

Considerações sobre a Dedução de Débitos Tributários Incorridos através de Parcelamento na Apuração do Imposto de Renda das Empresas (Lucro Real)

André Elali

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie/SP. Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife/UFPE, com Estágio e Pesquisa no Max-Planck-Institut für Steuerecht, em Munique, República Federal da Alemanha. Advogado.

Resumo

O autor visa examinar a dedutibilidade dos parcelamentos de créditos tributários na apuração do lucro real das pessoas jurídicas. Analisando-se a legislação do IRPJ, pretende-se examinar a natureza da citada despesa, a forma de sua dedução e os seus requisitos.

Abstract

The author aims to examine the deductibility of installments of tax credits in the corporate income tax. Analyzing the corporate income tax legislation, the author examines the nature of that expenditure, the shape of your deduction and your requirements.

I - Objeto do Estudo

É notória a complexidade da legislação tributária brasileira, destacando-se os regimes jurídicos de determinadas espécies tributárias. Dentre estas, ressalta-se a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, especialmente no que se refere ao regime do lucro real.

Este estudo visa examinar a possibilidade de dedução de créditos tributários objeto de parcelamentos na apuração do lucro real das pessoas jurídicas. Pretende-se, nesse contexto, avaliar os requisitos à eventual dedutibilidade e os dispositivos normativos aplicáveis.

II - Do Conceito de Despesa, Custo e Dispêndio no Regime do Lucro Real das Pessoas Jurídicas. Anotações à Luz da Legislação, Doutrina e Jurisprudência

A tributação do lucro segue a noção de se tratar tal grandeza do resultado positivo da atividade empresarial, de verdadeira “mais-valia obtida por sociedade empresária”¹. Logo, para se auferir o lucro de uma sociedade, torna-se obrigatório o procedimento de apuração de entradas e saídas.

¹ Cf. José Artur Lima Gonçalves. *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 178. Por outro lado, adverte Ricardo Mariz de Oliveira: “o imposto de renda somente incide quando ocorrer acréscimo patrimonial” (Ricardo Mariz de Oliveira. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 689).

A legislação aplicável às sociedades que optam pelo regime do “lucro real” do imposto de renda permite que todo o dispêndio - ou obrigação assumida - para a aquisição de bens, serviços ou utilidades deve ser considerado dedutível se tiver o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos².

Nesse contexto, a regra geral do estudo dos custos e das despesas e do lucro tributável da empresa é que são, todos, dedutíveis³.

Custos, despesas e dispêndios, entretanto, não se confundem e recebem tratamento jurídico distinto⁴. Dispêndio é gênero, comportando diferentes espécies. É toda obrigação assumida pelo agente econômico. Custo e despesa, em outros dizeres, são espécies de dispêndios e correspondem, respectivamente, ao “montante financeiro aplicado para a aquisição, produção e venda de bens e serviços” e a “todo valor gasto para a aplicação em bens materiais ou mesmo utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produção de receitas”⁵.

A Lei Federal n. 4.506, de 1964, estabelece que:

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apreendida queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.”

No mesmo diapasão, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

“*Despesas Necessárias*

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47).

² Cf. Edmar Oliveira Andrade Filho. *Imposto de Rendas das Empresas*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 156.

³ Cf. Fábio Junqueira de Carvalho; e Maria Inês Murgel. *IRPJ - Teoria e Prática Jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 155.

⁴ “Os custos e despesas são dispêndios realizados pela empresa objetivando, nas palavras de Fábio Fanucchi, ‘a consecução de resultado positivo em suas operações econômicas’. Não implicam ingresso patrimonial, mas sim na produção de receita, através da manutenção ou produção de bem ou direito, do cumprimento de obrigações inerentes ao exercício da sua atividade ou mesmo de seu sustento.” (Cf. Fábio Junqueira de Carvalho; e Maria Inês Murgel. *Op. cit.*, p. 155)

⁵ Cf. Fábio Junqueira de Carvalho; e Maria Inês Murgel. *Op. cit.*, p. 155. Ver também: Ricardo Mariz de Oliveira. *Fundamentos do Imposto de Renda*. *Op. cit.*, p. 684; Edmar Oliveira Andrade Filho. *Imposto de Renda das Empresas*. *Op. cit.*, p. 157.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei n. 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Aplicações de Capital

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 15, Lei n. 8.218, de 1991, art. 20, Lei n. 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei n. 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei n. 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).”

