



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SGC

Sessão de 08 de junho de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.411

Recurso nº - 85.381 - IRPJ - EXS: 1980 e 1981
Recorrente - INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S/A
Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MANAUS - (AM)

DESPESAS OPERACIONAIS - Para que os desembolsos em benefício de controladoras possam ser qualificados como tais, mister se faz a identificação e quantificação da prestação contratada; a efetiva prestação e mensuração do serviço contratado e eventualmente prestado; a vinculação ou necessidade do que no contrato se declara ser objeto de remuneração em relação às atividades da remunerante; a existência de comutatividade nas condições estabelecidas no pacto.

DUPLA INCIDÊNCIA - No sentido de tributação da mesma verba duas vezes, só pode como tal ser cogitada, para efeitos fiscais, quando se tratar da mesma pessoa jurídica. O eventual oferecimento à tributação de parcelas recebidas de outra pessoa jurídica não dá suporte a que a pagadora subtraia tais quantias dos resultados operacionais.

ISENÇÃO - SUDAM - A parcela do Imposto sobre a Renda tem como base de cálculo o lucro da exploração ou seja o lucro líquido do exercício ajustado pelas exclusões previstas no artigo 19 do D.L. 1.598/77, e não o lucro real (que é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições (entre outras, de todas as parcelas não dedutíveis, seja porque a lei assim o estabelece expressamente, seja porque impliquem em distribuição camuflada de resultados), exclusões e compensações previstas ou autorizadas pela legislação tributária (D.L. 1.598/77, art. 6º). O imposto incidente sobre as parcelas indedutíveis terá de ser obrigatoriamente recolhido aos cofres públicos, tanto na vigência da legislação anterior ao D.L. nº 1.598/77, como após a sua publicação.

EXCESSO DE RETIRADAS - Sob o ponto de vista jurídico, econômico, lógico e sistemático, o cálculo do excesso de retiradas tem como parâmetro o lucro real, como tal considerado o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações (entre as quais se mencionam os prejuízos de anos anteriores) previstas em lei. Se compensados os prejuízos de anos anteriores o lucro real do exercício passa a ser zero, a parcela de honorários de de dutível terá como limite máximo (para cada be neficiário e dentro do limite quantitativo pre visto em lei) o valor do limite de isenção pa ra o efeito de desconto sobre rendimentos do trabalho assalariado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Fernando Cícero Velloso que dava provimento, em parte, ao recurso para excluir da base de cálculo as importâncias referentes à prestação de serviços. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro Amador Outereiro Fernández

Sala das Sessões (DF), em 08 de junho de 1983

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 10 JUN 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.

X



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0283/013.336/81-05

RECURSO Nº: 85.381

ACÓRDÃO Nº: 101-74.411

RECORRENTE Nº: INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S/A

R E L A T Ó R I O

INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S.A., com domicílio fiscal em Manaus, AM, recorre da decisão singular que manteve a exigência de imposto de renda, multa e acréscimos dos exercícios de 1980 e 1981.

1. O Auto de Infração (fls. 1/2) consigna as seguintes infrações:

a. No exercício de 1980 deixou de adicionar ao lucro líquido do exercício parte do excesso de remuneração de dirigentes, infringindo o art. 236, § 2º do RIR/80, como é demonstrado a seguir:

Lucro Real do Ex.....	nil
Remuneração Paga	4.681.000
Admissível(30%)....	1.404.480
Excesso	3.277.120
Excesso já tributado	(2.611.600)
Valor a ser adicionado	655.520

b. Nos exercícios de 1980 e 1981 procedeu ao pagamento de serviços contratados com a sua controladora, Cia. Antartica Paulista, no total de Cr\$ 12.240.000,00 e Cr\$31.269.666,00, respectivamente; Ainda a este título foi glosada a despesa de Cr\$ 2.520.000,00 no Ex. 80, correspondente aos pagamentos feitos pe-

la "Produtos Vitória S.A." a controladora da recorrente. Em 31.12.79 a recorrente incorporou a "Produtos Vitória S.A."

c. A justificar a glosa das despesas com os contratos de prestação de serviços, a fiscalização entendeu infringindo o art. 191 e §§ do RIR/80, uma vez que, como afirma, o seu pagamento "constitui-se em mera liberalidade por parte do contribuinte para com a sua controladora, pois conforme verifiquei, faz-se totalmente inútil os ditos serviços dada a estrutura produtiva, administrativa e mercadológica do contribuinte, além de que os ditos serviços não são absolutamente especificáveis e muito menos identificáveis". (fls. 2/Vsº).

2. A impugnação (fls. 20/33) relativamente ao excesso de remuneração, afirma estar equivocada a autuação ao considerar que o lucro real da interessada seria igual a "zero". Sustenta que apurou lucro real em valor superior a Cr\$ 125 milhões compensado com o prejuízo apurado na sociedade que incorporou ao final de 1979. Desta forma, não poderia prevalecer o critério utilizado pela fiscalização para apurar o excesso de remuneração.

3. No tocante a glosa de despesas com base nos contratos firmados, conclui resultar da compreensão equivocada dos fatos, argumentando:

a. O agente fiscal não especificou qual a regra mestra do artigo 191 do RIR/80 infringida, limitando-se a afirmar que os pagamentos decorrem de mera liberalidade;

b. Improcede a afirmação de que os serviços não foram especificados ou identificados na medida em que a simples leitura da cláusula quarta do contrato firmado é suficiente para concluir ao contrário, senão vejamos de sua transcrição juntamente com a cláusula terceira que passamos a fazer:

~~"CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS"~~

3) Nessas condições e com base nesse objetivo obri



ga-se a CONTRATADA a prestar a CONTRATANTE todos os serviços para os quais seja solicitada, não só mediante orientação como também pela própria execução, através de seu pessoal especializado.

- 4) Tais serviços compreenderão controle de qualidade de produção de cervejas, de malte, de refrigerantes, de sucos, de essências, de gás carbonico, tratamento de despesas e resíduos ; serviços de engenharia de manutenção e seu controle em todos os prédios, máquinas, equipamentos e outros materiais direta ou indiretamente empregados na industrialização; administração e fiscalização de obras civis, hidráulicas, mecânicas, elétricas e de vapor; administração financeira de investimentos, incluindo sistema de caixa, financiamentos, fontes e aplicação de recursos, administração de compras de máquinas, equipamentos e outros materiais, direta ou indiretamente empregados na industrialização; planejamento e controle de vendas, pesquisa de mercado e de canais de distribuição, planejamento de propaganda de publicidade; planejamento de controle de exportações; planejamento e administração de compras de matérias-primas, materiais secundários e de consumo no país e no exterior; elaboração de orçamentos de vendas, de compras, de investimentos de caixa e outros necessários que forem; planejamento de administração de pessoal, de administração de salários, de seleção, de recrutamento e treinamento de pessoal e de benefícios sociais; fixação de sistemas de segurança e de serviços gerais; serviços de contabilidade comercial, fiscal e de custos, assistência jurídica em todos os ramos do direito, sem exceção, serviços de auditoria comercial, fiscal, contábil, trabalhista, financeira e outras."

c. Da mesma forma, improcede a afirmativa de serem os serviços inúteis. É conclusão subjetiva totalmente alheada a realidade dos fatos que constituem a mecânica operacional do complexo Antartica.

d. Os serviços contratados são imprescindíveis a consecução das finalidades empresariais da recorrente. As verificações procedidas pela fiscalização não tem o condão de negar a efetivação dos serviços contratados. ~~Em nenhum momento foi negada a concretização e efetiva prestação dos serviços contratados.~~

e. Os serviços contratados foram efetivamente prestados isto é matéria incontroversa porque a fiscalização procedeu às verificações cabíveis e não contestou a realização dos serviços avençados.

f. Cita J.L. Bulhões Pedreira:

"Nas empresas com personalidade jurídica, as despesas que não contrariem dispositivos legais tem a seu favor a presunção de serem necessários e normais. Se a empresa as registra e elas são impugnadas pela Administração, a esta cabe demonstrar que não são necessárias ou normais."

"Imposto de Renda, Edição JUSTEC, pág. 6-20-6.34(13) -"

4. Considerando o teor da impugnação apresentada, procede-se a diligência junto a sede da recorrente para apurar se os contratos suportando as despesas glosadas haviam sido registrados no INPI. A interessada comprova que o INPI não registrou o referido contrato por não envolver transferência de tecnologia. (fls. 70).

5. A informação fiscal de fls. 71 conclui pela procedência da impugnação, afirmando expressamente,:

a. "Da análise criteriosa do texto da impugnação inferir-se-ia que o contribuinte estaria remunerando a tecnologia que a Cia. Antartica Paulista amealhou nos seus 90 anos de operação e que no caso estaria transferindo para a autuada."

b. "Durante a fiscalização em diversas conversas mantidas com o pessoal da empresa, não pude especificar ou identificar nenhum destes meros serviços. Na impugnação o contribuinte diz que esta remunerando tecnologia para em seguida negar terminantemente."

~~6. A decisão singular (fls. 73/76) mantém a exigência inicial, pelas seguintes razões, em síntese:~~

Acórdão nº 101-74.411

a. Quanto ao excesso de retiradas por entender que o lucro real a ser considerado é aquele após a compensação dos prejuízos, concluindo que "... Tendo ocorrido compensação de prejuízos o lucro real será aquele que for encontrado após a diminuição de prejuízos de exercícios anteriores.

b. relativamente as despesas por conta de serviços entende que a discussão gira em torno de saber se as despesas glosadas são ou não necessárias. Afirma que a empresa para defender-se teria alegado que as despesas envolvem transferência de tecnologia.

c. Para concluir pela tributação destas parcelas finalmente, entende que "Se não houve transferência de tecnologia não ocorreram os serviços se houve o respectivo contrato teria que estar revestido de todas as formalidades previstas nos artigos 231 a 234 do RIR/80".

7. No recurso voluntário de fls. 79/83, lido em plenário, ratifica as razões de impugnação, acrescentando:

a. Inexistir dispositivo legal prevendo que na determinação do excesso de remuneração o que deve prevalecer é o lucro real após feita compensação de prejuízos;

b. Ratifica não estar em discussão se os serviços contratados foram ou não foram realizados. A manutenção da exigência decidida pela DRF decorre do entendimento de que se inexistiu transferência de tecnologia não houve serviços;

c. A discussão se limita a saber se os serviços em questão são ou não necessários, o que segundo entende ficou incontestavelmente comprovado. Ratifica não ter alegado em qualquer momento que o contrato em questão envolvia transferência de tecnologia. Insiste que o contrato é de mera prestação de serviços.

d. Para evitar os altos custos com a manutenção de equipes especializadas nas diversas áreas abrangidas pelo contrato, são os serviços respectivos praticados por sua controladora que dispõe de estrutura necessária para tanto.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

De difícil solução, sem dúvida, se apresentam os li
tígios submetidos a este Colegiado, quando a exigência fiscal decor
re da redução dos lucros do exercício, na quantia correspondente às
importâncias transferidas das controladas para as controladoras, com
suporte em contratos em que se prevê pagamentos a título de remune-
ração do que os autuados conceituam como serviços diversos relacio-
nados com a produção, com as vendas ou com assessoria técnico-admi-
nistrativa-contábil e legal.

