



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 08 de agosto de 19 80

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.098

Recurso nº -RP/101-0.025

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CIA. HANSEN INDUSTRIAL

Despesas incorridas. As despesas in
corridas, desde que não computadas
nos custos, deverão ser apropriadas,
proporcionalmente ou não, nos exercí
cios sociais em que elas forem sendo
realizadas. Aplicação do art. 162 do
RIR/75.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos
Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso espe
cial.

Sala das Sessões (DF), em 08 de agosto de 1980.

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE

LUIZ MIRANDA

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-

lheiro: FERNANDO CÍCERO VELLOSO, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNEI GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0820/050.625/75

RECURSO N.º: - RP/101-0.025

ACÓRDÃO N.º: -CSRF/01-0.098

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrido: PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CIA. HANSEN INDUSTRIAL

R E L A T Ó R I O

Inconformada com o acórdão prolatado pela 1a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento, em parte, ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cr\$1.447.113,57, no ano base de 1974 (item 08 do Termo de Conclusão de Auditoria Parcial Contábil-Fiscal, fls. 7), a Fazenda Nacional interpôs recurso tempestivo a esta Câmara Superior (fls. 288/291), que foi admitido, tendo o sujeito passivo apresentado contra-razões (fls. 292/293).

Ao proferir o seu voto no acórdão recorrido (fls. 279/280), relativo ao item 08 do Termo de Conclusão de Auditoria Contábil-Fiscal, o eminente Conselheiro Agostinho Serrano Filho assim se pronunciou:

"7 - IMPORTÂNCIAS COMPROMISSADAS COM O BANCO DO BRASIL S.A., a título de bonificações - Falta de diferimento.

A Recorrente se defende afirmando que o compromisso assumido traduz dívida líquida e

certa, portanto são dedutíveis do lucro tributável, como incorridas.

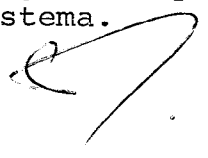
A causa do litígio é o parágrafo 1º do artigo 162, tanto do Regulamento de 1966, como de 1975, que diz literalmente: "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa". A palavra incorrida, grifada por nós, é especificamente a razão de ser desta questão.

O terceiro período do item 7 do Parecer Normativo CST nº 58/77, publicado no DOU nº 174 de 12/07/77, assim fala do assunto: "Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha ocorrer em exercício subsequente". O grifo sob a palavra vencimento é nosso. Excluindo deste conceito as palavras não necessárias ao caso em foco, temos que despesa incorrida é aquela que, embora nascida a obrigação correspondente, o seu vencimento determina que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente. Ora, as importâncias discutidas são compromissadas com o Banco do Brasil, como é intitulado o próprio item do Auto de Infração. Portanto, são despesas incorridas, embora não pagas, porquanto já compromissadas, podendo-se aplicar o § 1º do artigo 162 do Regulamento ao caso em tela.

Discordando desse entendimento, sendo voto vencido, o eminente Conselheiro Amador Outereiro Fernández, às fls. 281/287, declara:

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 a 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".

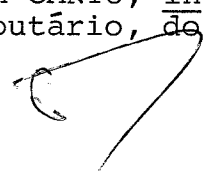
De acordo com o regime de competência, as receitas e despesas, computáveis no período para efeitos fiscais, são aquelas ganhas (embora não recebidas) e as incorridas (embora não pagas ou pagas antecipadamente).

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 compartido. 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 o 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 estabele



Acórdão nº-CSRF/01-0.098

cido 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 quanto:

- 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 dos futuros constituindo-se no que BULHÕES PEDREIRA intitula de "Despesas Antecipadas".

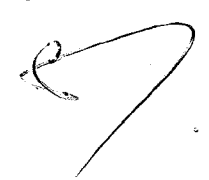
Assim se um gasto for apropriável (direta ou indiretamente) e se relacione com um produto a ser comercializado só será imputável aos custos do exercício social em que esse produto for vendido e não ao do exercício em que ocorreu o desembolso. Até ali houve um investimento do ativo realizável.

