a existência do excesso de remuneração dos dirigentes e antes até o confirma, mas crê que, por ter empreendimento em fase de implantação ou organização, o excedente de remuneração, como qualquer custo ou despesa que fosse dedutível, deva ser registrado em conta do ativo para oportunas amortizações, admitindo-o como despesa pré-operacional ou pré-industrial. Acontece, porém, que o excesso de remuneração dos dirigentes não é despesa dedutível e, por isso, não se pode compreendê-lo como despesa de organização, pré-operacional ou pré-industrial, pois somente em relação às despesas normais ou usuais, necessárias à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora, consumidas na fase da implantação de novo empreendimento, pode a empresa dar-lhes registros em conta de ativo para futuras amortizações."

12. Seguindo o mesmo raciocínio, acrescenta aquele ilustre integrante deste Colegiado, em voto que apresentou no Acórdão nº 101-71.613:

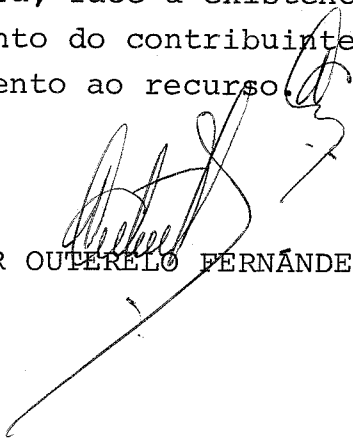
"O fato de a recorrente gozar de isenção sobre o resultado de empreendimento instalado na área privilegiada da Sudene, não lhe dá o direito de estender o benefício sobre todos os resultados obtidos pela organização empresarial, nem de abrandar o tributo decorrente de glosa de despesas indedutíveis. O que se isenta é apenas o resultado das atividades próprias, atinentes ao empreendimento incentivado, por isso se impõe a necessidade de proceder-se a registros contábeis que diferenciem esse resultado do de outras atividades.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.999

Os excessos de remuneração de diretores e de gratificações a empregados e também as multas pagas por infrações fiscais não se podem enquadrar como despesas operacionais e assim esses dispêndios devem ser tratados de acordo com as disposições regulamentares, sem influência nos resultados de empreendimentos incentivados que se situem na zona de atuação da Sudene."

13. Nestas condições, embora considere acertada a jurisprudência desta Câmara, face a existência de norma complementar agasalhando o entendimento do contribuinte, embora consignando meu entendimento, dou provimento ao recurso.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E REVISOR