Isto porque:

a) A pessoa jurídica sujeita à tributação com base
no lucro real deve manter escrituração com observância das leis co-
merciais e fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 2º e Decreto-lei número
1.598/77, art. 7º);

b) Segundo o art. 47 e seus parágrafos da Lei núme-
ro 4.506, de 30/11/64 (matriz legal do disposto nos artigos 162 e
seus §§ 1º e 2º do RIR/66 e RIR/75 e 191 e seus §§ 1º e 2º do
RIR/80), somente são dedutíveis

"despesas necessárias à atividade da empre
sa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (ca
put do art. 47)

assim consideradas

"as pagas ou incorridas para a realização
das transações ou operações exigidas pela atividade
da empresa" (art. 47, § 1º)

como tal tidas

"as usuais ou normais do tipo de transa-
ções, operações ou atividade da empresa" (art. 47,
§ 2º)"

Ora, é indiscutível, seja em razão da doutrina ou jurisprudência (administrativa ou judicial), seja em face de texto legal expresso, que a escrituração somente faz prova quando mantida com observância das disposições legais e comprovada por documentos hábeis, como expressamente estatui o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, textualmente:

"Art. 9º - omissis -

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

Quanto à obrigatoriedade de individuação e clareza da escrituração, já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) impunha ao comerciante a obrigatoriedade de lançar, em ordem cronológica e com individuação e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser ratificado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina, atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, conclui que, para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio 1971, 5a. ed., pág.239).

Atenta a essa doutrina, o Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969, reforçou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos ou papéis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

~~"A individuação da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969 (e também o art. 12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemen-~~

to integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração."

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão.

Pois bem, ao ser auditada a escrita, as fiscalizadas limitam-se a apresentar aos auditores fiscais um contrato assinado entre a controlada e a controladora e a prova da remessa. Nada mais. Inexiste documento que ateste o montante da despesa efetivamente realizada, ou seja, deixam de ser apresentados os documentos hábeis que comprovem a efetiva materialização da despesa, isto é, os elementos estranhos aos livros que amparem a escrituração redutora do lucro tributável, dado que o único documento apresentado: o contrato assinado entre a controladora e controlada é desprovido da necessária eficácia para autorizar a redução do lucro do exercício, isto é, não permite que as simples remessas pactuadas entre os interessados se revistam do caráter de despesas.

A análise das condições que cercam a assinatura desses pactos, revela que, além de a controladora já deter a maioria do capital da controlada, os sócios da controladora, geralmente, ainda compõem o capital votante da controlada, e, normalmente, por si ou seus familiares são os dirigentes comuns e simultâneos das duas sociedades. Portanto, como ensina ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, in Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda, Ed. Res. Tributária, SP., 1974, embora tais atos reúnam o consenso das participações acionárias, sejam inatacáveis do ângulo jurídico formal, nem por isso, contudo, se pode acolher prima facie, a legitimidade

jurídica ou a idoneidade de tais atos, dado que podem colimar um propósito não jurídico, qual seja o de, sob a proteção de negócio formalmente válido, distorcer o que deve ser a vontade e o interesse da empresa e dela transferir para a controladora uma vantagem econômica, através de modalidade negocial mais benéfica do prisma tributário. Este o traço objetável: pode viciar-se a vontade da empresa, como pessoa jurídica dotada de personalidade autônoma da de seus controladores e cujos interesses não coincidem necessariamente com os de seus sócios ou acionistas controladoras. Noutros termos, admitida a teoria institucional da empresa que, do prisma jurídico, não se confunde com a pessoa de seus titulares e que, do econômico-financeiro e também social, persegue finalidades próprias, segue-se que qualquer ato, embora em torno dele se arregimente a totalidade dos sócios ou acionistas, contrário a tais pressupostos, de alguma forma é inautêntico, fictício, porquanto nega a essência mesma da organização empresarial, estruturada para fins lucrativos e não beneficentes, ainda quem em prol de seus detentores. No processo formativo da vontade da empresa pode introduzir-se um elemento estranho, que desnatura aquela vontade, por contrário aos interesses próprios da sociedade. Tanto assim é, que seria inconcebível o procedimento se favorecesse terceiros, que não tais controladores.

FABIO KONDER COMPARATO, in O Poder de Controle na Sociedade Anônima, RT, pág. 298/299, assevera que

"No grupo econômico de subordinação, as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial. É a sociedade controladora que toma, soberanamente, as decisões mais importantes, em matéria de investimentos imobiliários, de participação societárias, de criação de sucursais, de linhas de produção, de empréstimo a longo prazo, máxime de empréstimos debenturísticos, de abertura de capital e, até mesmo, às vezes, quanto aos critérios de contratação de empregados de nível superior e de outorga de poderes de representação.

.....

Ora, essa perda da autonomia de gestão empresarial traduz-se freqüentemente, senão sempre pelo sacrifício dos interesses de cada sociedade

ao "interesse global do grupo". Os patrimônios sociais tendem a confundir-se, e tudo se passa nesse campo, como frisou um autor, analogamente ao princípio dos vasos comunicantes. As transferências de lucros ou de prejuízos são obtidas das mais variadas formas."

Conseqüentemente, esse contrato celebrado entre controladora e controlada, não pode ser oposto ao Fisco, como fundamento para considerar as transferências para a controladora como despesa, nem como prova da necessidade do desembolso para a manutenção da fonte produtora.

Com efeito, sendo certo que "despesa é a mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido sem ter como contrapartida a aquisição de novo direito ou o aumento de valor de direito existente," como escreve JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, in Imposto de Renda, JUSTEC - EDITORA, vol. II, pág. 369, ao contrário de custo que tem como contrapartida acréscimo de valores de ativo, especial atenção deverá o Fisco dedicar na análise da imputação aos resultados do exercício dos valores desembolsados enquadráveis na primeira espécie, vez que, ao contrário dos custos, os benefícios ou contrapartida oferecida ao patrimônio que eles empobrecem, no caso de contrato entre controlada e controladora, poderão ser nulos, beneficiando somente a última.

Daí aceitar a doutrina e exigir a jurisprudência, na análise sistemática da legislação do tributo, que, para conceituar certos desembolsos como despesas, isto é aceitar-se a sua de dutibilidade, do lucro do exercício, deverão atender a certos pres supostos, tais como:

- certeza e documentação de sua existência;
- serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Já vimos que, no caso de despesas cuja beneficiária seja a controladora, ~~a existência do registro da transferência~~ do numerário da controlada para a controladora e o "contrato" por elas firmado, não satisfaz os objetivos da certeza e documentação.

o que seria o suficiente, até prova em contrário, quando entre os contratantes não houvesse qualquer vínculo societário ou de outra natureza, capaz de propiciar a distribuição oculta de resultados (v.g.: de parentesco e comando entre os signatários etc.).

Nestas condições, o pressuposto da necessidade, no caso de contrato entre controladas e controladoras, assume características peculiares, obrigando o intérprete, para o resguardo dos interesses coletivos, a somente considerar materializado tal requisito, quando, entre outros, se façam presentes os fatores que permitam aquilatar:

1º) A identificação e quantificação da prestação contratada;

2º) A efetiva prestação e mensuração do serviço contratado, eventualmente prestado;

3º) A vinculação do que no contrato se alega ser objeto de remuneração e as atividades da remunerante;

4º) A existência de comutatividade nas condições estabelecidas no contrato.

A identificação e quantificação, ou seja, a verdadeira natureza do serviço a ser remunerado, exige que os serviços sejam suficientemente individualizados (especificados e identificados) por meio de critérios definidos, para que a controladora possa fazer prova quantum satis da sua efetiva prestação. Portanto, deve obedecer a critérios previamente estabelecidos, através de parâmetros objetivos e não atentatórios às perquirições do direito fiscal, político e social, ou seja, do interesse coletivo.

A comprovação da efetiva prestação, bem como a mensuração, dos serviços prestados, é indispensável para que se possa aquilatar a imprescindibilidade e estrita necessidade do desembolso dos recursos para a consecução das atividades da contratante (con)

trolada). Essa comprovação nos dirá em que medida se trata de despesas vinculantes ou necessárias, nos termos da legislação de regência. A impossibilidade de dimensionar, através de critérios definidos, os serviços efetivamente prestados, prejudicará a dedutibilidade dos desembolsos, dado que a legislação do Imposto sobre a Renda só admite como despesas operacionais os gastos de que não haja qualquer dúvida quanto à necessidade (quantitativa e qualitativa).

A jurisprudência têm sido iterativa no entendimento de que, indemonstrados os serviços prestados, indedutíveis são os gastos correspondentes. Pela simples e óbvia razão de que não há como se apurar em que medida se trata de despesas necessárias, usuais e normais, nos termos do art. 47 e §§ da Lei 4.506/64.

Se assim não fosse, ou melhor, se bastasse mera referência a serviços prestados por funcionários de coligada ou controladora, teríamos o mesmo que fazer letra morta das normas legais sobre os requisitos de dedutibilidade de despesas, para dizer o mínimo.

A vinculação (ou necessidade stricto sensu) do que no contrato se pactua como objeto de remuneração e as atividades da remunerante (controlada) deve ser específica a cada um dos negócios ou operações da contratante e não genericamente ao tipo de atividade da empresa.

Assim, necessárias ou vinculativas serão as despesas que, sem a sua realização, a empresa não poderia exercer a sua atividade; não poderia realizar as transações e operações que caracterizam o seu tipo de negócio. Sabido que toda despesa é um emprego de dinheiro, que, na definição da lei, não se destina a integrar custos operacionais, pode definir-se a despesa necessária como aplicação de dinheiro na satisfação da necessidade de um serviço ou de uma utilidade. O caráter de necessário não está no pagamento da despesa realizada, mas na realização mesma da despesa como aplicação de dinheiro na satisfação de uma necessidade.

A comutatividade das condições estabelecidas no contrato, obrigam o julgador à comparação entre o serviço efetivamente

prestado e o preço pago por tal prestação, daí a relevância da i-
dentificação e quantificação do serviço estabelecido e da mensura-
ção do serviço efetivamente prestado. A comutatividade das condi-
ções, no caso de sociedades controladas e controladoras, decorre de
imposição do estatuído no art. 245, da Lei nº 6.404, de 15/12/76 ,
verbis:

"Os administradores não podem, em prejuízo da
Companhia, favorecer sociedade coligada, con-
troladora ou controlada, cumprindo-lhes ze-
lar para que as operações entre as socieda-
des, se houver, observem condições estrita-
mente comutativas, ou com pagamento compensa-
tório adequado; e respondem perante a Compa-
nhia pelas perdas e danos resultantes de a-
tos praticados com infrações ao disposto nes-
te artigo. " (o grifo é da transcrição)

Sendo certo que os acionistas da controladora já
se beneficiam dos resultados da controlada, através da participação
em seus lucros, participação na direção de ambas as empresas, além
de outras formas menos lícitas que não cabe aqui examinar, exige a
lei comutatividade de condições; logo, não pode o Fisco ser prejudi-
cado ante a eventual existência de contratos que não atendam àquele
requisito.

Nestas condições, o pagamento pelos serviços presta-
dos deve visar ao reembolso dos custos suportados pela controladora
com a execução dos serviços e não a obtenção de qualquer margem de
lucro na atividade, salvo se o objetivo social da controladora for
a prestação de serviços contratados com a controlada, quando aquela
poderá cobrar pelos serviços o preço que cobraria de terceiros.

Conseqüentemente, entendemos que (salvo prova em
contrário, isto é, demonstração inequívoca de que o montante trans-
ferido pela controlada em benefício da controladora corresponde aos
custos suportados por esta com a prestação dos serviços ou equivale
ao preço por ela cobrado de terceiros na execução de iguais serviços)

estará quebrada a comutatividade, quando, para remunerar os servi-
ços contratados entre controlada e controladora, se estabelecer um

percentual do montante de vendas ou então um preço fixo, mensal ou anual, dado que ambos dificilmente corresponderão à realidade.