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.

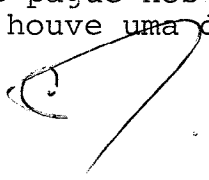
O parágrafo primeiro conceitua as despesas necessárias, esclarecendo que somente serão aceitas como tais as pagas ou incorridas para a realização de transações exigidas pela atividade da empresa.

O conceito de pagas não exige qualquer esclarecimento.

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 in-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.098

corridas 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 apoiadas 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 venha 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 informam a sistemática do cálculo do tributo estabelecem os contornos dos montantes das despesas pagas ou incorridas a serem consideradas no custo no exercício.

Note-se que o próprio parágrafo declara serem dedutíveis as despesas necessárias para a realização das transações. 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 exercício seguinte não posso imputar aos custos as despesas neste exercício. Isto porque, além de não serem necessárias para a realização 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 obtenção de um empréstimo para financiamento de uma importação de matérias-primas deverão ser imputados ao custo desses insumos; e,



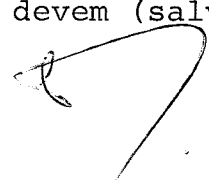
tratando-se de lançamento permutativo mesmo que a empresa, desprezando a boa técnica contábil, vier a lançar os juros pagos pela utilização do dinheiro, ou seja, o custo deste dinheiro como despesa financeira, ela só será imputável aos custos na medida da utilização desse dinheiro, em obediência aos princípios já enunciados.

Também os prêmios de seguro pagos referentes ao 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 espancar 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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75

Acórdão nº-CSRF/01-0.098

dizer que o contribuinte pode deixar de usar a faculdade de contabilizar a despesa em qual quer exercício), pois no item 10 além de ratificar o alegado no Parecer Normativo nº 122/75, ou seja, que;

"As despesas operacionais plurianuais devem ser apropriadas proporcionalmente a cada um dos exercícios a que se referirem" (transcrição da ementa).

elencar vários casos de apropriação proporcional de despesa.

Ante o exposto também NEGOU provimento ao recurso na parte que se refere à errônea imputação aos custos do exercício de despesas referentes a exercícios passados ou futuros."

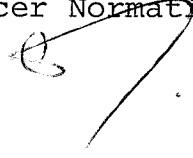
O recurso da Fazenda Nacional, fls. 289/290, interposto à esta Câmara, está assim fundamentado:

Decidiu a E. 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso interposto por CIA. HANSEN INDUSTRIAL contra decisão da Delegacia da Receita Federal em Joinville SC, por entender verbis:

"JUROS PROVENIENTES DE REFINANCIAMENTO: São dedutíveis no ano em que forem incorridos, isto é, "embora nascida a obrigação correspondente, seu vencimento determina que o pagamento venha a ocorrer, no exercício subsequente". (item 7 do PN - CST nº 58/77)".

"Discorda desse entendimento o Conselheiro Amador Outereiro Fernández por entender que não são todas as despesas pagas ou incorridas no ano-base que podem ser debitadas, na sua totalidade, à conta de Lucros e Perdas. Há que se considerar, pelo contrário, que as despesas plurianuais devem ser apropriadas proporcionalmente, abrangendo todo o período a que se referem.

Trata-se de matéria amplamente debatida no 1º Conselho de Contribuintes, bem como na esfera da Secretaria da Receita Federal, sendo objeto, inclusive, do Parecer Normativo nº



122/75, cuja Ementa está assim redigida:

"As despesas operacionais plurianuais de
vem ser apropriadas proporcionalmente a
cada um dos exercícios a que referirem."

Dada a concisão e objetividade como foi
tratado o assunto, vale a pena a transcrição,
na íntegra, do aludido Parecer, verbis:

"Dúvidas têm sido levantadas quanto ao
regime de apuração dos resultados das pessoas
jurídicas, relativamente à forma e ao momento
em que devem ser apropriadas, às despesas ope
racionais, os prêmios de seguro cujo contrato
abrange mais de um exercício social.

