

IRPJ E CSLL: CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO ENTRE PROVISÕES DE DESPESAS INCORRIDAS

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Introdução

É princípio geral, aplicável aos contribuintes que recolhem o IRPJ com base no lucro real, que todo e qualquer dispêndio feito em favor da empresa - ou toda obrigação assumida - para a aquisição de bens, serviços ou utilidades deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos. Essa dedução poderá ser imediata (despesa) ou mediata (caso dos custos que antes de afetarem o resultado transitam por contas de Ativo).

De acordo com o art. 229 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, são operacionais as despesas não computadas nos custos necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. De outro lado, as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Assim, despesa operacional dedutível é toda aquela que é necessária, normal ou usual.

Basicamente, são três os requisitos que habilitam um determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto seja incorrido, vale dizer, que não deva, por lei, ser registrado em contas representativas dos ativos fixos ou circulantes; então, é indispensável que a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos. Em segundo lugar, o gasto deve ser necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. E, por fim, o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma de norma imperativa específica ou, na falta

desta, por todos os meios admitidos pelo ordenamento jurídico ou pelos costumes do lugar.

De acordo com a opinião das autoridades fiscais, veiculada pelo Parecer Normativo CST nº 32/81, um gasto é necessário “quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos”. De outra parte, despesa normal é “aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”.

Ao lado dos requisitos tratados no item precedente, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua existência e a certeza, fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência; neste contexto surge o conceito de “despesa incorrida”.

Diferente tratamento ocorre com as provisões: os valores debitados nos resultados pela formação de provisões não são, em princípio, dedutíveis, e a dedução só poderá ser feita se houver autorização legal. De acordo com o art. 335 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99): “Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I)”.

Portanto, a distinção entre despesa incorrida e provisão é de capital importância para a correta aplicação das normas que regem a apuração e o recolhimento de IRPJ e CSLL.

2. Despesa incorrida

Sobre a idéia de despesa incorrida há uma antiga lição de Antônio Roberto Sampaio Dória, para quem despesa incorrida é a que: (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) seja precisamente quantificável; (c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de

prazo, para exemplificar); e (d) possua titular (credor) identificado precisamente.^{1*3}

Despesa incorrida tem existência, liquidez e certeza. A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraida a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito passivo da relação jurídica decorrente) obriga-se a prestar algo de forma incondicional; logo, a existência diz respeito a uma prestação, e a despesa é uma decorrência dela. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito à existência do negócio jurídico incondicional como se referir a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando é determinado ou objetivamente determinável.

Uma primeira definição sobre a expressão “despesa incorrida” é dada pelo Parecer Normativo CST n° 110/71:

2. Permitem-se deduzir do das pessoas jurídicas, para efeito de imposto de renda, as despesas pagas ou incorridas no ano-base da declaração de rendimentos, *entendendo-se por incorridas as que, embora realizadas e quantificadas, não tenham sido pagas*, (grifos nossos)

Posteriormente, foi editado o Parecer Normativo CST n° 07/76, onde uma nova definição foi apresentada sem que destoasse da primeira, acima transcrita. No item 3, do citado Parecer Normativo consta o seguinte enunciado:

3. Como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contra-prestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenha sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa.

1. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, IBET/Resenha Tributária, n. 3, 1979, p. 24.

Mais tarde, surgiu o Parecer Normativo CST n° 58/77, que apresentou uma definição mais analítica de “despesa incorrida”, nos seguintes termos:

Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) *nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tomam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor.* Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. (grifos nossos)

Um conceito de “despesa incorrida” pode ser encontrado na Resolução n° 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. De acordo com o § 4° do art. 9° da citada Resolução:

§ 4° - *Consideram-se incorridas as despesas:*

- I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III - *pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo,* (grifos nossos)

Adotando as lições J. L. Bulhões Pedreira, de forma didática, Sampaio Dória² alerta para a diferença entre despesa incorrida e provisão:

Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com provisão. Na despesa a pagar, a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão, há registro contábil de reserva de recursos para atender a ²

2. *Idem*, p. 21.

obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável.

Com base na doutrina de Fábio Fanucchi, o mesmo Sampaio Dória³ ensina que o verbo “incorrer”, neste contexto, significa “assumir a responsabilidade por, muito embora sem pagar, ainda”.

Há de se observar uma questão: o critério da existência da contraprestação deve ser entendido sempre ao lado de outros fatores; assim, parece claro que despesa incorrida é aquela que foi consumida ou a que o contribuinte auferiu algum benefício. Esta observação é importante porque podem ocorrer casos em que a contraprestação já existe, mas o serviço ou o bem ainda está sendo consumido ou em vias de ser.