Os casos trazidos ao conhecimento deste Conselho provam de forma contundente a irreabilidade de tais estipulações, como nos tem sido dado observar da leitura de contratos que, com cláusulas mais ou menos sofisticadas, mas de cujo conteúdo pouco divergem, se tem estipulado para cobrir know how de vendas, propaganda, e assistência administrativo-contábil-legal percentuais de remuneração que variam de 2% a 22%. Quando a remuneração é fixa, o que temos visto é que começa com um valor relativamente insignificante no primeiro exercício e, a medida que a controlada ("contratante") vai tendo lucros, a quantia passa a crescer na mesma proporção, às vezes com aumento até duas vezes por ano.

Seria de perguntar-se qual o percentual ou valor fixo correto? Pergunta de difícil resposta, dado que a prefixação, seja em percentual ou valor fixo mensal ou anual, somente corresponderia a remuneração para a prestação de serviços, se os custos do executor fossem também previamente estabelecidos, o que geralmente não ocorre.

Evidentemente que, nestas condições, não pode o FISCO sujeitar-se a que as controladas, mediante simples pretextos de existência de pacto, escrito ou não, distribuam indiretamente os resultados a seu talante, quando é notório que os negócios entre controladas e controladoras, em razão da facilidade que oferecem à manobras, beneficiando seus interesses e não os da coletividade, devem ser cercados de muito maiores cautelas.

As bases estimativas entre empresas de um mesmo grupo, somente é admissível em caráter provisório.

Despesas indiscriminadas, porque objeto de estimativa colhida em forma de percentual aplicado sobre a receita de vendas dos produtos, não se afinam com as disposições do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, que exigem para a comprovação delas o requisito de ~~pagas ou incorridas e seus valores ajustados às transações efetivamente realizadas~~, isto sem se desprezar que o artigo 45, § 2º, do mesmo diploma, ordena aplicarem-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

A legislação fiscal de regência, quando quer estabelecer dedução de custos ou despesas operacionais em bases estimativas, declara-o expressamente, como ocorre, por exemplo, entre outros, com o caso de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Os valores desembolsados, sob a forma de percentual, a título de gastos com vendas, propaganda, assistência administrativa etc., em verdade não constituem despesas realizadas ou incorridas, mas simples expectativa de despesa que, por sua condição aleatória, dá à conta que a representa a característica de provisão. E como somente as provisões constantes da reserva da lei são admissíveis, constitui a hipótese uma contrariedade à lei.

Esse critério, além de não ser legal, também não é justo porque, sendo a transação baseada em critério estimativo de percentagem, não autorizado em lei, e, portanto, variável dentro da faculdade de cada um atribuir este ou aquele índice percentual, envolve despesa imaginária, hipotética, incerta...

Ademais, deduz-se que o imaginário, hipotético, ou incerto, considerados sob o prisma do Direito, são termos da mesma proposição jurídica e se opõem àquilo que é real. O que é real há de justificar-se sempre por meio de prova isenta de dúvida, vale dizer, por meio de prova hábil. E desde quando se confere característica de prova hábil àquilo que se situa no terreno da hipótese, ou, ainda, sobre o qual adejam incertezas?

Do ângulo fiscal, nem se diga que a operação obedece a uma natureza peculiar sem afrontar a legislação do imposto de renda, porquanto o critério adotado cotrapõe-se à noção do lucro real. O lucro, para ser real, deve manter harmonia com a dedução de despesas que correspondam à realidade das transações a respeito das quais aquelas sejam pagas. O critério pretendido quebra tal harmonia, porque dá ensejo a reduzir o lucro real pelo abatimento de pseudo despesas que, por dependerem de circunstância aleatória, cujo evento pode não ocorrer, são imaginários, hipotéticos, ou incertos.

Basta, pois, haver a compensação de dispêndios com transações imaginárias, para tirar a característica de real ao lucro cogitado pela

legislação do imposto de renda.

A remuneração deve ser justa, mais precisamente deve atender à condição de comutatividade. Não se pode aceitar, sequer como princípio de discussão, os argumentos extremos segundo os quais: ou se permite a dedução integral ou nada se permite.

Se de alguma forma a controlada se beneficiar do serviço devidamente identificado cuja efetiva prestação possa ser mensurada, a dedução será legítima, na medida do que se comprovar ter a controlada beneficiado e do valor reembolsável à controladora pela prestação de tal serviço.

A fixação do preço entre controladora e controlada, ao contrário do que alguém possa imaginar ou alegar, para efeitos fiscais, não é matéria administrativa de economia interna entre as contratantes, dado que o preço é fator essencial em tudo que diga respeito ao Fisco, notadamente em razão das apontadas implicações, e também porque ele não foi parte na formação do contrato.

O valor a ser cobrado pelos serviços prestados, como ponderou um contribuinte, que teve ganho de causa neste Conselho, deve ser proporcional "ao reembolso dos custos suportados pela prestadora dos citados serviços que efetivamente os prestou conforme atesta a farta documentação anexa, inclusive discriminando—se mensalmente os respectivos ressarcimentos por áreas de atividades administrativas da Companhia." O contrato deve revestir a condição comutativa e não, sob a forma jurídica de prestação de serviços, dissimular também uma distribuição de resultados ou remuneração de patentes ou marcas e isso cabe a autuada comprovar, em razão das peculiaridades do fato.

A necessidade e legalidade da dedução está sujeita ao crivo da Fazenda Pública, em razão de seus objetivos e finalidades ~~des institucionais, bem como das conseqüências da imputação aos resultados das importâncias transferidas à controladora.~~

Portanto, na hipótese de a glosa das reduções do

lucro decorrer da inobservância dos comentados fatores, não poderão as apelantes obter êxito neste Tribunal Administrativo, embora através de perícias contábeis posteriores, em que a Fazenda Pública seja chamada a sobre ela se pronunciar, possam vir a ter êxito total ou parcial, na Esfera Administrativa, através da restituição do todo ou de parte do tributo e demais acessórios pagos, ou então em embargos à execução executiva que lhe venha a ser movida.

Alega-se ainda, nos apelos ao Conselho, ser incabível a exigência, dado que se provado que as importâncias lançadas como despesa em Manaus constituíram receita da sua controladora de São Paulo, empresa esta sujeita à tributação normal: a glosa das despesas implicaria em dupla incidência (principal argumento jurídico-econômico apresentado).

Em primeiro lugar, só para argumentar, não se tem trazido aos autos prova de que a controladora tenha oferecido à tributação lucro líquido operacional superior às importâncias recebidas como remuneração por serviços prestados de suas controladas.

Em segundo lugar, juridicamente e para efeitos fiscais, a controlada (Manaus) e a controladora (S. Paulo), são pessoas jurídicas distintas; embora tanto a controladora (SP) como a controlada (Manaus) tenham acionistas comuns e possam ser dirigidas pelos mesmos controladores. A dupla incidência no sentido de tributação da mesma verba duas vezes, só pode como tal ser cogitada para efeitos fiscais, independentemente de qualquer norma estabelecer regras expressas, se se tratar da mesma pessoa jurídica, o que não é o caso, pois não se trata de Matriz e Filial.

Em terceiro lugar, a dupla incidência, no sentido de que a importância que eu recebi, já foi receita de outra pessoa física ou jurídica e, portanto, já deve ter sido alvo da incidência do I.R., e que voltará a ser receita de outra pessoa jurídica (se eu vier a comprar um aparelho de televisão, por exemplo) ou de outra pessoa física (v.g., se pagar aula particular): é uma constante.

A legislação fiscal (e não a política fiscal) é alheia

a esses fatos, mesmo porque seria inviável determinar exatamente em que montante uma parcela desembolsada por um ente jurídico sofrerá a incidência do mesmo tributo em outro ente jurídico, pois neste ela pode ser aplicada na produção de bens cuja receita não seja tributável, pode até ser desviada para fins que nem sequer atendam aos objetivos sociais da perceptora etc. Enfim, a legislação só analisa o desembolso em razão da ótica do pagante e não do beneficiário da importância.

Em quarto lugar, a legislação do Imposto sobre a Renda só exclui, mediante as cautelas que estabelece, a incidência sobre os lucros apurados e regularmente distribuídos entre pessoas jurídicas e outros casos especiais expressamente indicados, o que não é o caso dos autos.

Por um lado, é certo que em todos os casos em que a lei não permite a dedução das parcelas desembolsadas, total ou parcialmente, como é o caso dos pagamentos que ela não considera, segundo as suas regras, necessários à atividade da empresa (glosa total) ou as considera parcialmente desnecessárias (v.g.: as despesas de propaganda ou de honorários acima de determinados limites (glosa parcial): existe, na aceção posta no recurso pela autuada, indiscutivelmente uma dupla incidência.

Por outro, não é menos verdadeiro que certas importâncias doadas a entidades beneficentes ou governamentais, dentro de certos limites, são excluídas da incidência na pessoa jurídica que as paga e também não são submetidas a incidência na entidade que as recebe, em razão da isenção ou imunidade.

No próprio caso destes autos, a recorrente não poderia afirmar que a sua controladora teria pago o tributo sobre as importâncias que lhe pagou, eis que embora fossem contabilizadas pela segunda, o seu potencial tributário seria fatalmente reduzido com o pagamento de honorários e outros desembolsos levados a efeito pela beneficiária.

Portanto, é uma questão de falta de previsão legal

que permita a exclusão da incidência sobre determinada parcela, mesmo que ela efetivamente tivesse sido ou viesse a ser submetida a incidência em outra pessoa jurídica ou física.

Em quinto lugar, embora o argumento seja inconsequente frente à legislação de regência, não é menos certo que o eventual oferecimento à tributação de parcelas recebidas de outra pessoa jurídica: nunca serviu, nem serve de suporte para que, frente a legislação do I.R., a pagadora subtraia dos resultados operacionais tais desembolsos (assim como, a falta de inclusão por parte da beneficiária dos rendimentos: não seria motivo para glosa da despesa na pagadora, se o serviço fosse efetivamente prestado e na quantidade das despesas contabilizadas.

Finalmente, não é menos certo que toda a isenção do I.R., originária de incentivos fiscais no campo regional ou setorial, além de ser concedida aos lucros apurados de acordo com a legislação fiscal aplicável, impõe-lhe, ainda, a lei contraprestações; sob pena de abrir as portas da locupletação à custa da coletividade, visto que, sendo o benefício fiscal concedido visando a capitalização da empresa: não se poderia admitir que a Administração de qualquer empreendimento incentivado se arrogasse o direito de: v.g., atribuir-se uma remuneração, per capita, de Cr\$3.000.000,00 por mês, ou onerasse os custos com pseudo despesas, através do desvio de recursos para coligadas ou diretores. Não seria lógico que a legislação incentivadora, cujo objetivo é a capitalização do empreendimento, viesse a conceder o benefício sobre parcelas que o sistema jurídico considera ilegais, exorbitantes ou desnecessárias, como seria o caso de entender-se dispensando o tributo incidente sobre parcelas que a lei manda adicionar à base de cálculo, isto é, sobre lucro formado à margem da contabilidade.

Portanto, o argumento é totalmente inconsistente, como demonstrado.

~~Também se argumenta que sendo as recorrentes isentas do Imposto sobre a Renda o acréscimo das parcelas glosadas ao~~

lucro real nenhuma implicação de ordem fiscal acarretaria.

Em primeiro lugar, cabe consignar que a isenção concedida às autuadas tem como base de cálculo o lucro da exploração e não o lucro real, que pode ser totalmente diferente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19, § 1º); pois, enquanto que o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições (entre as quais se encontram as despesas indedutíveis), exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º); o lucro da exploração é o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores: I - a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, p.único); II. - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e III - os resultados não operacionais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19).

As parcelas indedutíveis pela legislação fiscal são acrescidas ao lucro real para compor a base de cálculo do lucro real, todavia, não integram a base de cálculo do lucro da exploração, que é a base de cálculo para a apuração do lucro que goza de isenção.