2. Em casos como este a Ciência Contábil
aconselha a utilização da técnica de diferimento,
segundo a qual as parcelas de despesas pagas mas
não consumidas, por pertencerem a exercícios
futuros, devem ser contabilizadas no ativo pen
dente, para apropriação no ano de correspondên
cia.

3. Nosso Direito Tributário adota o regi
me econômico ou de competência para apuração
de resultados, determinando o momento em que
uma despesa deve afetar os resultados como sen
do aquele em que ela é incorrida ou em que se
dá a contrapartida da mesma. O § 1º do artigo
135 do Regulamento do Imposto de Renda, aprova
do pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de
1975, determina que a pessoa jurídica contabili
ze todas as suas operações e que os resultados
sejam apurados anualmente, em consonância com
o disposto no artigo 127 "caput" que determina
a incidência da tributação sobre os lucros
reais anualmente verificados.

4. Assim, quando uma despesa operacional
corresponde a mais de um exercício social, mes
mo quando paga integralmente no primeiro, deve
ser apropriada proporcionalmente a cada um de
les coerentemente não apenas com procedimentos
contábeis usuais mas, ainda, com expressa de
terminação de lei."

5. Por outro lado, o ilustre Conselheiro
Amador Outereiro Fernández fez juntar ao decisõ
rio impugnado longo voto, em que faz minucio
sa análise da questão, à luz da legislação es



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.098

pecífica, integrando os dispositivos legais que regem a matéria na sistemática da apuração dos resultados pelas pessoas jurídicas, com vista, à determinação do lucro tributável, sujeito ao imposto de renda, cujas conclusões são indênticas ao ato normativo acima referido, o que nos dispensa de maiores delongas para a demonstração da imperiosa necessidade de reforma da decisão recorrida."

6. Em face do exposto e do mais que do processo consta, espera a Procuradoria da Fazenda Nacional seja provido o presente recurso, para restabelecimento da incidência fiscal sobre a quantia de Cr\$ 1.447.113,57, nos termos do voto vencido, que integra o decisório, como de Direito e de

JUSTIÇA!

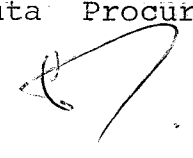
Reportando-se ao voto do Relator proferido no acórdão recorrido, as contra-razões do sujeito passivo estão assim alinhavadas:

"Bem definiu a questão o voto vencedor da lavra do eminente Conselheiro Agostinho Serra no Filho ao citar o Parecer Normativo CST nº 58/77, que diz;

"Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha ocorrer em exercício subsequente".

O Parecer Normativo citado, apesar das considerações feitas no voto vencido do Ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández, é o aplicável de vez que as importâncias impugnadas são compromissadas com o Banco do Brasil, aliás, como apontou o auto de infração. Ora, se são despesas incorridas, embora não pagas, mas compromissadas é de ser aplicado o § 1º do artigo 162 do RIR/66, aceitando-se a dedutibilidade das referidas despesas."

Aberta "vista" à douda Procuradoria, esta pro



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0820/050.625/75

Acórdão nº-CSRF/01-0.098

feriu o seu parecer, fls.297/298, opinando pelo provimento do recurso.

É o relatório.

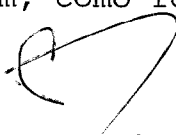
V O T O

Conselheiro LUIZ MIRANDA, Relator:

Conheço do recurso, porque interposto dentro do prazo legal. Após a leitura das principais peças constantes nestes autos, indaga-se se os juros são custos ou despesas incorridas no momento do pagamento ou do compromisso de pagamento ou na medida em que for fluindo o período em que o tomador dispõe de disponibilidade do capital alheio e se desta forma poderão ser apropriadas no ano base, de que trata o § 1º do art. 162 do RIR/66.

