



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 10 de dezembro de 19 87

ACORDÃO Nº 101-77.459

Recurso n.º 91.581 - IRPJ - Exercícios de 1983 e 1984

Recorrente MURIAÉ S/C LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP).

IRPJ - Encargos Financeiros

O fato de a empresa contrair empréstimos não afeitos ao objetivo inscrito no Contrato Social não constitui motivo, por si só, para se considerar como desnecessárias ou não usuais e normais as despesas com os encargos financeiros correspondentes àqueles empréstimos.

- Regime de Competência

Os ganhos referentes a "deságio" obtido na aquisição de créditos vencíveis após o encerramento do exercício social são apropriados aos resultados dos exercícios segundo o critério "pro-rata tempore".

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MURIAÉ S/C LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 10 de dezembro de 1987.

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA - RELATOR

V.v.

Agostinho Flores **RECORRI**

AGOSTINHO FLORES D. PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: **11 DEZ 1987**

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-0.511

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CEL SO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ARY TORIBIO e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

RECURSO Nº: 91.581

ACÓRDÃO Nº: 101-77.459

RECORRENTE Nº: MURIAÉ S/C LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo o Auto de Infração, lavrado e cientificado à contribuinte Muriaé S/C Ltda. em 24.05.85 (fls.6) e o Termo de Verificação e Esclarecimentos (fls.3), do mesmo dia, foi constituído o crédito tributário integrado por imposto de renda corrigido, acrescido de juros de mora e multa, em virtude de a Fiscalização ter submetido à tributação os seguintes valores:

1. Exercícios de 1983, base 1982:

a) Cr\$ 9.952.147, referentes aos encargos financeiros, contabilizados no período-base, relativos ao empréstimo nº 247/81 tomado junto ao Brasilinvest S/A Banco de Investimentos em 22.12.81 no valor de Cr\$ 46.176.000 e repassado, em 23.12.81, ao Brasilinvest Administração e Corretagem de Seguros S/C Ltda., dado haver entendido a Fiscalização que tais despesas financeiras não eram necessárias à atividade da empresa, uma vez que não se correlacionam com o objetivo social que é administração de imóveis.

b) Cr\$ 1.906.037, correspondentes à parcela do prejuízo do exercício anterior, corrigido monetariamente, aproveitada, pelo contribuinte, para reduzir o lucro deste exercício (1983) através de compensação julgada indevida pela Fiscalização, uma vez que o prejuízo do exercício anterior foi por esta utilizado na compensação do lucro tributável apurado em relação a esse exercício anterior (1982).

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

2. Exercício de 1984, base 1983:

a) Cr\$ 855.594, correspondente à glosa de despesas de correção monetária relativo ao empréstimo contratado junto a Valença S/C Ltda., no valor de Cr\$ 46.500.000 em 22.12.83 e aplicado no dia seguinte em títulos de crédito junto a Brasilinvest Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários. A glosa resultou do entendimento fiscal de que a despesa era desnecessária à empresa, uma vez que não guarda correlação com seu objetivo social.

b) Cr\$ 597.319.366, valor referente a deságio, contabilizado em Resultados de Exercícios Futuros e correspondente à diferença entre o empréstimo bancário de Cr\$3.811.950.000 para aquisição de direito sobre os créditos da Brasilinvest Informática e Telecomunicações S.A. e o montante desses direitos no valor de Cr\$4.409.269.365. Entendeu a Fiscalização ter havido inobservância do regime de competência por parte da autuada ao proceder o registro em Resultados de Exercícios Futuros, uma vez que esta rubrica, "pelas características que possui, restringe o tipo de operações que ali podem ter abrigo e certamente, no caso em questão, as premissas que deveriam ser observadas não o foram, das quais destacamos a necessidade do valor ser recebido antecipada e integralmente, não representar obrigações de entregar bens ou serviços e não afetar o patrimônio dentro do regime de competência. Este também o pensamento dos autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FISCAFI) no capítulo 19."

O Auto de Infração é de 24.05.85, sexta-feira, e a impugnação de 25.06.85. Por ela, a autuada argumenta, em síntese, o seguinte, depois de historiar o auto de infração:

A. Quanto às despesas financeiras (Ex. 1983 e 1984, bem como o de 1982, que repercutiu no presente auto através da infração retro transcrita sob o nº 1 b).