A diferença entre as bases de cálculo do lucro real e do lucro da exploração não goza do benefício fiscal, ficando sujeito ao tributo. Conseqüentemente, como as parcelas não dedutíveis não tem nenhuma influência no lucro da exploração o montante do benefício não se alterará.

O mesmo ocorria na vigência do disposto nos arts. 22, 23 e 24 e seus §§ 2º e 6º do Decreto-lei nº 756, de 11/8/69, vez que não concediam isenção subjettiva e incondicionada; pelo contrário, isentavam os resultados operacionais de atividades que tivessem sido consideradas de interesse para o desenvolvimento da região pela SUDAM, do empreendimento situado na Amazonia, apurado de acordo com a legislação fiscal específica. Portanto, tratava-se de isenção objetiva e condicionada.

Assim, a alegação de que "em face da isenção total

de que gozariam as autuadas" não seria viável exigir-se qualquer parcela de tributo em todos os casos em que o incentivo consistisse em isenção: não tinha a menor procedência, pois era a própria lei quem declarava que "a inobservância do disposto neste artigo (art. 24 e §§ do Decreto-lei nº 756/69) importa na perda da isenção ou redução, devendo a repartição fiscal competente promover a cobrança do imposto, acrescido das multas cabíveis e correção monetária (grifamos).

O texto legal matriz havia estabelecido uma isenção objetiva e condicionada, esta isenção também só alcançava os resultados operacionais de atividades que tinham sido consideradas de interesse para o desenvolvimento da região pela SUDAM, desde que apurados de acordo com a legislação de regência e incorporados até o dia 31 de dezembro do exercício seguinte àquele em que foi gozado o benefício. Conseqüentemente, daí se concluía, ainda, que:

1º) se a empresa obtivesse resultados em operações de aplicação de capitais no mercado financeiro ou de atividades comerciais: o imposto incidente sobre estes resultados, mesmo que a empresa houvesse alegado ter incorporado ao capital importâncias muito superiores ao imposto devido, não gozaria do incentivo da dispensa do pagamento do tributo. O Governo visa incentivar o empreendimento e não a empresa, logo os resultados apurados em outras atividades, mesmo situadas na Amazônia, estarão em igualdade de condições com quaisquer outras situadas em outra parte do País.

2º) do mesmo modo, o tributo incidente sobre parcelas acrescidas aos lucros contábeis por força de lei, tais como glosas de despesas, excessos de remuneração, multas por infrações fiscais etc. não se constituindo em resultados financeiros do empreendimento (resultados operacionais) o tributo sobre elas incidente terá de ser recolhido aos cofres públicos, como reiteradamente tem decidido esta Câmara, sendo oportuno citar-se a ementa do Acórdão número 101-72.732, prolatado por esta Câmara, em sessão de 20/07/80, referente a outra empresa estabelecida na Amazônia, de que foi Relator o eminente ex-Vice-Presidente deste Colegiado, Dr. Fernando Cícero Velloso, tendo-se assentado, ipsis litteris:

"IRPJ - ISENÇÃO - DESPESAS OPERACIONAIS - A despesa realizada não é considerada operacional ou não, unicamente, em função de contrato firmado entre as partes. Outros fatores podem levar a classificarmos determinada despesa como operacional, incluindo a efetividade, necessidade, relação com a atividade explorada e etc. No caso, o descumprimento das normas contratadas, assim como a liberalidade havida no seu pagamento nos levam a concluir por sua tributabilidade. Não é porque goza a sociedade do direito à isenção do imposto sobre a renda que pode se considerar imune a tributação deste imposto. O não atendimento das regras gerais sobre contabilização e outras podem ocasionar a tributação de determinada importância, ainda que a sociedade seja isenta do imposto." (grifamos)

Aí tínhamos a teórica e verdadeira ratio essendi do disposto no art. 295 do RIR/75, eis que tratando-se de parcelas de lucro apuradas em ação fiscal, isto é, tratando-se de imposto apurado e lançado ex officio pela Administração Fiscal não fazia jus ao benefício fiscal, vez que só o objeto de lançamento por declaração, como geralmente é apurado o incidente sobre os resultados regularmente contabilizados e cuja declaração incumbe ao administrado: seja para recolhê-lo aos cofres públicos, seja para capitalizá-lo, como mandava o Decreto-lei nº 756/69; gozava do benefício fiscal. Exigia-se que fosse regularmente informada a declaração de rendimentos apresentada, pois é neste documento que os contribuintes devem, para controle da Administração Fiscal, indicar o valor da isenção ou redução, tal como estabelecido no art. 299 do Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, textualmente:

"Art. 299 - As pessoas jurídicas que obtiverem o reconhecimento do seu direito aos benefícios previstos nos artigos 256, 257, 258, 267, 268, 273 e 279 apresentarão suas declarações de rendimentos, nas quais indicarão o valor da isenção ou redução correspondente a cada exercício financeiro, destacado para efeito de incorporação ao capital da empresa beneficiada."

e no art. 513 do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, in verbis:

"Art. 513 - A pessoa jurídica que obtiver o reconhecimento de seu direito à isenção ou redução

ção de que tratam os artigos 440, 441, 442, 446, 450, 451, 452, 456, 460, 464, 470 e 473 em cada exercício financeiro destacará na sua declaração de rendimentos o valor da isenção ou redução."

Ora, se não foi apurado pela pessoa jurídica o imposto devido, pois ele decorre de rendimentos subtraídos e distribuídos ilegalmente, isto é, com infração à lei, é evidente que além de não ter sido indicado na declaração de rendimentos o respectivo montante do incentivo: trata-se de imposto que não poderia gozar do incentivo da incorporação, pois decorre de parcelas redutoras de lucros desviados pela autuada para a sua controladora. Neste sentido é a jurisprudência também da Colenda 3a. Câmara deste Conselho, como se observa da ementa do Acórdão nº 103-03.055, prolatado à unanimidade em 22/09/80, a seguir transcrita:

"INCENTIVOS FISCAIS - SUDENE

O imposto devido em virtude de lançamento "ex officio" ou suplementar não é amparado pelos incentivos previstos nos arts. 256 a 305 do RIR/75, por força do disposto no art. 295 do mesmo Regulamento.

O valor das isenções ou reduções, está condicionado à sua capitalização, nos termos do art. 297 do citado RIR. Logo, não estão amparadas pela isenção parcelas subtraídas, indevidamente, ao lucro real, por lhes ser dada destinação diversa, com diminuição correspondente da base de cálculo do incentivo."

3º) Do exposto, torna-se despicienda qualquer argumentação no sentido de que a empresa incorporou ao capital eventuais montantes superiores ao que seria a economia de imposto incidente sobre as parcelas acrescidas ao lucro, em razão da ação fiscal levada a efeito, pois:

3.1 - a autuada foi acusada de imputar aos custos (deduzir) indevidamente determinadas verbas;

~~3.2 - do ponto de vista da política fiscal, os objetivos visados pela lei fiscal foram frustrados, na medida em que os pa-~~

gamentos realizados com infringência da legislação fiscal aplicável, constituem verdadeiros desembolsos de recursos para fins não agasalhados pela legislação. A legislação de incentivos, desobrigou o sujeito passivo do recolhimento do tributo que incidira apenas sobre os resultados operacionais positivos regularmente contabilizados. Qualquer outra parcela que, segundo a legislação de regência, integre a base de cálculo, sofrerá a imposição fiscal, isto é, o imposto correspondente terá de ser recolhido aos cofres públicos e não incorporado, notadamente o incidente sobre as parcelas que eventualmente tenham sido pagas em desobediência à legislação fiscal, pois se constituem em verdadeiras parcelas de lucro distribuído, independentemente do eventual resultado das operações sociais, regularmente apurado, a exemplo da reiterada jurisprudência deste Conselho quanto às despesas de propaganda, que se constituam em autênticos desvios de lucros.

Note-se que o disposto no art. 19, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/77, não alterou este entendimento, estabelecendo, isto sim, novas hipóteses de perda da isenção, em razão das novas restrições impostas aos capitais incorporados com incentivos.

Vale lembrar, finalmente, que a empresa, mesmo isenta, está obrigada a apresentar declaração de rendimentos (art. 380 do RIR/75 e 592 do RIR/80) e calcular o tributo, como se devido fosse (art. 299 do RIR/75 e 513 do RIR/80), acrescentar ao lucro contábil o Imposto de Renda pago em exercícios anteriores, os excessos de retiradas, e as multas por infrações fiscais, etc, sendo-lhe, por sua vez, facultado excluir do valor tributável a parcela correspondente a receita de exportação, calculando o incentivo sobre o lucro da exploração.

Por fim, argumentava-sé, a exemplo do que foi feito com a tese da dúpla incidência, não ter sentido, em termos econômicos, exigir-se agora o pagamento do imposto quando a autuada já tivesse promovido a incorporação de reservas livres em montante superior a economia de imposto que teria de ser incorporado.

Quanto a esta alegação - conclusão, cabe esclarecer que, apesar da aparente lógica que parece encerrar, ela não é correta:

a) Em primeiro lugar, porque quando se trata de despesas indedutíveis, o imposto não podia, nem pode ser incorporado: ele tem de, obrigatoriamente, ser recolhido aos cofres públicos, eis que tratando-se de parcelas não agasalhadas pela legislação fiscal, o imposto não decorre dos resultados positivos apurados pela contabilidade, mas de parcelas acrescidas ao atual lucro real (tributável) por força de lei. Este é o entendimento manso e pacífico desta Câmara, como se observa da leitura da ementa do Acórdão número 101-71.699, prolatado a unanimidade em sessão de 18.06.80, sendo Relator o ilustre integrante desta Câmara, Dr. RAUL PIMENTEL, que passo a transcrever:

"IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS - A isenção do art. do Dec.lei 756/69, não alcança a tributação sobre parcelas adicionadas ao lucro, tais como excesso de remuneração e multas por infrações fiscais, por não decorrerem do empreendimento incentivado mas sim de imposição legal."

b) Em segundo lugar, porque, em face da disciplina própria a que estão sujeitos os capitais incorporados, quando decorrentes de incentivos fiscais, não há como a estes equiparar as eventuais incorporações de lucros ou reservas livres. O regime jurídico de ambos é diferente.

Nenhuma isenção condicionada serve de passaporte para a imunidade, principalmente, para o desembolso de recursos em favor da beneficiária - controladora.

Por outro lado, a transferência de recursos entre sociedades pode acarretar outras conseqüências socialmente graves, tais como: prejudicar os acionistas minoritários da controlada, empobrecer a Região incentivada com o desvio dos recursos e beneficiar os acionistas e dirigentes da controladora, propiciando-lhes maiores retiradas etc.

~~O exame das declarações de rendimentos das controladas também, em certos casos, revela sérias distorções que estão~~

recomendar uma auditoria mais profunda e conjunta na controlada e controladora.

Concluindo a parte introdutória, entendemos que embora o aspecto econômico geralmente não se dissocie do jurídico e também seja certo que quando o econômico se contrapõe ao jurídico e este que, em razão da obediência que todos devemos à lei, tem de prevalecer.

No exame concreto, submetido à deliberação deste Colegiado, a Fiscalização acusou a apelante de haver infringido o disposto no art. 191 e §§ do RIR/80 (que tem sua matriz no art. 47 e §§ da Lei nº 4.506/64) ou seja, entendeu que o desembolso não era vinculatório ou necessário as atividades da autuada, além de afirmar não serem especificáveis e muito menos identificáveis os eventuais serviços prestados, lendo-se na peça básica (fls. 20):

"... este procedimento infringiu o Art. 191 e §§ do mesmo Regulamento, uma vez que contitue-se em mera liberalidade por parte do contribuinte para com a sua controladora, pois conforme verifiquei faz-se totalmente inútil os ditos serviços dada a estrutura produtiva, administrativa e mercadológica do contribuinte, além de que os ditos serviços não são absolutamente especificáveis, e muito menos identificáveis."

