



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GSS.

Sessão de 11 fevereiro de 1980

ACORDÃO Nº 101-71.537

Recurso nº 81.754 - IRPJ - EXS: DE 1976 e 1977

Recorrente EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL - TAUBATÉ - SP

IRPJ - Exs. de 1976 e 1977 - DESPESAS DEDUTÍVEIS DO LUCRO OPERACIONAL:

(a) as despesas financeiras incorridas: prefixadas, conhecidas e de vidas na data dos contratos (§ 1º do art. 162 do RIR/75);

(b) o prêmio de seguro incorrido e pago no ano-base.

OMISSÃO DE ESTOQUE - sujeita-se à tributação o valor não ativado do estoque de bens ("Peças e Acessórios") existentes no encerramento do balanço do ano-base, não inventariados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da exigência as parcelas de Cr\$... 1.261.846,70, no exercício de 1976 e Cr\$85.351,23, no exercício de 1977. Vencidos os Conselheiros Sylvio Rodrigues, João Valenza e Amador Outereiro Fernández.

Sala das Sessões, em 11 de fevereiro de 1980

AMADOR OUTEIREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

JUDITE DE CARVALHO GUERRA

RELATORA

Recorru

Adhemilson Bastos de Carvalho
VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: - 6 MAR 1980
RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.026

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
lheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL
PIMENTEL e FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0860/001.825/78

RECURSO N.º: 81.754

ACÓRDÃO N.º: 101-71.537

RECORRENTE: EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO S.A.

RELATÓRIO

EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO S.A., estabelecida em São José dos Campos, SP, foi autuada em 13.09.78 e intimada a recolher o imposto de Cr\$964.456,00 acrescido da multa de 50%, conforme auto de infração e notificação fiscal de fls. 55/56.

A matéria tributada, relativa aos exercícios de 1976 e 1977, é a seguinte:

"Exercício de 1976

— Excesso de remuneração dos sócios —
Cr\$93.600,00

— Lucro distribuído (imposto de 5% sobre o valor acima)

— Apropriação indevida em "Despesas Financeiras" do período social, da importância de Cr\$1.261.846,70 pertinente a exercícios subsequentes, inobservando-se o "regime de competência" com o conseqüente agravamento das despesas operacionais e postergação do pagamento do imposto de renda. "Pelo demonstrativo de fl. 52, efetuado a vista dos elementos extraídos das cópias das fichas razão de fls. 47 a 51, determinou-se o total do excesso de despesas (somatório da coluna "apropriação indevida") imputado a este exercício. Dispositivos infringidos: art. 162 § 2º e P.N. CST nº 122/75."

Exercício de 1977

— Houve apropriação total em despesas de "Seguros" neste exercício que também se referiam ao exercício subsequente, inobser—

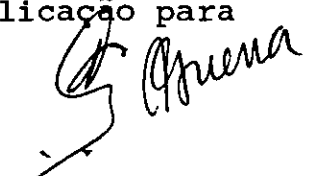
vando-se o "regime de competência" com o conseqüente agravamento das despesas operacionais, que, por sua vez, postergou o pagamento do imposto de renda. Valor tributável Cr\$ 85.351,23".

— Não foi realizado o inventário das "Peças e Acessórios" constantes do seu almoxarifado em 31.12.76 e apurado mediante as fichas de estoque, conforme discriminação no Termo de Verificação de fls. 44/46, o que agravou, indevidamente, as despesas do exercício e, em igual montante, diminuiu o seu lucro real. Dispositivos infringidos: arts. 135, § 1º, 153, 154 e 155. Valor tributável Cr\$1.758.455,77."

Impugnando a exigência fiscal (fls. 61 a 68) a interessada conforma-se com a tributação da parcela relativa a excedentes de retiradas.