Assim, para responder essa indagação, adoto o entendimento esposado pelo eminente Conselheiro Silvio Rodrigues ao relatar o Recurso nº 82.294, que deu origem ao acórdão nº 101-71.697, acolhido por unanimidade pela 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que entendo aplicar-se ao presente caso, cujo voto esclarece juridicamente, de modo racional e lógico, a aplicabilidade do disposto no § 1º do art. 162 pelas empresas, a saber:

"Tomando-se, genericamente, a palavra gastos para exprimir os dispêndios de valores sob a denominação de custos ou despesas, aqueles assim designados por que se entrelaçam diretamente com desembolsos havidos na consecução de receitas de vendas de bens, produtos ou direitos, inerentes aos objetivos sociais, estas, porque sejam necessárias à manutenção da integridade da fonte produtora de rendimentos, importante é saber o momento em que o gasto deve ser apropriado como custo ou como despesa dedutível. Sejam, porém, como forem expressos tais



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.098

gastos, por custos ou despesas, em qualquer hipótese, eles se constituem, em realidade, como despesa. E tanto isso é certo que, sob o prisma fiscal, o artigo 162, do RIR/75, diz - "são operacionais as despesas não computadas nos custos ..." - o que dá pois compreender que os custos são autênticas despesas. A distinção sutil, que se faz entre custo e despesa, consiste no fato de constituir o custo despesa com a comercialização de bens, mercadorias, produtos ou direitos, relacionada com a exploração do negócio, e na circunstância de visar a despesa fins inespecíficos outros não relacionados com aquela comercialização.

Dentro da filosofia da apropriação do gasto e o relacionamento imediato ou mediato dele com a obtenção da receita, ou com a consecução de benefícios, o momento da materialização do dispêndio pode ser outro diferente daquele em que se realiza o pagamento do custo ou da despesa. Ocorre isso com os investimentos, com os gastos recuperáveis ou com aqueles que, embora irrecuperáveis, são simples antecipações de custos ou despesas, porque se referem a períodos de determinação futuros.

Os gastos, ou desembolsos, com investimentos são representativos de valores do patrimônio, por isso devem ser registrados em contas constantes da nomenclatura do balanço patrimonial. Já os gastos, como despesas computáveis nos custos, apropriáveis na apuração do resultado das transações mercantis, têm o momento da apropriação relacionada com o mesmo período de determinação em que é auferida a receita correspondente, gerada da atividade mantida por eles. Assim, para que a dedução do gasto - custo ou despesa - se valide em determinado período de operações, é necessário que haja, correspondentemente ao dispêndio dedutível a apuração de rendimento ou receita realizada dentro do mesmo período. Em outras palavras: não pode haver apropriação de gasto dedutível, sem uma receita correspondente no período de determinação.

Os custos ou as despesas, como geralmente antecedem à percepção da receita, podem realizar-se em determinado exercício, enquanto a receita correspondente só vem a ser auferida em outro exercício, ocasião em que, correlacionando-se a receita com as despesas, estas passam,



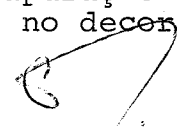
então, a ser regulamentarmente dedutíveis.

Por vezes, a despesa não se destina própria e diretamente a perseguir uma receita, mas simplesmente a preservar a inteireza de um bem utilizado na fonte produtora do rendimento, ou porque se trate de despesa financeira, a angariar capitais empregados no giro comercial do negócio explorado. Em qualquer das hipóteses, ora aventadas, cuida-se de despesa incorrida a que se referem as disposições do § 1º, art. 162, do RIR/75.

A condição primordial, para que as despesas, não computadas nos custos, sejam operacionais, é a de que elas se tornem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas ou rendimentos (art. 162 do RIR/75).