Em razão de a autuada haver, na peça impugnatória, da do a entender existir transferência de tecnologia entre controlada e controladora e não mera prestação de serviços, quando escreveu que o Agente Fiscal não pode conhecer

"todos os detalhes relativos ao plano operacional técnico, administrativo e comercial, de uma empresa que é produtora de cervejas e refrigerantes, cujo "Know-how" é acervo constituído ao longo de noventa anos de experiência industrial e comercial de sua Controladora.

Mais que isso, não cabe à fiscalização intervir sobre a filosofia de atuação de um grupo de empresa do porte do Complexo Antarctica que, se decidiu pela centralização do planejamento e controle de uma série de atividades de suas Controladas, fê-lo por conveniência ditada por mais de 90 anos de sucesso empresarial."

a autuada foi intimada a apresentar o contrato com o registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial do contrato em que houvesse sido previsto a transferência do "know how", tendo alegado, em resposta que os

"Contratos dessa natureza não representam transferência de tecnologia, porque são meras prestações de serviços. (grifamos)

Por isso, não estão sujeitos a averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI.

Junta-se, a resposta dada a Requerente pelo I.N.P.I. quando consultou esse Instituto para averbar os Contratos de Prestação de Serviços que celebrara com a Companhia Antartica Paulista Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos."

As afirmativas da recorrente de que o contrato entre ela e a controladora somente envolviam "meras prestações de serviços" foi confirmado pelo documento emitido pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial e dirigido a Companhia ANTARCTICA Paulista Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos (fls. 70), onde se declara:

"levamos ao conhecimento de V.Sas. que os itens: "Prestação de serviços para necessidades de engenharia civil, mecânica, hidráulica e elétrica"; "Prestação de serviços relativo ao controle de fabricação de cervejas e refrigerantes"; "Assistência contábil e legal, planejamento econômico, auditoria e demais sistemas de orientação jurídica tributária"; constantes em todos os contratos, não caracterizam transferência de tecnologia e sim mera prestação de serviços. Como tal, não são passíveis de averbação neste Instituto.

Quanto aos itens: "Cessão de uso da exploração de marcas" e "Cessão de uso de modelo de garrafas", com remuneração NIHIL, devem ser o objeto de contratos específicos, compatibilizados aos dispositivos constantes no Ato Normativo nº 15, item 2."

Em face desses fatos, a Fiscalização sustentou inalterada a exigência, concluindo que

"Durante a fiscalização em diversas conversas mantidas com o pessoal da empresa não pude especificar ou identificar nenhum destes meros serviços. Na impugnação, o contribuinte diz que está remunerando tecnologia para em seguida negar ter minantemente.

Senhor julgador, não é mais o caso de se continuar correndo atrás das palavras do contribuinte, uma vez que ele muda de opinião muito rapidamente, conforme seu interesse, de repente o serviço é um para logo em seguida ser outro, isto quer me parecer é que estes meros serviços não existem, pois do contrário o contribuinte já os teria provado desde a fiscalização em todas as oportunidades que lhe foram dadas."

A autoridade julgadora a quo, manteve, na íntegra, a exigência fiscal após concluir que

"Senão houve transferência de tecnologia, não ocorreram os serviços, e se houve, o respectivo contrato teria que estar revestido de todas as formalidades. Previstas nos artigos 231 e 234 do RIR/80.

A vista disso é de ser mantido o lançamento, pois está mais do que caracterizado que de uma forma ou de outra, a empresa não encontra amparo no seu comportamento."

Na peça recursal a apelante reitera tratar-se de prestação de serviços e que em qualquer momento a Fiscalização alegou que "os serviços contratados entre a recorrente e a sua controladora não foram efetivamente prestados", dado "nada haver nos autos que possa sequer fazer presumir que os serviços contratados não tenham se efetivado;"

Em face do exposto, verifica-se, preliminarmente, quer na peça básica, quer na decisão singular se cuidou de remunerar transferência de tecnologia, tendo a própria autuada e os documentos acostados aos autos também negado tal caráter ao serviço contratado; logo, é totalmente impertinente por despicenda qualquer ~~consideração em torno das condições de dedutibilidade da transferência de tecnologia~~, em razão de tal matéria não ser objeto do presente litígio.

Portanto, o que está em causa é a identificação e quantificação do serviço contratado, a efetiva prestação e mensuração do serviço contratado e eventualmente prestado; a vinculação do contratado e remunerado para as atividades da recorrente e a comutatividade das condições da prestação contratada, vez que, tratando-se de pacto entre controlada (sociedade de capital fechado) e controladora, a assinatura desse documento e a transferência do numerário da controlada em benefício da controladora não é o suficiente para transformar e qualificar um desembolso em despesa. Esses documentos não atestam a certeza e documentação da existência das despesas, nem a necessidade de seu desembolso às atividades da empresa.

Para identificar e quantificar o serviço contratado foi juntado aos autos o contrato e aditivos de fls. , lendo-se no primeiro deles:

"Obrigar-se a CONTRATADA (Cia. Antartica Paulista - IBBC) a prestar a CONTRATANTE todos os serviços para os quais seja solicitada, não só mediante orientação, como também pela própria execução, através de seu pessoal especializado.

Tais serviços compreenderão controle de qualidade de produção de cervejas, de malte, de refrigerantes, de sucos, de essências, de gás carbônico; tratamento de despejos e resíduos, serviços de engenharia de manutenção e seu controle em todos os prédios, máquinas, equipamentos e outros materiais direta ou indiretamente, empregados na industrialização, administração e fiscalização de obras civis, hidráulicas, mecânicas, elétricas e de vapor; administração financeira de investimentos, incluindo sistema de caixa, financiamentos, fontes e aplicação de recursos; administração de camaras de máquinas, equipamentos e outros materiais, direta ou indiretamente empregados na industrialização; planejamento e controle de vendas,; pesquisa de mercado e de canais de distribuição; planejamento de propaganda e publicidade; planejamento e controle de exportações; planejamento e administração de compras de matérias primas, materiais secundários e de consumo, no país e no exterior: elaboração de orçamentos de venda, de compras, de investimentos, de caixa e de outros necessários que foram; ~~planejamento de administração de pessoal de administração de salários, de seleção e recrutamento e treinamento de pessoal e de benefícios sociais; fixação de sistemas de segurança e de serviços gerais; serviços de contabilidade co~~

mercial, fiscal e de custos; assistência jurídica em todos os ramos do direito, sem exceção; serviços de auditoria comercial, fiscal, contábil, trabalhista, financeira e outras.

- 5) Os mencionados serviços serão fornecidos por quaisquer meios de registro ou informação possíveis, sendo prova de sua prestação telegramas, cartas, relatórios, pareceres, memorandos e outros métodos assemelhados.
- 6) A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA a remuneração mensal de Cr\$ 309.662,00 (trezentos e nove mil seicentos e sessenta e dois cruzeiros) reajustada de comum acordo, cada seis meses.
- 7) Todas as despesas incorridas com pessoal pela CONTRATADA, inclusive alojamento, passagens e refeições, serão reembolsadas pela CONTRATANTE."

Os preços mencionados na cláusula sexta tiveram a seguinte evolução de Cr\$ 309.662,00 em janeiro de 1977; Cr\$ 435.600,00, em janeiro de 1978; Cr\$ 980.493,00, em julho de 1978, retroagindo para Cr\$ 850.000,00 em janeiro de 1979, passando em agosto do mesmo ano de 1979 para Cr\$ 1.190.000,00; em janeiro de 1980 para Cr\$ 1.964.282,00 e em julho do mesmo ano de 1980 para Cr\$ 3.247.329,00, sempre por mês. Nos anos de 1981 e 1982, a contratada desembolsou Cr\$ 93.282.612,00 e Cr\$ 215.203.344,00, respectivamente.

Vê-se, portanto, que o rol dos serviços contratados é a mais genérica possível, abrangendo uma gama variadíssima de atividades, inexistindo qualquer quantificação. Ao que tudo indica corresponde para tal fato, o previsto na cláusula terceira do pactuado, onde está escrito que "a CONTRATADA se obriga a prestar à CONTRATANTE todos os serviços para os quais seja solicitada,...", daí afirmar o auditor fiscal que não pudera especificar ou identificar a efetiva prestação dos alegados serviços, parecendo-lhe que

"estes meros serviços não existem, pois do contrário o contribuinte já os teria provado desde a fiscalização em todas as oportunidades que lhe foram dadas." (fls. 72).

Quanto a efetiva prestação e mensuração do serviço contratado e prestado, nada ficou demonstrado, quer dizer, a Fiscalização não encontrou provas de sua prestação, apesar de sua documentação, ca

so efetivamente prestados, ser fatal, não só em face da distância, como em razão do previsto na cláusula sétima, onde se estabeleceu que a fiscalizada arcaria com as despesas incorridas com pessoal pe la CONTRATADA, inclusive de alojamento, passagens e refeições, mediante reembolso.

Também nenhuma prova trouxe aos autos a recorrente, seja setorial ou global, seja mensal ou anual. Inexistem relatórios de viagens, qualquer prova de pesquisa de mercado efetuada em Manaus, onde a recorrente tem a sua fábrica e sua potencial clientela ou qualquer outro serviço prestado.

A vinculação ou necessidade do que no contrato e nas petições, impugnatória, de esclarecimentos e recursal, se alega ser objeto de remuneração e as atividades da remunerante, em razão do consignado nos parágrafos anteriores está totalmente prejudicado, não sendo de mais acrescentar: ser lógico que boa parte do pactuado pudesse ter grande valia, quando a Fiscalizada iniciou suas atividades mas ser ilógico e, portanto, de duvidosa necessidade, por exemplo, que em julho de 1980, quando passou a pagar Cr\$. 3.247.329,00 por mês, a fiscalizada ainda necessitasse remunerar exatamente os mesmos serviços.

Note-se que para remunerar a efetiva prestação de serviços, como o próprio termo indica, o serviço tem de ser realizado e não simplesmente colocado à disposição. Do contrário deparar-nos-íamos com a exigência de uma taxa arrecadável pelos Poderes Públicos em razão do serviço estar à disposição do pagante, mas, vedado aos particulares para o efeito de deduzir o desembolso do lucro real, em prejuízo da FAZENDA NACIONAL.

Vale aqui lembrar o que foi dito na parte introdutória, no sentido de que "indemonstrados os serviços prestados, indedutíveis são os gastos correspondentes. Pela simples e óbvia razão de que não há como se apurar em que medida se trata de despesas necessárias, usuais e normais" como o exige o art. 47 e §§ da Lei nº 4.506/64 (art. 161 e §§ dos Regulamentos do I. R. de 1966 e 1975, e 191 e §§ do RIR/80).

Note-se que a prova da quantidade e qualidade do serviço efetivamente prestado cabe a quem alega que desembolsou os recursos em troca, ou seja, compete às fiscalizadas, vez que ao FISCO seria impossível provar o inexistente (prova negativa).

A condição comutativa, também não foi atendida, em razão não só do declarado nos tópicos anteriores, mas porque como foi previamente estabelecida uma remuneração fixa mensal, a qual, geralmente e até prova em contrário, sempre é totalmente divorciada da realidade dos eventuais gastos em que a controladora venha a incorrer para prestação dos "serviços contratados". No caso dos autos essa irrealidade é ainda mais nítida, vez que, além da remuneração mensal fixa, prevista na cláusula sexta, a controlada ainda era obrigada a reembolsar a controladora todas as "despesas incorridas com pessoal, inclusive alojamento, passagens e refeições." Ora, tendo em vista que, em face da natureza dos serviços contratados a despesa com pessoal, em geral, era a única despesa previsível e esta tinha de ser reembolsada à controladora, fica claro que a remuneração mensal fixa não passa de uma distribuição antecipada e extrabalanço de parte dos resultados, sob o disfarce de pagamento de pseudo serviços, em total afronta às disposições da legislação fiscal.

