



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT

Sessão de 10 de maio de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.160

Recurso nº 94.023 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente ATENAS ENGENHARIA LTDA

Recorrid DRF em BELO HORIZONTE - MG

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - PROVISÕES DEDUTÍVEIS.

Para que uma despesa possa compor a conta de resultados do exercício é necessário, entre outros requisitos, que tenha sido paga ou incorrida. Os valores provisionados correspondentes a despesas sujeitas a eventos futuros e que só se tornarão exigíveis a partir do exercício seguinte deverão respeitar o princípio da independência dos exercícios e sua dedutibilidade está sujeita a permissão legal.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ATENAS ENGENHARIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, 10 de maio de 1989.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

OLGÁRIO SILVEIRA VERSTINE DOS ANJOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

11 MAI 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO P BEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e WILSON JOSÉ DE ADRADE (Suplente). Ausente por motivo justificado, o Conselheiro FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

Recurso nº 94.023

Acórdão nº 103-09.160

Recorrente: ATENAS ENGENHARIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

ATENAS ENGENHARIA LTDA., empresa sediada em Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, inscrita no CGC sob o nº 19.733.799/0001-53, não se conformando com a decisão de fls. 197/201, recorre a este Conselho para os fins e efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração, em razão de o fisco ter apurado a existência de despesa não dedutível, no exercício de 1985, ano-base de 1984, caracterizada pelo lançamento a título de despesa de vendas, referente a provisão para reposição de parte de prestações a serem reembolsadas a clientes do Residencial Sevilha e Residencial Del'Rey. Foi glosada a importância de Cr\$ 120.684.644, conforme quadro demonstrativo nº 001, de fls. 16, e documentos anexados às fls. 17, 18, 19 a 28 e 39 a 43. Base legal: arts. 220 e 387, inciso I, do RIR/80.

Na impugnação ressaltou a empresa um pormenor sobre a matéria fática: contratou com diversos mutuários o reembolso de algumas parcelas do financiamento realizado junto ao Agente Financeiro para promoção de vendas de suas unidades residenciais Sevilha e Del Rey. Isto tem amparo no art. 191 do RIR/80.

A seguir, alegou, a autoridade singular considerou como encerramento do balanço a data de 31.03.84, quando em realidade o encerramento do exercício ocorreu em 01.04.84. Isto tem implicação no índice da conversão, que seria 11.145,99 e não 10.235,07.

Ainda preliminarmente, ressaltou que o fisco in-



Acórdão nº 103-09.160

vocou indevidamente o art. 220 do RIR/80, segundo o qual:

"Na determinação do lucro real, somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento."

Segundo o melhor conceito dado pelos nossos estudiosos à provisão contábil, esta:

"É a quantia posta como disponibilidade para cobrir prejuízo, riscos ou desvalorizações, ou ainda, para atender a qualquer eventualidade financeira futura que sobrevenda."

O artigo invocado pelo autuante, portanto, não se aplica ao caso, pois não se trata de provisão, mas de despesa incorrida, paga e legalmente contratada e com objetivos definidos. Essa despesa teve como contrapartida a conta Credores Diversos, que constitui, no exercício em questão, parcela de obrigações líquidas e certas a pagar, figurando, pois, no passivo. Talvez tenha sido a nomenclatura que levou o fiscal a este engano, pois se reportou a valores provisionados, mas esta é apenas maneira de escrever e não quer dizer que se tratasse de verdadeira provisão.

Quanto ao mérito, alegou, em síntese, os seguintes tópicos:

a) Do contrato particular de compra e venda. Destacou a cláusula 11, que assim está redigida:

"A promitente vendedora se compromete a pagar as 8(oito) primeiras prestações junto ao agente financeiro."