As glosas são indevidas, eis que fundamentadas na não

M.

cur

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

necessidade das correspondentes despesas. Ora, árbitro dessa questão é o empresário (não o fiscal), o qual, à luz da conjuntura econômica atual, não pode prescindir das aplicações no mercado financeiro.

Ademais, para se ter em vista a normalidade das despesas glosadas basta atentar que o próprio Regulamento, ao disciplinar a apuração do lucro, incluiu as receitas e despesas financeiras entre "Outros Resultados Operacionais."

Se se entender, porém, que assim não é, isto não torna as despesas indedutíveis, apenas as deslocaria para a rubrica dos resultados não operacionais, por força do parágrafo 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1598/77.

B. Quanto à observância do regime de competência na contabilização do deságio (Exercício de 1984, base 1983).

Também não procede a acusação fiscal quanto à pretendida inobservância desse regime, relativamente ao deságio obtido na aquisição, à Brasilinvest Informática e Telecomunicações S/A, de crédito dessa junto ao Standard Elétrica S/A.

Ora, argumenta a defendente, a diferença, contabilizada como deságio, entre o preço pago e o valor nominal dos créditos constitui mera expectativa de lucro, realizável tão somente se e quando o devedor efetuar o pagamento. Como simples expectativa de lucro, impunha-se sua contabilização em "Resultados de Exercícios Futuros".

Por outro lado, adverte que o "deságio" corresponde aos juros do período compreendido entre a data da aquisição (30.09.83) dos créditos e aquelas em que eles se vencerem. Assim entendendo, é de se observar que, por ocasião da compra, não havia lucro a ser reconhecido, sendo indevida a tributação do lucro verificado após, em relação à operação. De tal forma que, se desprezado for o argumento de expectativa de lucro, o máximo que a defendente poderia ser compelida a reconhecer como resultado do exercício de 1984 seria o montante dos juros correspondentes ao período de 30.09 (data da aquisição) a 31.12.83 (final do período-base).  

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

Pede a improcedência do auto.

Informação fiscal de fls. 18. Por ela, os fiscais afirmam:

1. que, em face da coincidência de datas e valores, o empréstimo de Cr\$ 46.176.000, pode-se concluir que o mesmo foi repassado a terceiros;
2. "do mesmo modo a obtenção de empréstimo para aplicação no mercado financeiro, valeria para fontes produtoras, em que pese o desvio do verdadeiro objetivo social";
3. que a operação, contabilizada como deságio, não atende os requisitos de registro em "Resultados de Exercícios Futuros", como antes salientado.
4. que os empréstimos, obtidos ou não, em nada afetariam o "andamento" dos negócios.
5. que em momento algum, disse que os empréstimos eram legítimos, ou não, pois isto é da esfera criminal, o que se falou é que nas operações praticadas deve-se respeitar os direitos da Fazenda Nacional.

Às fls. 19/20, a interessada foi intimada a apresentar' documentos referentes aos empréstimos, aplicações, aquisições de direitos, venda de imóvel, lançamentos contábeis, balanços e demonstração de resultados pertinentes ao feito. A intimação foi atendida pe los elementos de fls. 21/70. De fls.73/78, juntou-se elementos do processo 13808-001.115/85-91, relativo ao auto de infração do exercício' de 1982.

A decisão de 1º grau (fls. 104/108) julgou procedente a ação fiscal, por entender:

1. que as despesas financeiras, contabilizadas em 1982 e 1983, fogem

17.

CSA

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

ao objetivo social da empresa e à manutenção da fonte produtora, ex-vi do disposto no artigo 191 e parágrafos 1º e 2º do RIR/80, não sendo de se atender ao alegado poder discricionário' do empresário, quando a tomada do empréstimo e sua aplicação evidenciam a assunção graciosa de prejuízos;

2. que houve indevida compensação de prejuízos no exercício de 1983, base 1982;
3. que deságio não se equipara a juros a vencer e deve ser contabilizado, segundo o regime de competência, no ano em que é produzido, ainda que deva ser recebido em ano posterior (art.177 da Lei 6.404/76).

Desta decisão, cuja intimação é de 15.07.87 (fls. 112), a autuada recorre (fls.113) a este Conselho, em 12.08.87. Depois de historiar os fatos e resumir a decisão "a quo", passa a fundamentar seu recurso (fls. 117/138).