A obediência ao princípio da comutatividade de condições é tão importante nos contratos entre controlada e controladora que o legislador a erigiu em pressuposto legal, todavia, mesmo que isso não tivesse ocorrido, o Fisco ainda teria meios indiretos de erigi-la em requisito condicionador, em face de outra condição prevista em lei, ou seja, da necessidade do desembolso para as atividades da fiscalizada, vez que o pressuposto da necessidade de corre de dois indissolúveis componentes, o serviço a ser prestado e a remuneração que por ele se pagar. Se o Fisco não pudesse questionar a remuneração não poderia aquilatar a necessidade, pois esta é sempre relativa em relação ao contrato. Para satisfação de toda a necessidade exige-se um preço e este, no caso de controlada e controladora, tem de obedecer ao princípio da comutatividade.

Portanto, além de ser certo não se poder presumir a realização de um serviço que sequer a Fiscalização logrou indiciariamente identificar como efetivamente prestado, também a au-

tuada nada se preocupou em comprovar, pois a simples referência a serviços a serem prestados por funcionários da controladora, não significa que eles venham a ser prestados, nem em que medida o foram e, portanto, qual o valor proporcional para o atendimento da condição comutativa e, ipso facto, o ônus que a contratada pudes-
se vir a ter com tal prestação, para o efetivo reembolso.

Quanto ao excesso de remuneração, melhor sorte não assiste à recorrente, eis que o limite de remuneração dedutível está vinculado ou melhor tem como limite 30% do lucro real, antes de feita a dedução dessa: mesmas remunerações (DL. 401/68, artigo 16, § 1º), sendo permitido, em qualquer caso, a dedutibilidade da remuneração mensal igual ao valor limite de isenção para o efeito de desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado (idem, art. 16, §30).

Ora, se o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas inclusões, exclusões ou compensações (entre as quais são expressamente elencados os prejuízos apurados em quatro períodos-base anteriores) previstas ou autorizadas pela legislação tributária, conforme art. 6º combinado com o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/67; quando o contribuinte opta pela compensação de prejuízos, o seu lucro real será aquele lucro líquido do exercício, após a compensação levada a efeito, como dispõe textualmente a lei.

Por outro lado, se do ponto de vista jurídico não há qualquer dúvida, do ponto de vista econômico não se chegaria a outro resultado.

Com efeito, se na hipótese de a empresa ter prejuízo, se permite que integre este prejuízo, compensável com os lucros futuros, o limite de remuneração previsto em lei para os seus dirigentes, nada mais equânime que nos exercícios em que o Fisco permitisse a compensação levasse em consideração essa redução da base de cálculo. Do contrário, estaria o Fisco sendo prejudicado duplamente ao: 1º) nada receber no ano do exercício do prejuízo e ainda autorizar compensar um prejuízo no qual se inclui a remuneração legalmente dedutível ou compensável, no exercício em

que vier a ter lucro; 2º) autorizar a compensação de prejuízos (inclusive de remuneração) de exercícios em que nada recebeu a título de imposto.

Por outro lado, a lógica não aconselharia outro proceder, pois, mesmo quando a empresa tem resultado operacional negativo, se após a adição ao lucro líquido do exercício das parcelas previstas em lei (geralmente, despesas não dedutíveis, mas justificáveis do ponto de vista comercial e empresarial) se toma como referência para o cálculo aquele resultado final, após a adição (que é o lucro real), é evidente que também será este o padrão a ser tomado quando ocorram exclusões ou compensações previstas na própria lei.

Finalmente, uma consulta ao Formulário da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica nos revelará que o LUCRO REAL, considerado pela legislação, tanto para o cálculo dos limites de remuneração dedutíveis, como para o cálculo da Provisão para o Imposto sobre a Renda, é encontrado pela fórmula: LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO + ADIÇÕES (-) EXCLUSÕES (-) COMPENSAÇÕES = LUCRO REAL.

Conseqüentemente, a recorrente somente se enganou na parte que lhe convinha, não merecendo, assim, provimento, também nesta parte o seu recurso.

Em face de todo o exposto, NEGO provimento ao recurso.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO FERNANDO CÍCERO VELLOSO

1. - O que se discute em relação ao item de maior relevância é se as despesas pagas pela controlada por conta do contrato firmado com a sua controladora são dedutíveis como custos ou despesas operacionais, apesar de o respectivo contrato não se encontrar registrado no INPI.

2. - O auto de infração, entretanto, para justificar a glosa destas despesas, considerou infringidos os artigos 191 e §§ do RIR/80, na medida em que entendeu decorrerem, os pagamentos, de mera liberalidade, vez que, como teria apurado, os serviços contratados eram não identificáveis, inúteis e não quantificáveis.

3. - A decisão singular, finalmente, para justificar a manutenção da glosa, abandonando as justificativas acima, acaba por construir raciocínio segundo o qual o contrato assinado entre a recorrente e sua controladora em São Paulo, envolvia "transferência de tecnologia" ou o pagamento de "royalties" e aluguéis, concluindo:

- a. se inexistiu "transferência de tecnologia", os serviços não foram prestados; e
- b. se ocorreu "transferência de tecnologia" o contrato firmado não atende às formalidades dos artigos 231 a 234 do RIR/80.

4. - A recorrente, não obstante, insiste em afirmar que em momento algum sustentou que o referido contrato envolvia "transferência de tecnologia" ou o pagamento de "royalties" e aluguéis. Ratifica o que vem afirmando desde a sua impugnação quanto ao fato de o contrato firmado ser exclusivamente de serviços, e a efetividade dos mesmos nunca ter sido questionada.

5. - Não estão presentes nos autos as razões que levaram a autoridade singular a partir da premissa de que o contrato envolvia "transferência de tecnologia" nas condições da legislação tributária, para o que não podemos esquecer tratar-se de remuneração.

ção paga pela recorrente, sociedade brasileira com sede em Manaus, a sua controladora, com sede em São Paulo.

ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA

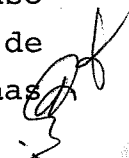
6. - A esta altura, vale tentar definir exatamente o que corresponde aos termos "royalties" e assistência técnica para o que é necessário também abordar a questão relativa à cessão do uso de tecnologia.

6.1- Através de um contrato de assistência técnica, o possuidor de conhecimentos tecnológicos ou sobre organização de processo de produção, os transmite a outra pessoa para serem utilizados por esta última em sua produção.

6.2- Geralmente, o preço cobrado por esta transferência se baseia no faturamento dos produtos vendidos com a utilização dos conhecimentos transferidos, o que, ressalte-se, não é o caso dos autos na medida em que o preço contratado era fixo; não obstante, também é verdade, ser freqüente a sua alteração. O que se paga nestes casos é o que se convencionou denominar "transferência de capital tecnológico".

6.3- Segundo Bulhões Pedreira, "...Antigamente a expressão capital tecnológico" tinha conotação de invenção protegida por patente cujo uso o titular cede a terceiros em contratos denominados de "licenciamento de patente ou processo", recebendo o rendimento denominado "royalty...". As dificuldades crescentes que os proprietários destes processos tinham em protegê-los de seus concorrentes, na medida em que a sua patente necessariamente envolvia a divulgação das técnicas utilizadas; possibilitando a sua imitação com pequenas alterações, acabou por levar as grandes empresas a manter sigilo sobre suas invenções, passando as mesmas a optarem por transferi-las diretamente por contrato, ao invés de utilizarem-se do processo de patente.

6.4- Ainda segundo o autor citado, "...as duas modalidades de negócio são idênticas, na sua natureza de cessão de uso de capital tecnológico em troca de remuneração sob a forma de "royalties" ou prestação de assistência técnica diferindo apenas



quanto ao aspecto de o capital ser ou não protegido por patente de invenção", daí porque, prossegue o advogado, "...decorrência dessa identidade de natureza, a lei fiscal e a lei sobre capital estrangeiro trataram conjuntamente e subordinaram ao mesmo regime legal os pagamentos a título de "royalty" e de assistência técnica, administrativa, ou semelhante". Por fim, conclui: "...O objeto do contrato de assistência técnica é, por conseguinte, a cessão do uso de capital tecnológico ou de "Know how" de produção. Como em todos os contratos que formalizam trocas de serviços produtivos, o fornecedor da assistência técnica não vende um bem (material ou imaterial) resultante de atividade de produção da empresa, mas aluga fator de produção que a locatária utiliza na sua atividade de produção..."

6.5- Já os "Royalties", são os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso fruição e exploração dos direitos enumerados, exemplificativamente, na Lei 4.506/64 a saber: recursos naturais, patentes, marcas de indústria e comércio e direitos autorais.

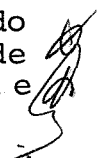
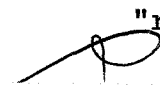
LEGISLAÇÃO

7. - Antes de verificarmos a natureza específica do contrato em discussão, é conveniente verificar a origem dos dispositivos da lei fiscal que atualmente tratam do assunto e foram citadas pela decisão singular - arts. 231 a 234 do RIR/80, como é feito a seguir:

7.1- Através do art. 74 da Lei 3.470/58 é que foram introduzidos na legislação do imposto de renda os requisitos para a dedutibilidade das despesas com os pagamentos à título de (a) "royalties" pela exploração de patente de invenção, marcas de indústria e de comércio e; b) assistência técnica, científica administrativa ou semelhantes. Prevê este dispositivo:

"Lei nº 3.470 de 28.11.58:

Art. 74 - Para fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas, como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e



de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º - Serão estabelecidos e revistos periodicamente segundo o grau de essencialidade.

§ 2º - Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste art. e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 3º - A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feito mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903/45) ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços."

7.1.1- Há decisão desta 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes entendendo que somente a partir da averbação do respectivo contrato no INPI são as despesas com o pagamento pelo uso de licença para exploração de marcas e patentes dedutíveis. E mais, consta da ementa deste acórdão 101-72.904 que a averbação do contrato era condição para dedutibilidade, consoante dispunha o art. 52 do Decreto-lei nº 7.903/45 (DOU 08.11.82 - fls. 20.753).

7.1.2- Na realidade, porém, o art. 52 do citado Código de Propriedade Industrial de 1945, não impunha como condição para dedutibilidade da despesa a averbação do contrato de cessão no INPI, antigo Departamento Nacional de Propriedade Industrial, até porque era matéria estranha aos seus objetivos. O que estabelecia este artigo era o seguinte:

"Decreto-lei 7.903 de 27.08.45:

Art. 52 - O ato concessivo da licença para a exploração do invento privilegiado só produzirá efeito, em relação a terceiros, depois de anotado no Departamento Nacional de Propriedade Industrial, onde, para esse fim, o interessado deverá apresentar o título hábil que ali ficará arquivado".

7.1.3- Da sua leitura fica claro a distinção entre

"produzir efeitos em relação a terceiros" e "condição para dedutibilidade das despesas respectivas". Para fins tributários, os efeitos de qualquer ato nem sempre ficam condicionados ao fato de produzi—rem, legalmente, efeitos contra terceiros.

7.1.4- A enumeração dos exemplos provando o contrário seria maçante, bastando recordar as disposições a respeito da tributação do lucro obtido com as alienações de imóveis, participações societárias e outros, não bastasse o Art. 109 do Código Tributário Nacional prever que a essência dos atos e suas conseqüências tributárias não se condicionam à forma pela qual são praticados, como se verifica de sua transcrição a seguir:

"Lei 5.172 de 25.10.66:

Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

7.1.5- Resta claro, portanto, somente com o advento do artigo 74 da Lei 3.470/58, é que foi introduzida na legislação do imposto sobre a renda os requisitos para dedutibilidade das despesas a título de "royalties" e assistência técnica em questão.