Para efeitos de dedutibilidade, as despesas precisam ser vinculadas à atividade e manutenção da empresa. Devem, ainda, ser pagas ou incorridas e corresponder a uma obrigação definitiva. Por isso, suscita Ricardo Mariz de Oliveira⁶ que, para efeitos de dedução, as despesas precisam ser examinadas sob a ótica de quatro regras básicas: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; e (iv) serem debitadas no período-base competente.

Também Mary Elbe Gomes Queiroz, ao analisar o assunto, aduz que são requisitos para a dedutibilidade de despesa: (a) ser necessária à atividade e à manutenção da fonte produtora (“que a despesa seja imprescindível para que a empresa possa desempenhar as suas atividades”); (b) que seja usual; (c) que seja normal, compatível com os montantes das necessidades da empresa; (d) estar comprovada documentalmente; (e) não constituir inversão de capital; (f) estar registrada de acordo com as normas de escrituração; e (g) ser debitada no período competente⁷.

Assim, uma coisa é a despesa que é necessária⁸ à atividade empresarial (sua manutenção); outra coisa é uma obrigação incerta, futura, que pode ser provisio-

⁶ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 684-ss.

⁷ Cf. Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas*. Brasília: UnB, 1997, p. 151.

⁸ “O conceito de necessidade deve ter caráter objetivo, para que a aplicação da norma legal não deixe de atingir a intenção do legislador. A necessidade deve estar diretamente relacionada com a in-

nada. Enquanto a despesa pode, em regra, ser deduzida, desde que presentes os requisitos exigidos na legislação, a provisão somente pode ser deduzida nas hipóteses de permissão expressa da lei tributária.

Note-se, a esse respeito, que a Solução de Consulta n. 341, de 2004, da 10ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, deixou clara essa interpretação da Administração:

“Provisões Contábeis. Inobservância do Regime de Competência. Os valores provisionados correspondentes a obrigações trabalhistas ou cíveis apenas podem ser fiscalmente dedutíveis quando houver decisão transitada em julgado que defina o valor da condenação, ou o seu respectivo pagamento, sendo que tal faculdade não pode ocasionar prejuízos à Fazenda Nacional. Ademais, as referidas despesas devem ser comprovadamente necessárias e usuais à manutenção da atividade da empresa. (...)”

Desse modo, tem-se a noção de que toda despesa, uma vez vinculada à manutenção da fonte produtora de rendimentos, isto é, ao exercício da atividade econômica, é dedutível, desde que comprovada e registrada de modo correto.

Essa é, vale dizer, a interpretação do Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em decisões reiteradas, como se infere, *verbi gratia*, do Acórdão n. 10.320.415, de 18 de outubro de 2000, no sentido de que:

“O gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida na exploração das atividades empresariais - acessórias ou principais e desde que estejam - tais atividades - vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.”

Também em acórdão da 3ª Câmara, o então Conselho de Contribuintes, sobre o mesmo problema, decidiu que:

“(...) A dedutibilidade, para efeitos fiscais, de dispêndios a qualquer título de custos ou despesas operacionais está condicionada à observância dos pressupostos de necessidade, usualidade, de normalidade ao desenvolvimento da empresa (...)” (Acórdão n. 103-12-259, Rel. Conselheiro Candido Rodrigues Neuber, j. em 26.5.1992, p. 3.186)

Destarte, não se admite a ingerência da Administração Tributária na gestão das empresas. Em outras palavras, “O fisco não pode intervir em questão de conveniência e oportunidade”⁹, o que afasta qualquer tentativa de questionamento da atuação empresarial¹⁰. Logo, se a decisão empresarial é assumir o passivo, esta de-

cremентаção operacional e econômica da empresa. (...)” (Cf. Fábio Junqueira de Carvalho; e Maria Inês Murgel. *IRPJ - Teoria e Prática Jurídica. Op. cit.*, p. 171)