Como já se disse e se observa dos princípios emergentes do dispositivo regulamentar citado, nem todas as despesas estão diretamente ligadas à noção de custo. Haja vistas para as despesas com a conservação de bens utilizados pela fonte produtora, mantendo-os de forma constante em condições de funcionamento, para as despesas feitas em cobertura de riscos dos negócios, para as despesas de financiamento com a obtenção de capitais e para uma série de outras despesas, não computáveis nos custos, mas necessárias às atividades operacionais. Qualquer delas pode repercutir seus efeitos em mais de um exercício social, dependendo, é claro, das circunstâncias em que se aperfeiçoa para sua apropriação como gasto dedutível. Cada uma dessas despesas somente se materializa em proporção ao tempo em que o bem ou direito é utilizado. Vigê, na apropriação do gasto como despesa dedutível, o regime de competência, a fim de não se distorcer o resultado do exercício. Se porventura a despesa provém de um contrato, cuja vigência se projeta por vários exercícios, não é lógico nem justo que o dispêndio sobrecarregue o resultado de um só exercício e nos demais não se reflitam parcelas correspondentes da despesa incorrida.

No caso de despesas plurianuais, de que a espécie dos autos cuida, necessário se torna levar em conta que a sistemática seguida pelo imposto de renda é a da apuração do resultado das operações realizadas no decorrer de um pe



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.098

ríodo anual de transações mercantis, devendo-se cogitar a parte proporcional daquelas despesas que venha afetar o resultado cada período de per si.

Realizada determinada transação em que a despesa vai-se distendendo no tempo, em virtude de convenção de prazo de vigência da operação, fazendo com que o aprazamento só termine em data posterior à do período anual, ou social, em que a pessoa jurídica está obrigada a apurar o resultado das suas transações comerciais, a Ciência Contábil adota o diferimento proporcional da despesa, de forma a tê-la substanciada no decurso do tempo, em que se exaure a vigência da transação. É o regime de competência do exercício que, repisa-se, o Direito Tributário perfilha. A parte da despesa diferida permanece no ativo pendente, para apropriação no período correspondente dos exercícios futuros. Nem se cometa a heresia jurídica de afirmar que o Direito Tributário só veio a perfilhar as considerações ora expostas, a respeito de despesas incorridas e exclusivamente no que concerne a despesas financeiras, com o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, seguindo as diretrizes traçadas pelo art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976. Antes, o Parecer Normativo CST nº 122/75 já tecera considerações acerca da maneira como as despesas incorridas, correspondentes a mais de um exercício social, mesmo quando pagas integralmente no primeiro exercício, deviam afetar o resultado de cada ciclo de determinação, esclarecendo que o caráter temporal impõe apropriação proporcional à participação em que seus efeitos se delongam no decurso de cada exercício."

Mas, analisando estes autos, neles não encontrei qualquer documento comprovando que os juros foram pagos ou creditados no ano base. Aqueles que foram pagos, a Fiscalização levou-os em consideração, conforme isso consta no Termo de fls. 6.

O sujeito passivo, no curso deste processo, quer na defesa, quer no recurso, apenas alega que "o compromisso assumido pela requerente traduz dívida líquida e certa, representada por nota promissória garantidora da operação".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0820/050.625/75
Acórdão nº-CSRF/01-0.098

Que houve juros diferidos, não há sombra de dúvida, pois o próprio sujeito passivo reconhece esse fato ao declarar em seu recurso, fls. 239, que "assim, depois de contratada a operação, mesmo que pretendesse a suplicante liquidar antecipadamente o valor da dívida, assim mesmo estaria sujeita ao pagamento integral dos juros, sem qualquer dedução pela antecipação".

Diante do exposto, adotando não apenas o entendimento esposado no acórdão acima citado, mas também a interpretação do voto vencido da lavra do Conselheiro Amador Outerelo Fernández no acórdão recorrido, dou provimento ao presente recurso.

Brasília (DF), 24 de outubro de 1980.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'LUIZ MIRANDA', with a long horizontal line extending to the right.

LUIZ MIRANDA - RELATOR.