7.1.6 - Segundo Bulhões Pedreira, o que se visou coibir foi a prática de sociedades brasileiras controladas por capital estrangeiro, remeterem para os sócios controladores no exterior parte dos lucros sob a forma de "Royalties" ou assistência técnica, como forma de diminuir o lucro tributável das sociedades brasileiras e fazer com que a remessa para exterior ficasse sujeita, apenas, à incidência do imposto de 25% sobre rendimentos de residentes no exterior. Escapava-se, desta forma, à incidência do imposto sobre os lucros das pessoas jurídicas domiciliadas no País.

7.1.7- É importante consignar que o advogado citado chama a atenção para o fato de que tais disposições serem de natureza exclusivamente tributária, pois como diz "...ainda não se instituíra o regime de registro de capital estrangeiro e de transferência de rendimentos devidos a pessoas residentes no exterior..." o que justifica, segundo entende, "...a lei não ter distinguido entre

beneficiários residentes no País ou no exterior". Ressalta, todavia, já exprimir o dispositivo naquela época o que denomina "...preocupação tanto com o balanço de pagamentos internacionais quanto com a evasão de imposto sobre a renda."

7.2 - Posteriormente, com a publicação da Lei número 4.131/62 disciplinando a aplicação de capital estrangeiro no País e as remessas de valores para o exterior e instituindo não só a SUMOC, hoje Banco Central do Brasil, como o próprio registro dos capitais e remessas ao exterior a título de, entre outros, "royalties e assistência técnica, foram reproduzidas em seu art. 12, as normas contidas no art. 74 e parágrafos da Lei 3.470/58, acrescentando: (1) restrições a dedução de despesas de assistência técnica e outras em função do prazo de introdução de processos especiais de produção - 5 anos, prorrogáveis por mais 5 anos; (2) proibição de remessas para o exterior de "royalties" pelo uso de patentes entre filial ou subsidiária de empresa no Brasil e sua matriz com sede no exterior.

7.3 - A Lei 4.390/64, alterando dispositivos da Lei 4.131, previu em relação ao assunto, autorização para que a então SUMOC pudesse verificar, quando julgasse necessário, a efetividade da assistência técnica, administrativa ou semelhante prestadas às empresas no Brasil, quando implicassem na remessa de divisas para o exterior.

7.3.1- Com as Leis 4.131 e 4.390, portanto, segundo entende o advogado antes referido, "...passaram a coexistir na legislação dos regimes sobre "royalties e pagamentos de assistência técnica, um para efeito de determinação do lucro real sujeito ao imposto de renda das pessoas jurídicas e outro para efeito de remessas cambiais para o exterior...".

7.4 - Com a adição da Lei 4.506 ainda em 1964, a dedutibilidade destas despesas com "royalties" e "assistência técnica" foi novamente regulamentada, se bem que tenha sido mantido, basicamente, o regime anterior em vigor, com as seguintes alterações: (a) para efeitos fiscais, foi defesa a dedutibilidade de "royalties" feitos pela filial no Brasil a sua matriz a pessoa que detenha o seu controle do seu capital, no exterior; (b) ampliou o conceito de controle para impedir a dedutibilidade destas despesas quando os paga

mentos eram feitos a pessoa que direta ou indiretamente mantivesse o seu controle, sempre se referindo a remessas para o exterior; (c) estendeu essas restrições aos pagamentos por assistência técnica, científica ou semelhante.

7.4.1 - Prévia a norma acima comentada:

"Lei nº 4.506 de 30.11.64:

Art. 52 - As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem os seguintes requisitos:

- a. constarem de contrato por escrito registrado na SUMOC;
- b. corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao país, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- c. o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

Parágrafo Único: Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo quando pagas ou creditadas:

- a. pela filial de empresa com sede no exterior em benefício de sua matriz;
- b. pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto".

Art. 71 - A dedução das despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda será admitida:

- a. quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento;
- ~~b. se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.~~

Parágrafo único: Não são dedutíveis:

- a. os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzem rendimentos como o prédio de residência;
- b. os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresa e a seus parentes em relação a parcela que exceder do preço ou valor de mercado;
- c. as importâncias pagas a terceiros para adquiriros direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- d. os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes;
- e. os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pelo uso de marcas de indústria ou de comércio quando:
 - 1. Pagos pela filial no Brasil de empresa com sedeno exterior, em benefício de sua matriz.
 - 2. Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.
- f. os "royalties" pelo uso da patente de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
 - 1. Que não sejam objeto de contrato registrado na SUMOC e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
 - 2. Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixado pelo Ministro da Fazenda para cada grupo.....em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;
- g. Os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
 - 1. Que não sejam objeto de contrato registrado na SUMOC e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
 - 2. Cujos montantes..... de conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior."

7.5 - Com a publicação da Lei 5.772/71 aprovando o Código de Propriedade Industrial em vigor, previu-se a averbação no

INPI, além dos contratos de uso de patentes, dos que implicassem em "transferência de tecnologia", sendo que com fundamento nesta lei, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 05/74 declarando que a averbação de ato ou contrato no INPI é condição de dedutibilidade de "royalties" pela exploração ou cessão de patentes e marcas, bem como a título de remuneração envolvendo transferências de tecnologia (assistência técnica, científica administrativa ou semelhantes objeto de serviços técnicos especializados). Não fez qualquer distinção entre pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior ou no País.

7.6 - Os preceitos antes referidos, considerando as limitações impostas através da Instrução Normativa citada, foram corporificados no Regulamento do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza aprovado pelo Decreto 75.186/75 (artigos 176 e 177) e repetidos no mesmo regulamento aprovado pelo Decreto 85.450/80 (artigos 231 a 234).

O CONTRATO

8. - Do contrato assinado entre a recorrente e sua controladora em São Paulo, mais especificamente dos serviços ali enumerados, depreende-se a existência de transferência que denominamos "capital tecnológico" entre empresas nacionais, mas não apenas isto.

9. - Com efeito, também parece fora de dúvida, envolver a prestação de inúmeros serviços especializados que nada tem a ver e não se confundem com a transferência em tela, tais como: (a) a fiscalização de obras civis, hidráulicas, mecânicas, elétricas de vapor; (b) a administração financeira de investimentos, inclusive financiamentos; (c) a administração de compras; (d) o planejamento e controle de vendas; (e) as pesquisas de mercado; (f) o planejamento de propagandas; (g) a assessoria jurídica, contábil e de autoria, entre outras.

ALCANCE DAS RESTRIÇÕES:

10. - Como ressaltamos anteriormente e, foi visto no histórico legislativo a respeito do assunto, o contrato firmado entre as partes não envolve a transferência de tecnologia ou "ca

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0283/013.336/81-05
Acórdão nº 101-74.411

pital tecnológico" com a natureza prevista pela legislação tributária na medida em que ocorre entre empresas com sede no País, não implicando na remessa de valores para o exterior que é ao final, o que visa coibir a legislação citada.

11-O que se limita são os excessos na transferência de capital de pessoas jurídicas nacionais a pessoas sediadas no exterior. Aliás, não se pode deixar de ter este aspecto em mente pois é a única justificativa para os arts. 231 a 234 do RIR/80 imporem maiores restrições à dedutibilidade de despesas desta natureza do que as restrições já previstas nas disposições gerais sobre a dedutibilidade de custos e despesas operacionais (Arts. 191 e §§ RIR/80).

12-Aliás, não custa repetir, este é o motivo pelo qual a legislação prevê que entre sociedades brasileiras e sociedades do exterior, a dedutibilidade das despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica, está condicionada à prévia averbação do contrato do INPI. Mas apenas, registre-se, quando o pagamento ou remessa é feito a pessoa no exterior, o que não é o caso em julgamento.

13-A conclusão quanto a este aspecto, portanto, é que os arts. 231 a 234 do RIR/80 não tem qualquer aplicação à espécie na medida em que não restam dúvidas quanto ao fato de o pagamento glosado ter sido feito por sociedade brasileira a sociedade com sede em São Paulo, sem qualquer evasão ou transferência de recursos ao exterior.

13.1-Desde 1978, aliás, consignei ponto de vista nesse sentido, em acórdão unânime do qual fui relator com a seguinte ementa:

"DEDUTIBILIDADE - ASSISTÊNCIA TÉCNICA - EMPRESAS NACIONAIS:

Comprovado se referirem exclusivamente a serviços efetivamente prestados, a dedutibilidade dos honorários contratados e pagos por empresa domiciliada no País a associada também domiciliada no País, independe de prévia averbação do respectivo contrato no INPI; haja vista o previsto no Código de propriedade Industrial em vigor e seus objetivos consoante o

contido no Relatório Final da Comissão Especial da Câmara dos Deputados nomeada para apreciar o Projeto de lei 309/71 da qual se originou....." (Acórdão 101-70.870 de 07.06.78).

13.2-Já naquela oportunidade, ficou registrado no voto proferido:

".....Aliás, sobre o assunto cumpre ressaltar que o Código da Propriedade Industrial em vigor, trata, apenas, da transferência de tecnologia - Art. 126 - para sociedade brasileira de congêneres domiciliada no exterior, o que, conforme foi ressaltado, não se trata do presente.

Confirmando este entendimento, vale transcrever o trecho abaixo contido no "Relatório Geral da Comissão Especial destinada a apreciar o projeto da lei que dá nova redação ao Código de Propriedade Industrial" ao manifestar-se sobre os objetivos do referido Código:

"O Projeto 309/71, atento à realidade econômica brasileira, cuida de um outro aspecto do exercício do direito de propriedade industrial do qual não cogitaram as leis anteriores. Trata-se da prestação de assistência técnica à empresa nacional por congêneres estrangeiras (grifo não é do original), que, muitas vezes adicionam ao custo dos serviços contratados....."

"Visando a obviar tais inconvenientes, o Projeto 309/71, determina sejam averbados no INPI, os contratos que impliquem em transferências de tecnologia".

(Fls. 3/4 - Relatório acima - Câmara dos Deputados)

"Ora, ainda que para argumentar, consideremos envolverem os citados contratos de prestação de serviços, transferência de tecnologia, ainda assim, teríamos a levar em conta, como vimos dos trechos acima transcritos, não destinar-se a obrigação de averbação prévia no INPI, ainda que para efeitos de dedutibilidade das prestações pagas e contratadas, a contratos firmados entre sociedades domiciliadas no País".

O embasamento legal justificativo da glosa destas importâncias, aliás, prevê exatamente a hipótese entre sociedade domiciliada no País, e congêneres domiciliada no exterior, o que, não custa repetir, não é o caso do presente recurso, vez que os contratos foram firmados entre empresas domiciliadas no País."

(Boletim Cambial de 15.06.78 - RJ)

13.3.- Comentando as alterações da Lei 4.506/64, o próprio J.L. Bulhões Pedreira expressamente admite:

"...a dedutibilidade de "royalties" e assistência técnica foi, entretanto, limitada aos pagamentos feitos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior (art. 71, § único, e art. 52); em virtude dessa operação, os limites de dedutibilidades deixaram de se aplicar (para efeito de tributação do imposto de renda) aos pagamentos feitos a pessoas residentes ou domiciliadas no País..."