⁹ V. Acórdão n. 107-08400, de 8.12.2005, da 7ª Câmara do Carf. Registra Mariz de Oliveira, a propósito: “Em princípio, há uma presunção de que os gestores da mesma, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, não apropriem despesas inexistentes ou desnecessárias.” (Ricardo Mariz de Oliveira. *Op. cit.*, p. 695)

¹⁰ Ressalte-se que o sistema jurídico brasileiro parte do pressuposto da liberdade da atividade econômica, conforme dispõe o art. 170 da Constituição. Livre iniciativa e livre concorrência, portanto, garantem a liberdade de o agente entrar no mercado e de o agente permanecer no mercado. Para tanto, o agente econômico assume riscos e seus comportamentos, desde que legítimos, devem ser respeitados. A ingerência do Estado não é admissível, salvo nas hipóteses de manipulação, o que caracterizaria abuso do poder econômico, elemento que distorce a concorrência. No geral, portan-

ção há de ser aceita pela Administração, a não ser nas hipóteses de nulidade/anulabilidade - dolo, simulação e fraude.

III - Do Conceito de “Despesa Incorrida” - o Problema do Período-base de Apuração. Da Supressão, no Sistema Tributário, do “Princípio da Independência dos Exercícios Financeiros”, com o Advento do Decreto-lei n. 1.598/1977

Afirma Edmar Oliveira Andrade Filho, com razão, que despesa dedutível é a despesa incorrida¹¹. E esse conceito se submete aos requisitos de existência, liquidez e certeza¹². Segundo a lição do citado autor,

“A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstráida 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.”¹³

Ainda de acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho, o Parecer Normativo CSL n. 8, de 1976, expressou que por despesa incorrida “entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor no passivo exigível da empresa”¹⁴.

Uma vez assumida obrigação existente, certa e líquida, em favor de um titular predefinido, incorre o contribuinte em despesa. O problema é em que momento a despesa é apurada/registrada.

Lembra Mariz de Oliveira que até 1978, a despesa não debitada no período-base competente era indedutível. Entretanto, com o advento do Decreto-lei n. 1.598, que trata desse ponto no seu art. 6º, o sistema passou a permitir a dedução da despesa em período-base incompetente, com duas ressalvas: (a) há de se compensar a dedução que seria cabível no período-base próprio; (b) há de se pagar o encargo decorrente de qualquer antecipação ou qualquer postergação de tributo¹⁵.

E isso porque, o Decreto-lei n. 1.598, de 1977, pôs fim aos “resultados estancos”, suprimindo-se o princípio da “independência dos exercícios financeiros”. A única questão que há de ser observada é a eventual existência, em favor do Fisco,

to, os comportamentos dos agentes econômicos devem ser presumidos como normais e legítimos. Contrariar essa interpretação seria incoerente com o modelo de Estado Regulador que assumiu o Brasil e que caracteriza a grande maioria dos Estados Fiscais. Afinal, o mercado é a base de sustentação financeira dos Estados Fiscais, pois sobre ele se impõe tributação. Daí a relação entre Estado, tributação e mercado (cf. André Elali. *Incentivos Fiscais Internacionais - Concorrência Fiscal, Mobilidade Financeira e Crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 37-ss).

¹¹ Edmar Oliveira Andrade Filho. *Imposto de Renda das Empresas*. Op. cit., p. 159.

¹² No mesmo sentido, cf. Antônio Roberto Sampaio Dória. “O Regime de Competência no Imposto de Renda e Deduções de Juros Contratados”. *Revista de Estudos Tributários* n. 3. São Paulo: Ibet/Resenha Tributária, 1979, p. 24. Para o autor, despesa incorrida é aquela que: (a) resulta de obrigação formal, líquida e certa, *vencida ou não*; (b) que seja precisamente quantificável; (c) que independa de evento futuro e incerto; e (d) que possua titular preciso.