3. Provisões

Provisões representam decréscimos patrimoniais (débito em conta de resultado) que têm como contrapartida contas do Ativo (casos em que ostentam a forma de contas retificadoras) ou contas de Passivo; neste último caso, as provisões representam parcelas ainda não exigíveis. Os valores que afetam o resultado são ou não dedutíveis: a regra geral é que as provisões não são dedutíveis, exceto as autorizadas pela legislação tributária.

No direito societário, a formação de provisões decorre do mandamento do inciso I do art. 182 da Lei nº 6.404/76, segundo o qual no Balanço deverão ser contemplados os valores decorrentes de encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis.

Nem a lei tributária nem a lei societária estabelecem um conceito de provisão; no passado, elas foram consideradas tributáveis como “reservas livres”, dado o caráter de sua inexigibilidade e porque são criadas com base em estimativas. Essas circunstâncias - origem em estimativa e inexigibilidade - estão perfeitamente

3. *Idem*, p. 23.

delineadas no corpo do Parecer Normativo CST nº 110/71, que estabeleceu uma diferença - ainda hoje perfeitamente válida - entre provisão e despesa incorrida:

3. Assim, determinada despesa, originada de uma obrigação contratual ou da contraprestação de um serviço, porém, *perfeitamente identificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga* e, logicamente, dedutível do lucro tributável.
4. Outra coisa será *estimar-se um gasto, sem identificação e pretender-se onerar a conta de resultado, sem mesmo conhecer sua quantificação definitiva*, mediante a constituição de uma reserva, ainda que sob a denominação de *provisão*.

As provisões que devem ser registradas no Passivo são aquelas de caráter *contingente* (cobertura de riscos de perdas potenciais) e as decorrentes de *obrigações potenciais*, assim consideradas aquelas que ainda não foram formalizadas ou consideradas incondicionais de acordo com o direito aplicável à espécie. Assim, o traço característico fundamental de uma provisão é a sua inexigibilidade, que decorre da natureza provisória ou potencial da obrigação.

A respeito delas, José Luiz Bulhões Pedreira⁴ observa que “prover” significa munir-se ou abastecer-se: deste modo, uma *provisão aparta ou guarda recursos financeiros para absorver diminuição do patrimônio líquido que provavelmente se efetivará no futuro*, como efeito de fatos ocorridos no exercício. De igual modo, Rubens Gomes de Sousa⁵ aponta para o fato de que as provisões são inexigibilidades:

Mas, em qualquer dessas hipóteses, a inexigibilidade caracteriza a provisão, e isto se demonstra por um raciocínio elementar, cuja força reside justamente no seu primarismo. Ei-lo: a natureza das contas é apreciada, para efeitos fiscais e outros, no encerramento de cada exercício; *ora, se as contingências financeiras acobertadas pelas provisões se tivessem*

4. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*, v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 231.

5. *Pareceres 3: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 29.

efetivado (isto é, se tivessem tomado exigíveis) durante o exercício, elas não apareceriam no Balanço como provisões, mas como despesas: logo, se aparecem no balanço como provisões, é porque continuam inexigíveis.

O douto Alberto Xavier⁶ observa que as provisões referem-se a fatos ainda não ocorridos, mas que podem vir a acontecer no futuro: elas registram “uma probabilidade quantitativamente determinável de decréscimo patrimonial futuro”, razão pela qual “são registros contábeis de mutações patrimoniais que, embora somente venham a ser realizadas no futuro, são computadas na posição financeira da pessoa jurídica na data do balanço, porque competem ao período decorrido, são previsíveis e seu valor pode ser estimado”.

O cômputo, no Balanço, de uma mutação patrimonial ainda não definitiva assenta-se, em primeiro lugar, no princípio contábil da prudência, ao passo que o registro de qualquer mutação pelo regime de competência atende ao princípio da integridade ou da veracidade do Balanço.

A Deliberação CVM n° 489, de 03.10.2005, traz importantes contribuições para o esclarecimento do tema. Ela aprovou e determinou a observância do Pronunciamento IBRACON NPC n° 22, sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

No item da referida NPC 22, encontramos as seguintes definições:

(a) *Provisão*: É um passivo de prazo ou valores incertos;

(b) *Provisões derivadas de apropriação por competência*: obrigações já existentes de pequeno grau de incerteza;

(c) *Obrigação legal*: é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

A exigibilidade de uma obrigação afasta toda e qualquer cogitação acerca do caráter de provisão do valor imputado ao resultado do período. Diante de uma obrigação exigível não cabe cogitar de provisão, mas de *despesa incorrida*.

6. Regime tributário da diferença entre valor nominal e preço da cessão de créditos nas operações de “*factoring*”. *Revista de Direito Tributário*, n. 50, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 62.