Em longo e brilhante arrazoado, sustenta o douto patrono da recorrente, em relação ao regime de competência de registro do deságio, que o que em verdade interessa é o fato ocorrido e não a sua denominação "deságio", desconto ou juros e nem tampouco a maneira de apresentar o bem no balanço, que é mera técnica contábil. O que teria de ser investigado, e a fiscalização não o fez, é se de lucro efetivo se tratava, pois o momento em que ele é ganho é que define o exercício de competência.

Diz que a fiscalização não perquiriu o que fosse "regime de competência" e nem indicou um só dispositivo que estabelecesse que o deságio ou desconto derivado "de operações ou títulos com vencimento posterior ao exercício social" devesse ser registrado no próprio exercício da operação", e não o fez por ser impossível em face das normas do art. 17 e parágrafo único do Decreto-lei nº 1598/77 (art. 253 e §§ do RIR/80).

A seguir passa a desdobrar seu raciocínio sobre escri

M

ew

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

turação e reconhecimento de lucro, subordinado ao princípio de que, em qualquer que seja o regime, nenhum lucro pode ser reconhecido antes de realizado. E pondera: escrituração é o conjunto de normas que definem quais receitas, rendimentos, custos e despesas devem ser contabilmente reconhecidas nas contas de resultado em cada período de determinação. Reconhecer, aí significa: constatar, admitir como certo. Ora, para que uma pessoa jurídica possa realizar seu lucro é imperioso que ela tenha adquirido definitivamente o direito. E essa aquisição definitiva pressupõe necessariamente:

- a) que a pessoa jurídica tenha cumprido suas obrigações na troca;
- b) que os direitos sejam mensuráveis e líquidos.

À vista disso, pontifica: no caso, a) o direito só se dará com o vencimento futuro; b) o adquirente cessionário ainda não satisfaz a sua obrigação, que é o emprego do capital durante todo o período que vai da data da aquisição à do vencimento; c) que a pessoa jurídica ainda não incorreu nos custos para cumprir a prestação; d) inexistente a liquidez indispensável ao reconhecimento.

Em seguida, passa a analisar o regime de competência, segundo o qual "o rendimento considera-se ganho no momento em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa adquira a) o direito de receber a receita ou rendimento, e b) o poder de dispor do seu valor em moeda." A recorrente abona seu entendimento no Parecer Normativo CST 58/77, que fala no momento de nascimento do direito ou obrigação, e no § 1º do artigo 187 da Lei 6404/76:

"§ 1º - na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

17.

est

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17
Acórdão nº 101-77.459

O princípio da letra a, princípio do ganho, define o momento de reconhecimento do lucro. O da letra b chama-se princípio de emparelhamento de receitas e despesas, pelo qual se depreende que o registro das despesas é função das receitas.

Continuando, passa a recorrente a analisar o momento em que as receitas financeiras são tidas como ganhas (art. 17 do Decreto-lei nº 1598/77), pois aí deverão ser incluídas no lucro operacional. Para ela, os direitos aos juros que se vencem periodicamente nascem no vencimento de cada prestação; o direito ao desconto (...) nasce no vencimento do título, mas a disponibilidade virtual pode ocorrer antes do vencimento na proporção da progressão do tempo, mas nunca por antecipação, quando da operação inicial. A apropriação em cada exercício deve ser proporcional ao tempo decorrido e não pelo total.

Essa sistemática está consoante o § único do art.17 do Decreto-lei 1598, reproduzido no art. 253 do RIR/80 e no próprio MAJUR/84.

Em verdade o regime de competência, continua, não autoriza tributar o que não foi ganho, como quer a autuação. Do contrário, onde ficaria o princípio do emparelhamento de receitas e despesas? Aquelas num exercício, estas em outro?

A seguir, fazendo paralelismo com receitas de empreiteiras, com as indenizações em desapropriações pretende mostrar que os lucros em operações financeiras podem ser registrados no Grupo de "Resultados de Exercícios Futuros", já que este tem, na realidade, muito maior amplitude do que aquela que lhe é atribuída pelos fiscais, posto que aí se registram os lucros apropriáveis no futuro, seja a receita recebida antecipadamente, no todo ou em parte, ou "a posteriori", como ocorre com as vendas a prestações de imóveis e com as receitas financeiras desvinculadas das vendas a prestações.

Prosseguindo, a recorrente mostra que os autores do Ma

(h)

CW

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

nual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI), invocado pelos fiscais, não dão a estes razão. O que naquela obra se pretendeu foi substituir o registro em "Resultado de Exercícios Futuros" por lançamentos retificadores do ativo, jamais prescrever a apropriação de rendimentos ainda potenciais.