No tocante às despesas de financiamentos, argumenta que se trata de gastos normais e necessários à atividade da fonte produtora dos rendimentos. Foram registrados segundo o critério normalmente adotado pela empresa (princípio de consistência). Não houve quebra de princípio de independência de exercícios, porquanto trata-se de despesa incorrida no período-base. Em apoio de sua pretensão cita o P. Normativo CST nº 58/77. Aduz que a forma adotada pela fiscalização de "excluir no ano de 1975 determinada parcela, pretensamente referente a exercícios futuros, sem se apurar, por igual critério, despesas de exercícios anteriores relativas a 1975, invalida o resultado líquido apurado por se ter utilizado um critério de dois pesos e duas medidas. Conclui: "Portanto, contesta-se a exigência relativa a este tópico do "Auto", tanto por suas razões próprias quanto por sua inexatidão em relação aos valores exigidos e ainda pelo fato de essas despesas não terem sido impugnadas em seu mérito e sim, unicamente, pelo critério de contabilização, critério este permanente e consistentemente adotado pela sociedade."

Relativamente às despesas com pagamento de prêmios de seguros, observa que "o que se afirmou nos tópicos anteriores relativamente a "Financiamentos" tem inteira aplicação para



o assunto relativo a "Seguros".

Finalmente, referindo-se à omissão do inventário de "Peças e Acessórios" alega que não interfere com os resultados anuais porquanto não se trata de materiais objeto do comércio de compra e venda. "É regra indiscutível de contabilidade que todas as contas que não "fecham" anualmente contra uma conta geral de resultados, no caso a conta de lucros e perdas, só influem no resultado do exercício em função da diferença entre os valores anotados no primeiro dia do exercício social, que provieram do balanço do ano anterior, e os valores do balanço final. A simples indicação do saldo de peças em estoque no final do exercício, sem que desse saldo fosse excluído o valor dessas peças em estoque no encerramento do balanço do exercício social anterior, fatalmente conduz a um erro de avaliação, porque o débito da conta, no próprio ano da apuração foi acrescido da "Diferença" entre os valores inicial e final, e, apenas essa diferença pode, eventualmente, ter influenciado o resultado."

A autoridade julgadora em instância do primeiro grau indefere a impugnação conforme decisão de fls. 76/77.

Segue-se o recurso de fls. 81 a 90, cujas razões são lidas em sessão.

Pela Resolução nº 101-01.548, de 22.10.79, desta Câmara, determinou-se o retorno dos autos à repartição de origem para juntada de cópia dos contratos relacionados às fls. 52.

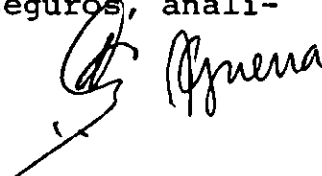
Documentos juntados às fls. 100 a 134.

É o relatório.

V O T O

Conselheira JUDITE DE CARVALHO GUERRA, Relatora:

Os gastos com financiamentos e com seguros, anali-



sados nos presentes autos, foram impugnados em virtude de apropriação total à conta geral de resultados, correspondente ao ano-base.

Do exame da documentação juntada, conclui-se que as despesas financeiras foram totalmente incorridas no período-base da declaração de rendimentos do exercício de 1976 por ocasião da abertura dos diversos créditos contratados com os estabelecimentos financiadores.

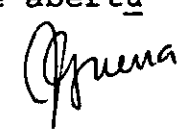
De acordo com a cláusula inserta nos contratos, referidas entidades financeiras concedem à interessada "um crédito no prazo e na importância supra especificados, esta compreendendo o principal correspondente ao saldo a financiar da compra e o acréscimo da correção monetária e das despesas contratuais, previamente calculadas".

De acordo com o § 1º do artigo 162 do RIR/75, vigente na época, permitia-se — para efeitos ligados ao imposto de renda — a adoção de um dos regimes contábeis (de caixa ou de competência) para a escrituração dos gastos operacionais da empresa.

As despesas financeiras e os prêmios de seguros não foram excepcionados pela legislação tributária nesse campo, incluindo-se entre os gastos que poderiam ser registrados quando incorridos, desde que esse fosse o regime adotado pela empresa.