13.4.- Relativamente a condição imposta pela Instrução Normativa SRF 05/74 para a dedutibilidade destas despesas - prévio registro do contrato no INPI - conclui:

"...Essa exigência de registro não tem fundamento legal. A Lei 4.506/64 só cria restrições à dedutibilidade de pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior. O Registro de Propriedade Industrial tem por finalidade a certeza e a publicidade de direitos de propriedade industrial, e o requisito legal de averbação de um contrato para que a parte contratante adquiriria direito oponível a terceiros nada tem a ver com a disciplina legal da base de cálculo do imposto. Toda e qualquer despesa necessária e normal e dedutível, independentemente de qualquer requisito que não seja estabelecido por lei, porque somente a lei pode definir a base de cálculo do tributo..."

14. Desta forma, improcede a condição invocada pela decisão singular para considerar indedutíveis os pagamentos feitos pela recorrente a sua controladora, caso admitamos que o contrato envolve transferência de tecnologia, senão pelas razões já referidas, pelo simples fato de o próprio INPI (fls. 70) ter negado a averbação do contrato respectivo sob o fundamento de que não envolvia transferência de tecnologia nos termos da legislação própria.

15. Restaria, portanto, verificar se as despesas pagas, no que toca a remuneração pela prestação de serviços, atendem os requisitos mínimos para a sua dedutibilidade como custos ou despesas operacionais:

15.1.- Deve ser lembrado que em um primeiro momento a autoridade alude a desnecessidade dos serviços contratados

com a controladora por inúteis, contratados por mera liberalidade; além de não especificáveis e identificáveis.

15.2.- Limita-se, entretanto, a fazer meras afirmativas a respeito sem qualquer preocupação probante. Posteriormente, inclusive, por entender que o contrato envolvia, apenas, a transferência de tecnologia, abandona a posição adotada inicialmente. A decisão singular, por sua vez, considerando o pressuposto que criou, limita-se a mencionar, apenas, que se o contrato for de prestação de serviços os mesmos não ocorreram.

15.3.- Ao que tudo leva a crer, resolveram desconsiderar o instrumento de contrato juntado aos autos às fls. , sem entretanto justificar a posição adotada.

15.4.- Com efeito, não tem cabimento afirmar que os pagamentos ocorreram por mera liberalidade quando feitos exatamente em função do contrato firmado entre as partes; que os serviços não estavam especificados e identificados, quando o próprio instrumento assinado especifica e identifica os serviços contratados e, finalmente, que os serviços eram inúteis apenas porque levou em conta a estrutura administrativa, produtiva e mercadológica existente, sem ao menos especificar qual é ou esclarecer estar se referindo a estrutura da recorrente ou a do grupo ao qual pertence.

15.5.- As afirmações da fiscalização e da decisão singular são fruto de meras suposições "juris tantum" a respeito da regularidade das despesas pagas. O fato não obsta, entretanto, que a autoridade fiscal, pelos meios que dispõe, apurasse através das diligências necessárias que as despesas contabilizadas não eram dedutíveis, ainda mais quando consideramos que desde o início o recorrente consigna não haver dúvidas quanto a efetividade dos serviços prestados.

~~16. - Finalizando, ainda no que tange ao assunto~~
não podemos deixar de registrar que esta Câmara em vezes anteriores, não obstante o Acórdão citado, tem se manifestado contrariamente a dedução de despesas bastantes semelhantes àquelas em apre-
ciação

Acórdão nº 101-74.411

16.1.- Pelo que me foi dado a conhecer, entretanto, os casos não eram absolutamente idênticos como de resto, nenhum caso o é. O registro é necessário, entretanto, para deixar clara a posição ora adotada.

16.2.- Com este objetivo, inclusive, damos a seguir o nosso entendimento sobre alguns pontos e argumentos que usualmente são levantados para justificar a glosa das despesas em julgamento:

16.2.1. - A liberalidade na fixação do valor a ser pago:

Desde que provada a efetividade dos serviços e a sua necessidade em relação a atividade da empresa que efetivamente os pagou, não há como deixar de aceitar a sua dedutibilidade. Não é porque o valor a ser pago é fixo ou calculado em função percentual previamente fixado que a despesa deixa ou passa a ser operacional.

16.2.2. - Relação entre o preço contratado e o custo dos serviços:

Como o anterior, não é condição prevista em lei para a dedutibilidade das despesas operacionais. Para efeito de sua consideração como tal, carece de fundamentação legal vincular a sua dedutibilidade ao custo da prestação dos serviços. O preço pago, desde que os serviços contratados preencham os requisitos da lei, como visto anteriormente, é despesa dedutível. O preço contratado nestas condições, antes de questão de direito, é matéria de administração interna, não cabendo ao fisco qualquer ingerência no assunto. O que é necessário é saber se as condições que a lei impõe foram cumpridas, e só.

16.2.3. - A circunstância de as contratantes serem vinculadas:

Também não é aspecto relevante na classificação legal da natureza da despesa desde que atenda aos requisitos vistos anteriormente. É claro que por serem coligadas, o fisco deverá ter

maior precaução na apuração dos pressupostos legais para sua admissibilidade, mas é só. Quanto ao mais, adota-se o que foi dito.

16.2.4. - Aspecto econômico e administrativo:

Se bem que não seja matéria de natureza jurídica é importante lembrar que as empresas que se instalam na área da Sudam, com controladoras em outros pontos do País, geralmente por economia de custos, acabam por utilizar a estrutura administrativa; de vendas e; mercadológica, de suas controladoras. Deixam, portanto, de terem custos consideráveis com a estruturação de departamentos especializados e etc.

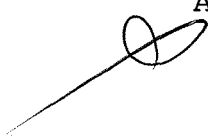
Na medida em que deixa de ter estes custos, mas permanece utilizando a estrutura de sua controladora, não só do ponto de vista mercadológico, administrativo, comercial, de assessoria contábil, jurídica e até mesmo financeira, nada mais razoável do que, ao menos no sistema capitalista vigente, pagar por isto.

O não pagamento destas vantagens sim é que se constituiria aproveitamento indevido. Ao contrário, o pagamento das vantagens com que conta não acarreta qualquer vantagem ilícita, ilegal ou indevida. É pura e simples decorrência da necessidade de as empresas obterem, ao menos as de natureza privada, os maiores lucros com os menores custos.

Por outro lado, não custa repetir que pelo fato de a recorrente gozar de benefícios no pagamento do imposto em razão de sua localização, incorre qualquer prejuízo à Fazenda Nacional. Na verdade, apesar de os empreendimentos localizados na área da SUDAM, na forma da lei, usufruírem de benefícios quanto ao imposto de renda, ao assumirem custos desta natureza, acabam por reduzir resultados beneficiados com a sua transferência à controladora, que, não goza da mesma condição em relação aos seus lucros.

16.2.5. - A necessidade das despesas:

Aspecto inquestionável é o de, a despesa, ser ne-



Acórdão nº 101-74.411

cessária a atividade industrial da recorrente na medida em que, não fosse o apoio tecnológico, estrutural e mercadológico recebido de sua controladora, não mais teria sentido o seu próprio objeto.

É claro, podem dizer alguns, ser a controladora a maior interessada em fornecer esses fatores de produção a sua controlada, mas daí a fornecê-los gratuitamente é outra coisa, principalmente se considerarmos o modelo econômico vigente no País.

No que tange aos serviços técnicos propriamente ditos, sua necessidade também está fora de dúvidas. Não há empresa do porte da recorrente que possa se dar ao luxo de prescindir, entre outros, da assessoria jurídica, contábil, fiscal, dos serviços de auditoria, bem como da assessoria na área de exportação, e no controle de vendas colocadas à sua disposição por parte da controladora.

A autoridade fiscal não conseguiu comprovar a inutilidade da tecnologia e dos serviços objeto de contrato firmado entre as partes, assim como, a decisão singular, não provou sua afirmação concluindo não terem ocorrido os serviços.

Aliás, relativamente a "ocorrência" dos serviços, ou melhor dizendo, a sua efetiva prestação, consideramos aspecto de relevância relativa na medida em que, entre outros, o contrato firmado envolve, também, a transferência de fatores de produção entre empresas domiciliadas no País.

Toda a estrutura necessária a prestação dos serviços especificados está a disposição da recorrente que por isto, entre outros, paga um preço previamente contratado. A circunstância de os serviços serem colocados a disposição da recorrente, independentemente ou não de sua efetiva prestação, implica na "ocorrência" dos mesmos para efeitos de dedutibilidade das despesas, respectivas.

Por estas razões, que no que tange ao aluguel de fator de produção, quer no que se relaciona a prestação de serviços técnicos, a efetividade e necessidade das despesas são incontestáveis.

veis.

17.- Portanto, considerando que o contrato assinado envolve não só a prestação de serviços, como a transferência de capital tecnológico entre empresas nacionais e; considerando que a dedutibilidade dessas despesas não está condicionada a prévia averbação do contrato respectivo no INPI; bem como, não ter sido provada a incorrência dos serviços contratados, entendo que deve ser aceita a dedutibilidade das despesas glosadas.

18. -Com relação ao excesso de remuneração, verificamos que o lucro real da recorrente, considerando a absorção do prejuízo da empresa que incorporou, foi igual à zero.

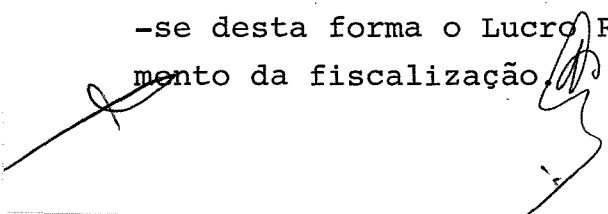
18.1. -Assim não parece razoável que outro valor que não esse possa ser levado em consideração no cálculo do excesso de remuneração. O seu resultado foi igual a zero. Não tem embasamento a pretensão de no cálculo do excesso de remuneração tributável considerar outro resultado.

18.2. -O lucro real é apenas um e como decidiu esta Câmara em acórdão do qual fui relator:

"IRPJ - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO - INDEVIDO O IMPOSTO QUANDO O LUCRO REAL APURADO NÃO É POSITIVO: O lucro real é a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica. As despesas não dedutíveis e o excesso de remuneração a dirigentes devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício para apuração do lucro real. Não há que se falar em pagamento do imposto quando feitas as adições, compensações e exclusões autorizadas por lei, inclusive de prejuízos de anos anteriores inexistir lucro real a ser tributado."

(Acórdão 101-73.154 de 18.03.82)

18.3. -"Mutatis Mutandi" aplica-se ao caso idêntico procedimento, ou seja, na determinação do excesso de remuneração o que será levado em consideração é o lucro líquido após as adições, ~~compensações e exclusões, inclusive de prejuízos. Como procedendo-~~
-se desta forma o Lucro Real é igual a zero está correto o procedimento da fiscalização.



19. - Antes de terminar, é conveniente e necessário registrar que somos partidários daqueles que pensam ser o voto, antes de instrumento de doutrina ou estudo, mera manifestação consubstanciada de convicção do seu signatário em relação ao litígio em julgamento.

19.1 -Em princípio, portanto, o que perseguimos é bem julgar o litígio, como no mais, também é característica dos votos de todos quantos tem esta função nesta 1ª Câmara. A preocupação primeira é mais com a qualidade e boa adequação da decisão ao caso em julgamento do que com o número de páginas em que ela se contém.

19.2 -Isto não impede, entretanto, que exceções como o presente voto possam ocorrer, pelo menos no que diz respeito ao número de páginas, mas é que a complexidade do assunto e, principalmente, o fato de a sua conclusão não coincidir com algumas manifestações firmadas anteriormente, exigiu não pudéssemos ser tão condensados como talvez fosse preferível.

Isto posto e considerando tudo mais que dos autos consta, voto pelo provimento parcial do recurso para efeito de excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 14.760.000,00 e Cr\$.... 31.269.666,00 nos exercícios de 1980 e 1981.

FERNANDO CÍCERO VELLOSO