¹³ Cf. Edmar Oliveira Andrade Filho. *Imposto de Renda das Empresas*. Op. cit., p. 160.

¹⁴ Cf. Edmar Oliveira Andrade Filho. *Imposto de Renda das Empresas*. Op. cit., p. 160.

¹⁵ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. Op. cit., p. 719.

de encargos decorrentes da mora no recolhimento do imposto devido. Confira-se o teor dos dispositivos aplicáveis:

“Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.”

Por outro lado, em situações atípicas, “quando a dedução é feita em período-base posterior ao competente, em princípio, é a arrecadação fiscal que fica beneficiada e o contribuinte nada tem a reclamar, como nada pode ser exigido dele”¹⁶.

Finalmente, reitera-se que o conceito de “despesa incorrida” impõe a conclusão de que basta a constituição de obrigação certa, líquida e em favor de parte predefinida para que, mesmo sem o pagamento integral, seja dedutível do IRPJ. Isso é a regra, sendo exceção a lei exigir o pagamento para a dedutibilidade.

Nesse contexto, aplica-se, subsidiariamente, a lei das sociedades por ações, que, em seu art. 187, dispõe:

“(…) Art. 187. (…)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

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

Isso ratifica que, se a empresa assume despesa - paga ou incorrida - pode deduzir tal *quantum* na apuração do IRPJ, salvo se a lei vedar essa hipótese.

Ressalte-se que o parcelamento é uma confissão de dívida, de passivo do contribuinte. Por isso mesmo, trata-se de hipótese não contemplada nas vedações da legislação, conforme se infere da Solução de Consulta n. 29, de 7 de maio de 2010, da 4ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil:

“Solução de Consulta n. 29, de 7 de maio de 2010

Assunto: *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

Ementa: A teor do art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Tal regra também se aplica à determinação da base de cálculo da CSLL, em conformidade com o art. 50 da IN SRF N 390, de 2004. *Todavia, são indedutíveis os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, haja ou não depósito judicial. Porém, a indedutibilidade não alcança as novas situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário introduzidas pela Lei Complementar n. 104, de 2001, como sejam a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, e o parcelamento, de vez que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN). Outrossim, a regra de indedutibilidade de tributos e contribuições tem caráter de norma restritiva de direitos, não admitindo analogia. Ademais, ressalte-se que a Lei n. 10.865, de 2004, art. 32, ao dar nova redação ao citado art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, manteve a redação do § 1º deste, sem lhe acrescentar as novas hipóteses de suspensão de exigibilidade contempladas pela referida Lei Complementar n. 104, de 2001. A seu turno, os juros moratórios, visto tratar-se de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras dedutíveis. Destarte, os juros de mora acrescidos ao valor de cada prestação de parce-*

¹⁶ Cf. Ricardo Mariz de Oliveira. *Op. cit.*, p. 720.

lamento de débitos tributários são dedutíveis no período em que foram incorridos, de acordo com o regime de competência, e não no período de seu efetivo pagamento. Dispositivos Legais: Lei n. 5.172, de 1966 (CTN), arts. 108, § 1º, e 151, alterado pela Lei Complementar n. 104, de 2001; Lei n. 8.981, de 1995, art. 41, alterado pela Lei n. 10.865, de 2004; IN SRF n. 390, de 2004, art. 50; PN CST n. 174, de 1974, item 8; PN CST n. 61, de 1979, item 4.7.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

*Ementa: A teor do art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, incorporado ao art. 344 do Decreto n. 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. *Todavia, são indedutíveis os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, haja ou não depósito judicial. Porém, a indedutibilidade não alcança as novas situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário introduzidas pela Lei Complementar n. 104, de 2001, como sejam a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, e o parcelamento, de vez que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN). Outrossim, a regra de indedutibilidade de tributos e contribuições tem caráter de norma restritiva de direitos, não admitindo analogia. Ademais, ressalte-se que a Lei n. 10.865, de 2004, art. 32, ao dar nova redação ao citado art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, manteve a redação do § 1º deste, sem lhe acrescentar as novas hipóteses de suspensão de exigibilidade contempladas pela referida Lei Complementar n. 104, de 2001. A seu turno, os juros moratórios, visto tratar-se de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras dedutíveis. Destarte, os juros de mora acrescidos ao valor de cada prestação de parcelamento de débitos tributários são dedutíveis no período em que foram incorridos, de acordo com o regime de competência, e não no período de seu efetivo pagamento.**