Trata-se, pelos documentos acostados, como se vê, de contrato perfeito e acabado e, portanto, as despesas resultantes dessa cláusula poderiam compor o resultado do exercício, na forma do art. 191 do RIR/80;

J

Acórdão nº 103-09.160

b) Da dedutibilidade da despesa. A tal respeito, ressaltou:

b.1 - a crise no setor imobiliário levava as empresas do setor à descapitalização motivada pela inflação. As empresas procuraram por todos os meios fazer face à crise e foi por isto que se propôs a pagar parte das prestações dos mutuários, como parte, pois, de promoção de vendas;

b.2 - as referidas despesas foram incorridas e pagas. Foram observados os princípios de independência de exercícios e de competência para apuração de resultados.

Obedeceu a tudo o que está previsto no Parecer Normativo CST nº 58/77 a respeito da apropriação de despesas.

O Acórdão nº 101-73.310/82 entendeu que:

"Computam-se na apuração do resultado do exercício, somente os dispêndios de custos e despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita."

No mesmo sentido o Acórdão nº 101-73.816/81:

"A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora."

A rigor, teria sido melhor a empresa ter-se reportado a custos financeiros ao invés de despesas operacionais para caracterizar os dispêndios realizados em função daquela cláusula 11. Tratar-se-ia de despesas de vendas, mas nunca de provisões.

Na informação fiscal de fls. 193, o autuante entendeu que as razões da impugnação não mereceriam ser aceitas, principalmente, pelo seguinte:



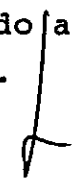
Acórdão nº 103-09.160

a) a respeito da cláusula 11ª, vê-se no contrato de fls. 78v. que existia um parágrafo 2º no qual se dizia que, no caso de inadimplência por parte do promitente comprador encerravam-se as obrigações da promitente vendedora. Logo, a vinculação da empresa era meramente condicional.

b) O parecer Normativo CST nº 58/77 dizia, em seu item 6, que a obrigação de pagar determinada despesa nascia quando já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, isto é, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Ora, se o contrato prevê vinculação condicional não se pode aceitar o conceito de que tais despesas sejam reconhecidas como dedutíveis no exercício correspondente ao da sua contabilização. Além do mais, a obrigação do promitente vendedor só apareceria após o cumprimento das obrigações do promitente comprador.

c) Tais despesas, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, figuram no passivo exigível da empresa. A contrapartida dessa despesa, por outro lado, não deixa de ser uma provisão contábil, para atender ao reembolso de prestações aos promitentes compradores.

d) O período-base de encerramento de balanço da empresa era de 01.04.83 a 31.03.84 (fls. 34 e 35). Posteriormente foi alterado para 01.04.84 (fls. 29 e 30). Tal situação obrigou a empresa a apresentar duas declarações: a primeira abrangendo o período-base de 01.04.83 a 31.03.84; a segunda o período de 01.04.84 a 01.04.84. A empresa apurou resultados em data de 31.03.84 e 01.04.84 e somou algebricamente as bases de cálculo em ORTN correspondentes. Acontece que as despesas glosadas pela fiscalização foram computadas no período-base encerrado em 31.04.84, utilizando-se, pois, a ORTN daquele mês subsequente ao mês do levantamento desse balanço, que no caso é o mês de abril de 1984. O procedimento da fiscalização consistiu simplesmente em refazer os cálculos, incluindo a importância glosada no período-base encerrado em 31.03.84.



Acórdão nº 103-09.160

O Delegado da Receita Federal julgou procedente a autuação, fundamentando sua decisão do seguinte modo:

"O julgamento do presente litígio prende-se à conceituação do que sejam despesas operacionais incorridas.

O artigo 191 do vigente RIR (Decreto nº 85.450/80) dispõe sobre a dedutibilidade das despesas operacionais pagas ou incorridas, na base de cálculo do imposto de renda.

O Parecer Normativo CST nº 07/76, em sua emenda, afirma que despesas cuja realização dependa de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, enquanto não estejam ainda juridicamente disponíveis os recursos para os seus beneficiários. O montante desta despesa, de acordo com o citado Parecer, enquanto não implementada a condição que mantém a obrigação e o correlativo direito suspensos, não está incorrida a despesa, nem está garantido o direito à exigibilidade dos valores, por parte do beneficiário.