Em conclusão, diz a recorrente, para que a receita devesse ser apropriada ao resultado do exercício era mister que a parcela estivesse vencida e não pairasse qualquer dúvida sobre o seu recebimento. Tal, porém, não ocorre, como expressamente reconheceu a decisão "a quo" e, se isso é verdade, a diferença entre o preço pago pelo bem cedido e o que ele valerá no vencimento (futuro), sem dúvida, trata-se de juros, mediante desconto, correspondentes ao capital desembolsado, o tempo a decorrer até o vencimento e a taxa de juros implicitamente cobrada. Observe que eles são, por ocasião da aquisição, mera expectativa de lucro, que se realizará quando se vencerem os créditos e se honrados eles forem.

Termina invocando os acórdãos 101-73.204 e 103-04.982' que prescrevem a apropriação pro-rata de despesas e custos financeiros, ainda quando integralmente pagas no 1º exercício. Ora, se a despesa deve assim ser apropriada, também a receita deve ou pelo menos pode seguir o mesmo critério, tal como se depreende do art.17 do Decreto-lei nº 1598/77.

Nestas condições, pede a exclusão da incidência sobre a parcela de Cr\$ 597.319.366, no exercício de 1984, base 1983.

X X X

A seguir, a recorrente insurge-se contra as glosas dos encargos financeiros de Cr\$ 9.952.147 no ano-base de 1982 e de Cr\$... 855.594, no período-base de 1983, por ter entendido a fiscalização que tais despesas eram indedutíveis por desnecessárias à atividade da firma. Argumenta a recorrente que, sendo lícita a operação e sendo somente a empresa o juiz de sua conveniência, a operação era não só necessária como usual. Invoca ainda a presunção de licitude nos negó-

7.

car

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808-001.157/85-17

Acórdão nº 101-77.459

cios entre pessoas jurídicas, dado que o lucro de uma será prejuízo de outra. E, no caso presente, tratando-se de uma pessoa jurídica com lucro líquido negativo sequer se pode presumir objetivo de transferir lucro, posto a inexistência deste. Assim, não se pode dar procedência às glosas, já que corretamente registradas como "outras despesas operacionais", conforme doutrina dominante, inclusive do Dr. José Luiz Bulhões Pedreira.

Por outro lado, a recorrente lembra que em ambos os exercícios as receitas financeiras ultrapassaram as despesas, no entender a fiscalização só atentou para as despesas, esquecendo-se das receitas o que é arrematado absurdo.

Salienta ainda a recorrente que não assiste razão à autoridade singular quando compara os juros pagos pela recorrente com as condições de repasse do empréstimo. Se comparação pudesse ser feita, 'aduz, ela deveria ter por parâmetros a receita e despesa de todas as aplicações do ano. Invoca, a propósito, o acórdão CSRF-01-0423, que ratificou o acórdão 101-74.315, assim ementado:

"a base de cálculo do tributo em transações eventuais será a diferença entre a receita e os custos imputáveis para sua obtenção."

X X X

Finaliza contestando a autuada indevida compensação de prejuízo de Cr\$ 1.986.837 (em verdade, Cr\$ 1.906.037) no exercício de 1983, base 1982. A propósito, diz que se não subsistir a exigência formalizada no processo 13808-001.155/85-91, como se espera pelo recurso ali interposto, a compensação impugnada deverá ser restabelecida.

Pede, por fim, provimento do recurso.

É o relatório.

h.

aw

V O T O

Conselheiro CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, Relator:

O recurso é tempestivo. Conheço dele.

Foram glosados no auto de infração, em referência aos exercícios de 1983 e 1984, períodos-base de 1982 e 1983, os encargos financeiros sobre empréstimos. A glosa atingiu os valores 'se Cr\$ 9.952.147 e Cr\$ 855.594, em cada exercício respectivamente, e foi efetivada sob o argumento de que tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, nem são usuais ou normais no tipo de transação. O argumento lastreou-se no fato de a contribuinte ' "não ter apresentado receitas próprias de seu objetivo social: a administração de imóveis. Tal postura foi literalmente endossada pela decisão de 1ª instância, quando entendeu indedutíveis os referidos ' encargos, de vez que correspondem a empréstimos que fogem ao objetivo social da empresa.

Não comungo com semelhante tese.