Em outros dizeres, o parcelamento é hipótese com tratamento distinto pelo legislador no tema da dedutibilidade, porquanto constitui assunção de dívida, a teor do que interpreta o Superior Tribunal de Justiça:

“1. O parcelamento, causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, equivale à confissão de dívida e, conseqüentemente, reconhecimento da procedência da pretensão da Fazenda Pública credora. (...)” (STJ, REsp n. 1.076.830/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 21.10.2008, publicado em 19.12.2008)

IV - Da Opção pelo Parcelamento - do Período-base Competente para Inserção como Despesa

No caso da opção pelo parcelamento, como, por exemplo, com o Recibo de Declaração de Inclusão, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o parcelamento deve incluir a totalidade dos créditos tributários lançados e que estavam sendo discutidos administrativamente/judicialmente.

Essa manifestação pode ser considerada a confirmação da existência da obrigação líquida, certa e exigível (crédito tributário). E, uma vez que a empresa não pretende discutir os lançamentos realizados, abrindo mão desse direito subjetivo,

é evidente a certeza e a liquidez de parte desses valores: dos créditos tributários originários.

Tendo-se todas as inscrições em dívida ativa, infere-se a totalidade do *quantum* devido à Fazenda Nacional. Logo, aplica-se, na espécie, o conceito de despesa incorrida: não houve o pagamento integral do crédito, mas a sua assunção, constituindo-se, pois, passivo da sociedade empresarial.

O art. 41 da Lei Federal n. 8.981, de 1995, ao dispor que “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”, ratifica a noção de que, uma vez constituído passivo no exercício, caberá ao contribuinte debitar o mesmo no período-base respectivo. Destaque-se, pois, que tal regime é determinado pela apropriação de receitas e despesas no período de sua *realização*, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

Aliás, a própria Resolução n. 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu art. 9º, determina:

“(...) *O Princípio da Competência*

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da *Competência* determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da *Oportunidade*.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à *entidade*, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º 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.”

Uma ressalva deve ser suscitada: não se pode deduzir a despesa que tenha, por ocasião dos lançamentos, sido objeto de provisões e já debitadas, mesmo que irregularmente.

Assim, tratando-se de obrigação existente, líquida e certa - quanto ao crédito principal - incide o regime aplicável à despesa incorrida, o que possibilita a dedutibilidade parcial. Deve-se, de qualquer forma, respeitar os requisitos legais para a dedução, fazendo-se o registro respectivo.

V - Conclusões

Pelo exposto, em síntese, pode-se concluir que: (i) as despesas necessárias são as que têm relação com a atividade econômica da empresa, dentre as quais o recolhimento de tributos lançados de ofício, que não foram debitados em outros períodos-base; (ii) tratando-se a manifestação da sociedade empresária de ato declaratório da aceitação da inclusão de todos os créditos tributários, entende-se que é no seu exercício que deve ser deduzida a obrigação; (iii) não obstante o pagamento das parcelas se dê sucessivamente, através de parcelas mensais, a adesão a programa de parcelamento constitui a assunção do encargo tributário por completo, o que constitui passivo, na forma do que dispõe a própria regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, estatuinto que se trata da regra geral do período de competência (quando da realização do passivo); (iv) o argumento de que pode, a rigor, ser a pessoa jurídica excluída do parcelamento, na hipótese de descumprir qualquer dos dispositivos legais aplicáveis, ratifica que a despesa foi incorrida no período-base da constituição da obrigação, o qual se deu no ato realizado (adesão).