Por outro lado, o PN CST nº 58/77, em seu item 6, dispõe que a obrigação de pagar determina da despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional.

Em face da natureza das operações, conclui-se que os valores em pauta não se configuram como despesas operacionais incorridas, sendo irrelevante no exame da questão o nome que lhes tenha sido dado na escrituração do contribuinte.

A impugnante na verdade provisionou tais valores, na expectativa de pagar parte das prestações de responsabilidade de seus clientes. Não se verificaram, portanto, na época do lançamento contábil, os pressupostos materiais que tornariam incondicional tal obrigação. Ao contrário, ela depende do cumprimento das diversas condições contratadas, dando-se o implemento das diversas etapas do contrato, com a entrega da unidade imobiliária, prometida à venda, totalmente construída e especialmente com a assinatura do Contrato de Financiamento, sem o que não tem sentido falar-se em obrigação por parte da autuada.

Assim, não existe uma obrigação líquida e certa, mas uma expectativa de obrigação, perante a qual a autuada decidiu formar uma provisão.

Por outro lado, o artigo 220 do vigente RIR dispõe que somente serão dedutíveis, na determina

T

Acórdão nº 103-09.160

ção do lucro real, as provisões expressamente autorizadas pelo citado Regulamento.

Assim, não houve despesas incorridas e sim constituição de provisão, cuja dedutibilidade não é autorizada legalmente.

Improcede o protesto da autuada, quando diz que a fiscalização está tolhendo o seu direito à livre escolha da forma de escriturar suas operações. O que a autoridade fiscal procedeu foi à glosa de valores lançados indevidamente contra a base de cálculo do tributo, independentemente da rubrica sob a qual a impugnante contabilizou tais valores.

Também improcede a alegação de que o fisco atacou a integridade jurídica dos contratos. Ao contrário, a peça contratual é que embasa as conclusões da fiscalização.

Quanto à dúvida levantada pela impugnante, acerca dos cálculos feitos pela autoridade, relativos à expressão do valor glosado em número de ORTN, foi correto o procedimento do fisco.

Os valores provisionados, no montante de Cz\$ 120.684.644, o foram antes do balanço de 31.03.84, relativo aos primeiros doze meses do exercício social prorrogado. Tal montante compõe o lucro real deste período, devendo ser expresso em ORTN tomando por base o valor da ORTN no mês subsequente ao do balanço, ou seja, abril de 1984, não merecendo reparos o procedimento fiscal, apesar das alegações da impugnante."

No recurso voluntário a empresa ressaltou, sobretudo:

a) os contratos celebrados com os compradores foram perfeitos e acabados. Jamais se poderá pretender que uma despesa decorrente de um ato jurídico perfeito e acabado esteja impedida de ser considerada como ônus e, como tal, como despesa operacional.

b) A moderna técnica de vendas exige que se faça promoção do tipo da que foi objeto deste processo.

c) É evidente, por outro lado, que as despesas, tendo origem em operações iniciadas no ano de 1984, somente poderiam tor

Acórdão nº 103-09.160

nar-se efetivas, incorridas e pagas também no ano seguinte, ante a ocorrência de outros eventos complementares e de evidências impraticáveis dentro do mesmo ano-base;

d) A prevalecer a rigorosa independência dos exercícios obviamente à recorrente se deveria reconhecer, paralelamente, o direito à restituição do que teria pago a maior em 1985;

e) Tornou a se reportar ao problema da aplicação da ORTN.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator.

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20.02.89 (AR de fls. 202), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 17.03.89 (doc. de fls. 203).

Conforme foi relatado, o feito teve início com a verificação realizada pela fiscalização a respeito da escrituração de importâncias relativas a pagamentos que seriam devidos pelos compradores de unidades residenciais vendidas pela recorrente. A empresa lançou essas importâncias a débito da conta "Descontos sobre Vendas" e a crédito da Conta "Credores Diversos".