Em primeiro lugar, porque a necessidade da despesa não é conceito que se subordina ao objetivo empresarial expresso' no contrato social, ou estatuto. Não há, a meu ver, disposição de lei que prescreva às sociedades a prática exclusiva de atos compatíveis com o fim para o qual tenham sido constituídas. Aliás, vê-se com relativa frequência empresas que praticam operacionalmente atos que denunciam um afastamento do objetivo social inscrito no contrato ou estatuto. Os dispêndios que efetuam na realização de tais atos não poderão, por essa única razão, serem acoimados de não necessários.

Em segundo lugar, o pagamento de encargos financeiros sobre empréstimos, mesmo que repassados, é fato mais do que usual, é normal. Despida portanto de qualquer valor a afirmativa do auto de que as despesas glosadas não sejam usuais nem normais ao tipo de transação ocorrida.

7.

Carb

Ademais, como salienta a recorrente, constitui um "absurdo" dar-se tratamento tributário não equânime às receitas e despesas financeiras, fazendo incidir o tributo sobre aquelas e negando a estas o caráter de dedutíveis. O senso de justiça, que está implícito na própria lei, exige que a imposição se dê sobre o ganho.

Quanto a existência dessas receitas deve-se observar que se elas não estão tão explícitas nos autos quanto no "memorial" que nos foi entregue nesta assentada, o processo não deixa de indicá-las através das demonstração de resultado de fls. 67 e 69 e da declaração de fls. 85 (coluna ano anterior), associados à informação do auto da inexistência de operações relativas ao objeto da empresa.

Por tudo isso, entendo que se deva dar provimento ao recurso em relação às referidas glosas.

Como consequência desse posicionamento é de se ter por improcedente a adição de Cr\$ 1.906.037, constante do auto deste processo em relação ao exercício de 1983, já que as despesas de mesma natureza relativas ao exercício de 1982, sendo igualmente dedutíveis, restabelecerão o prejuízo daquele exercício, eliminando aqui a causa da adição.

Melhor sorte entendo não ter o auto em relação à tributação do "deságio" na importância de Cr\$ 597.319.316, mediante adição ao resultado do exercício, por ver inobservância do regime de competência na contabilização do referido valor em "Resultados de Exercícios Futuros".

Entendeu o autuante que o "deságio" deveria ser, por atenção ao regime de competência, integralmente reconhecido no período-base em que foi contratada a operação que o gerou. Nenhum dispositivo legal apresentou o auto para enquadrar sua pretensão. A decisão de 1º grau, que confirmou a cobrança, subordinou-a ao artigo 177 da Lei nº 6.404/76.

Mas, data vênua, semelhante artigo não deslinda a questão. Ele prescreve, sim, que o registro das mutações patrimoniais

67.

ew

deve ser efetivado segundo o regime de competência, mas não evidencia que o autuado devesse imediatamente apropriar como receita os possíveis ganhos na operação contratada.

Como bem salienta a recorrente, o momento dessa apropriação está definido no parágrafo 1º do artigo 187 da Lei 6.404/76:

"Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda (grifei); e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (grifei)."

Por aí se vê que a apropriação da receita ou rendimento pressupõe a sua obtenção ou ganho. Uma vez auferido, impõe-se sua apropriação ao resultado.

Cumpre, assim, perquirir o momento do ganho a partir da operação praticada pelo contribuinte, qual seja a aquisição em 1983 de créditos vencíveis posteriormente no valor de Cr\$ 4.409.269.365 pelo preço de custo de Cr\$ 3.811.950.000, gerando o "deságio" de Cr\$ 597.319.366 (Cf. Auto e Decisão de 1º grau).

Ao contrário da autoridade monocrática, que nega que o "deságio" se equipare a juros a vencer, entendo que esse rendimento tem o caráter das receitas financeiras, devendo conseqüentemente subsumir-se no comando do art. 253 do RIR/80, que tem o artigo 17 do DL 1.598/77 por matriz legal:

"art. 253 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de resgate e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte serão incluídos no lucro operacional, e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem."

17.

ew

Ora, "o rateio pelos períodos a que competi rem" aí inscrito está revelando que o ganho se dá na medida do transcurso do tempo. A tributação, como pretende o auto, no exercício em que se realizou a operação implica necessariamente imposição sobre ganho ainda não auferido, o que, aí sim, violenta o regime de competência.

Não assiste razão ao auto, nem à decisão "a quo".

Por tudo isso, voto no sentido de dar provi mento ao recurso.




CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA - RELATOR.