A jurisprudência deste Conselho orienta-se neste sentido podendo citar-se como exemplo, entre outros, os Acórdãos nºs 103-02.059, de 19.12.77 e 103-02.161, de 28.03.78, relatados pelo ilustre Conselheiro Dr. Francisco de Assis Praxedes, o primeiro deles com a seguinte ementa (parte relativa ao assunto):

"A despesa de financiamento é considerada na determinação do lucro operacional quando paga ou incorrida. É o regime de caixa ou de competência adotado na legislação tributária (§ 1º do art. 162 do RIR de 1975). Desde que surja, como conteúdo jurídico de relação jurídica, a obrigação certa e determinada, a despesa reduz o lucro no ano em que ela se concretiza pela assinatura do contrato de abertura de crédito.



São despesas incorridas aquelas cujo direito ao recebimento, definitivamente se incorporou ao patrimônio do credor, que por sua vez, em contraprestação, já atendeu integralmente e de forma irreversível a prestação ou ao serviço a que se obrigara — no caso em espécie, o fornecimento do dinheiro (crédito aberto a disposição da empresa).

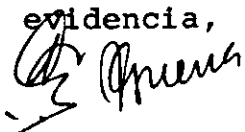
O prêmio de seguro pago no ano-base é apropriável ao resultado do exercício financeiro, como despesa operacional. O virtual direito à indenização contratada já se incorporara ao patrimônio da beneficiária, de forma irreversível, desde aquela data. Entra na situação dos gastos referidos no P.N. CST nº 58/77, verbis: "7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nasceram as respectivas obrigações, são tranqüilamente computáveis nesse exercício, e somente nele".

Quanto às peças e aos acessórios existentes no final do ano, não inventariados, informa a fiscalização às fls. 75-verso:

"... A reclamante levou a débito de despesas sob o título "Encargos Gerais", sub-título "Departº de Materiais" (fls. 13), as seguintes quantias:

Peças e Acessórios.....Cr\$ 1.408.064,73
Pneumáticos e Câmaras...Cr\$ 1.394.448,07
Evidentemente, nestes valores foram incluídos os estoques iniciais, mais as compras do ano. Não efetuando o inventário final, o valor deste foram incluídos naquelas contas de despesas. Em suma, nos valores apropriados como despesas do ano de 1975, estão majorados no mesmo montante que representou o estoque final levantado pela fiscalização, que nada mais é do que o valor dos bens não consumidos durante o ano."

A situação é, realmente, irregular e dela decorreu redução indevida do lucro tributável. Deixa de assistir razão à interessada, não somente na invocação do artigo 15 do Decreto-lei nº 1.598/77 (norma não vigente na época), como relativamente à pretensão de deduzir, da quantia tributada, o valor do estoque inicial de peças e acessórios, vez que da declaração de rendimentos do exercício de 1977, nenhum estoque dos referidos bens se evidencia,



relativo ao período social anterior,

Em virtude do exposto, dou provimento, em parte,
ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$...
1.261.846,70 no exercício de 1976 e Cr\$85.351,23 no exercício de
1977

Brasília, DF, em 11 de fevereiro de 1980.

Judite de Carvalho Guerra
JUDITE DE CARVALHO GUERRA - RELATORA

Acórdão nº 101-71.537

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, Dr. AMADOR OUTIERELO 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 101-71.537

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.

Incórrer 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 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.

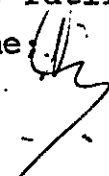
Também os prêmios de seguro pagos referentes ao

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 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



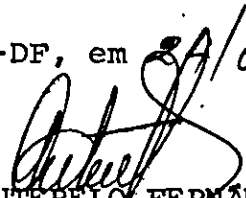
Acórdão nº 101-71.537

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

Brasília-DF, em 29/01/80


AMADOR OUTIEREIRO FERNÁNDEZ, Presidente