Se abrirmos, por exemplo, o processo às fls. 40, veremos que a interessada, em 30.03.84, na conta 21.990014 "Clientes Res. Sevilha" procedeu a um lançamento nestes termos:

"Vr. provisionado ref. n/ reposição parte prestações a serem pagas por clientes do Res. Sevilha, até 01.04.85, cf. mapa."

A fiscalização encarou o lançamento como está redigido, isto é, como constituição de provisão, impossível de



Acórdão nº 103-09.160

compor o resultado do exercício em razão do que dispõe o art. 220 do RIR/80, segundo o qual:

"Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento."

A recorrente procura infirmar o entendimento do fisco alegando que o autuante se impressionou com a palavra "provisionado", quando, em realidade, se trata de despesas com vendas.

Não creio que se possa acolher tal afirmativa, pois os fatos demonstram que realmente se tratava de uma provisão em sentido técnico-contábil. Com efeito, abra-se o processo às fls. 23 e ver-se-á que as quantias de Cr\$ 48.369.442 e Cr\$... 27.245.311 levadas a débito da conta "Descontos s/Vendas", em 30.03.84, se referem a obrigações da empresa que só nasceriam a partir do exercício seguinte. Assim, a primeira quantia se reporta a obrigações que nasceriam no período compreendido entre 02.04.84 e 01.04.85 e a segunda importância se refere a obrigações que só nasceriam a partir de 02.04.85. A escrituração dessas importâncias, portanto, em 30.03.84, teve o efeito de constituição de provisão.

Como tais despesas não tinham sido pagas e nem, outrossim, incorridas por ocasião do fechamento do balanço relativo ao exercício de 1985, não poderiam ter composto a conta de resultados desse exercício.

Também não poderiam receber o tratamento de despesas caracterizadas como descontos sobre vendas. Em primeiro lugar, para que a empresa pudesse fazer essa espécie de raciocínio teria que ter provado que ofereceu o valor integral das vendas no exercício de 1985, o que não fez. Como se sabe, as imobiliárias costumam apropriar as receitas de vendas à medida em que foram sendo devidas e não, de imediato, o total da venda, em se tratando de alienação a prazo.

f

Acórdão nº 103-09.160

Ainda que se diga não ter o fisco exigido esta prova por parte da empresa, a fiscalização teve oportunidade de acentuar que a cláusula segundo a qual a vendedora se obrigava a pagar, no futuro, determinado número de prestações junto ao SFH em favor do comprador continha um parágrafo no qual se reservava a circunstância de a vendedora só arcar com esse ônus se não houvesse inadimplência por parte do promitente-comprador. Logo, tratava-se de obrigação sujeita a condição e, como se sabe, um dos requisitos para se admitir o desconto sobre vendas é que esse desconto seja incondicional, conforme se lê no art. 178 do RIR/80:

"Art. 178 - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."

A Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, já fornecera a definição de descontos concedidos incondicionalmente como as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Por conseguinte, nem como desconto sobre vendas essas parcelas glosadas poderiam ser aceitas.

Entendo caber razão ao autuante, quando escreveu às fls. 194:

"concluo, salvo melhor juízo, que tais despesas não guardam relação com o conceito de despesas operacionais dedutíveis. Tais despesas, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, figuram no passivo exigível da empresa. A contrapartida dessa despesa por outro lado, não deixa de ser uma provisão contábil, para atender ao reembolso de prestações aos promitentes compradores de imóveis."

A respeito do coeficiente da ORTN a ser utilizado, conforme acentuado pela fiscalização o período-base da empresa

2

Acórdão nº 103-09.160

compreendia o período entre 01.04.83 e 31.03.84 conforme ela mesma o disse às fls. 34 e 35. Posteriormente, a empresa alterou o encerramento desse período-base, mas já havia apurado o balanço respectivo. As despesas consideradas não dedutíveis pela fiscalização foram computadas no período encerrado mediante o balanço levantado em 31.03.84. Logo, a ORTN aplicável é a do mês subsequente ao mês do levantamento do balanço, que, no caso, é o mês de abril de 1984.

Por tudo o que foi referido e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., 10 de maio de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR