



MINISTÉRIO DA FAZENDA

..SGC

Sessão de 14 de setembro de 1982

ACORDÃO Nº 101-73.588

Recurso nº - 84.995 - IRPJ - EXS: DE 1977, 1978, 1980 e 1981

Recorrente - CALOI NORTE 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 art. 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. 69). 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.

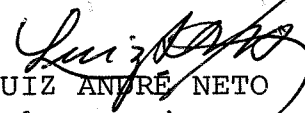
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALOI NORTE S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DE) em 14 de setembro de 1982


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


LUIZ ANDRÉ NETO

- RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 10 JUN 1983

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0283-014.337/81-03

RECURSO N.º: - 84.995

ACÓRDÃO N.º: - 101-73.588

RECORRENTE N.º: - CALOI NORTE S.A.

R E L A T Ó R I O

CALOI NORTE S.A., pessoa jurídica domiciliada na cidade de Manaus, Estado do Amazonas, recorre a este Conselho do ato do Delegado da Receita Federal naquela cidade que, ao julgar a impugnação oposta à cobrança do crédito tributário constituído através do Auto de Infração de fls. 1/4, no montante original de Cr\$ 83.754.517,00, datado de 10 de setembro de 1981, manteve a exigência fiscal impugnada.

2. O lançamento reporta-se aos exercícios de 1977, 1978, 1980 e 1981 e decorreu das seguintes irregularidades:

2.1 - Despesas indedutíveis relativas a comissões sobre vendas, pagas à controladora (Bicicletas Caloi S.A.) e calculadas sobre o valor do faturamento total, sem contrato registrado no INPI, caracterizando mera liberalidade da atuada, nos seguintes exercícios:

1977 - Cr\$ 10.924.525,00
1978 - Cr\$ 18.863.515,00
1980 - Cr\$ 8.685.613,00
1981 - Cr\$ 40.543.613,00

2.2 - Compensação indevida de prejuízo, no exercício de 1980, em virtude da atuada não ter adicionado ao lucro líquido a parcela de despesas não dedutíveis do exercício de 1979, apresentando, por isso, um prejuízo fiscal maior, no valor de Cr\$ 10.024.882,00;

- 2.3 - Despesas não dedutíveis, caracterizadas por gratificações e excesso de retiradas não adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito do cálculo do lucro real, como segue:

Exercício de 1978 - Cr\$ 55.000,00 - gratificações
Exercício de 1980 - Cr\$ 229.000,00 - excesso retiradas
Exercício de 1981 - Cr\$ 893.860,00 - excesso retiradas

3. Inconformada com a autuação, a interessada formalizou a impugnação de fls. 85/95, instruída com os documentos de fls. 96/133, apresentando as seguintes razões assim resumidas:

3.1 - Com relação ao excesso de retiradas, a autuada admite que houve um erro da dedução correspondente e providenciou o recolhimento do imposto devido.

3.2 - Preliminarmente requereu perícia, indicando o Sr. Jorge Sacurai como representante da autuada, para proceder ao exame dos cálculos realizados pela fiscalização, arguindo cerceamento do direito de defesa caso não fosse ela realizada. Apontou erros na base de cálculo, alegando que as inexactidões materiais poderão ser corrigidas pela autoridade de Primeira Instância. Acrescentou que existem valores pagos efetivamente a título de comissões sobre vendas a terceiros, que nos exercícios examinados montam em Cr\$ 22.767.167,00, sendo que o pagamento de comissões sobre vendas à alegada "controladora" é de Cr\$ 56.250.099,00, no período fiscalizado, conforme discriminação na peça impugnatória.

3.3 - No mérito, alegou confusão da fiscalização relativamente a comissões e royalties, havendo, em consequência a errônea capitulação, pois o pagamento de comissões à controladora não está proibido pelo RIR, discorrendo sobre a diferença entre comissões, royalties, assistência técnica e aluguéis, afirmando não existir impedimento legal para o pagamento das comissões à controladora.

3.4 - Se houvesse ocorrido pagamento de royalties, o procedimento disposto no artigo 231 do atual



RIR dependeria de registro no INPT. Não é o caso dos autos, como prova a impugnante.

3.5 - A CALOI NORTE S.A. pagou comissões a BICICLE-TAS CALOI S.A., domiciliada em São Paulo (SP). Sobre isso não restam dúvidas: é da própria essência do auto, além de comprovado por notas fiscais emitidas pela empresa de São Paulo pela contraprestação dos serviços de representação comercial (docs. de fls. /). Está anexada, também, cópia do contrato de representação comercial às fls. .

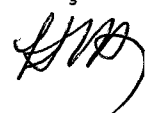
3.6 - A impugnante afirma que não há proibição expressa para tais pagamentos. O enquadramento feito pela fiscalização é imprestável porque o art. 233 do RIR/80 dispõe sobre aluguéis, royalties e assistência técnica pagos a terceiros, o que não é o caso.

3.7 - Analisada e estudada toda a legislação do imposto de renda, verificar-se-á não ser possível enquadrar o procedimento da autuada como infração.

3.8 - Ainda que as empresas sejam coligadas, embora com personalidades jurídicas distintas, nada impede legalmente que haja prestação de serviços de uma a outra, quando então, o pagamento de comissões tem sua razão de ser.

3.9 - A CALOI NORTE S.A., paga, apenas uma vez, a comissão a BICICLETAS CALOI S.A. pela colocação de seus produtos e esta, por sua vez, repassa o pagamento de comissões, no todo ou em parte, à sua própria equipe de vendedores autônomos ou não.

3.10 - No caso do presente auto de infração, todos os atos formais que pudessem revestir de legalidade a operação foram praticados. Existe um contrato escrito firmado entre as empresas conforme já comprovado (doc. 16), e notas fiscais de prestação de serviços cujo correspondente Imposto de Serviços



é pago à Prefeitura Municipal de São Paulo, fato que milita a favor da autuada a presunção juris tantum de que foram observadas as normas previstas nas leis comerciais e fiscais para que a operação se revista de legalidade, e que não pode ser destruída pela vontade da autoridade administrativa.

3.11 - Finalmente, via de consequência, também fica sem fundamento legal a alegada infração disposta no item III do referido auto de infração, relativamente à compensação do prejuízo ocorrido no ano-base de 1978, exercício de 1979, já que, como comprovado, o pagamento das comissões é perfeitamente legal e a sua não dedutibilidade é aberração jurídica que tenta praticar a autoridade fiscal contra texto expresso de lei, relativamente à qual deve ser repudiada.

4. Após as contra-razões da fiscalização, às fls. 134 a 138, o Delegado da Receita Federal em Manaus (AM), pela Decisão nº 021, de fls. 162/164, julgou procedente a ação fiscal para declarar devido o imposto de renda no valor de Cr\$ 29.894.099,00, do qual deverá ser excluída a parcela já paga no valor de Cr\$393.001,00, conforme guias DARF de fls. 133, arguindo como razões de decidir:

4.1 - A interessada nada disse sobre a tributação de gratificações a dirigentes, pagas no ano-base de 1977, no valor de Cr\$ 55.000,00, aceitando tacitamente o lançamento, sem, contudo, resgatá-lo.

4.2 - No que se refere às preliminares suscitadas, é incabível e desnecessária qualquer realização de perícia, a não ser como expediente protelatório. Quanto ao erro substancial alegado pela impugnante, a exemplo da primeira preliminar, igualmente inexistente, porque o que consta dos autos demonstra a correção do lançamento.

4.3 - Quanto ao mérito, no que se refere ao pagamento sob o título de comissões, o exame do processo leva a conclusão de que efetivamente assiste razão ao Fisco,



pois está inequivocamente demonstrado que sob o manto de comissões existia na verdade o pagamento de assistência técnica, bem como o uso de marca. Tudo tem origem no momento em que os pagamentos a título de royalties e assistência técnica obedecem a limites. Procurando fugir a esses limites a interessada e sua controladora derivaram por essa alternativa, que nada mais é do que um disfarce sob o qual se remunera a assistência técnica e o uso da marca.

4.4 - Com relação à bitributação alegada, não procede. O que se discute é dedutibilidade. O fato de uma empresa receber um valor de outra, não significa dizer que a empresa que paga terá direito de deduzir o valor integralmente para fins de apuração do lucro real. Existem condições de dedutibilidade e, no caso, elas não foram respeitadas.

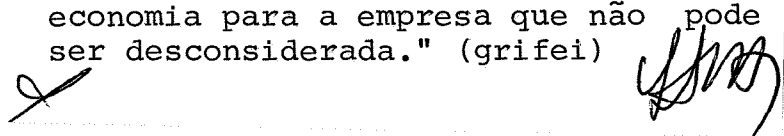
5. Postulando a reforma do decisório de Primeira Instância, o contribuinte interpôs a este Colegiado o tempestivo recurso voluntário de fls. 172/188, alegando em síntese:

5.1 - PRELIMINAR DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - A Recorrente argúi esta preliminar porque a peça básica em momento algum faz referência a pagamento de despesas com assistência técnica e "royalties" pelo uso da marca, como entende a autoridade "a quo" ao fundamentar a decisão recorrida.

5.2 - MÉRITO - Alega que também não pode prosperar a decisão objeto do recurso pelos seguintes motivos:

5.2.1 - As despesas pagas pela Recorrente à sua controladora preenchem as condições estabelecidas na legislação de regência, pois trata-se de comissões sobre vendas efetivamente realizadas pela empresa que percebeu ditas remunerações.

5.2.2 - "O que a recorrente teria que despendar para a manutenção desse serviço e para mantê-lo em condições de se igualar àquele oferecido pela controladora, sem sombra de dúvida seria superior ao montante pago a título de comissões sobre vendas, advindo daí uma economia para a empresa que não pode ser desconsiderada." (grifei)



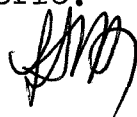
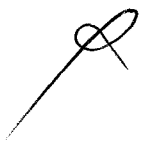
- 5.2.3 - A veracidade de suas afirmações comprovada tratar-se de "comissões sobre vendas" (tal como classificado contabilmente) pagas em razão da efetiva prestação dos serviços, compatíveis com o objeto social da pessoa jurídica.
- 5.2.4 - Não se pode entender que as comissões pagas seriam desnecessárias à atividade da empresa e, assim, não considerá-las como despesas operacionais.
- 5.2.5 - O "Contrato de Representação Comercial, Distribuição Exclusiva e Outros Pactos", firmado entre Caloi Norte S.A. e Bicicletas Caloi S.A., observou todas as formalidades legais e tem plena validade até que se prove o contrário. O pagamento das comissões serve para cobrir as despesas que Bicicletas Caloi S.A. suporta com a execução do contrato firmado entre as partes.
- 5.2.6 - Sendo a recorrente uma empresa que goza da isenção do Imposto sobre a Renda, conforme comprovam os documentos que acompanham o presente recurso (ANEXOS - 7 - "A" a "I"), e se tivesse o contrato firmado entre ela e sua controladora - "Bicicletas Caloi S/A" - o propósito de simular alguma transferência irregular de recursos, o correto seria ocorrer exatamente o contrário do que atualmente se constata. Isto é, recursos da controladora é que deveriam ser transferidos sob outros mantos, a fim de se evitar o pagamento do Imposto devido pela controladora em face da isenção que goza a controlada.
- 5.2.7 Entendeu a autoridade recorrida que, por inexistir a "contraprestação efetiva do serviço", tais pagamentos não poderiam ser tomados como despesas operacionais a título de "comissões sobre vendas". Argumentou a autoridade a quo que a recorrente, com a finalidade de evitar os limites a que estariam sujeitos os pagamentos de "royalties" e "assistência técnica", procurou dissimular uma operação que possibilitasse a transferência de recursos da recorrente para sua controladora sob outro título, mas que na essência

se traduz como remuneração de "assistência técnica e o uso da marca".

5.2.8 - De tudo quanto se disse ressalta cristalino que os pagamentos efetuados pela recorrente à sua controladora são como verdade insofismável, "comissões sobre vendas", jamaiz podendo ser con fundidos com pagamentos de "royalties", por transferência de tecnologia, por assistência técnica ou outra denominação que se lhe queira dar. E são comissões pagas pela efetiva prestação dos serviços, conforme fartamente se comprova pela documentação acostada ao processo.

5.2.9 - Finalmente, face às provas apresentadas e os fundamentos de fato e de direito expendidos, requer o provimento do recurso por inexistir dúvidas quanto ao direito legítimo de deduzir como despesa operacional o valor das comissões sobre vendas pagas à controladora. Entretanto, caso não seja este o entendimento do Conselho, requer se ja considerada a preliminar de mudança de critério jurídico, pela ocorrência de mudança no fundamento legal da exigência, constituindo a decisão recorrida em novo lançamento, o que implicaria na apreciação, pela autoridade de "a quo", das razões de recurso como se impugnação fosse.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.588

V O T O

Conselheiro LUIZ ANDRÉ NETO, Relator:

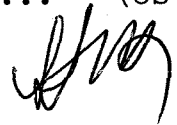
O litígio, excluída a preliminar que se confunde com o mérito, está adstrito à dedutibilidade dos valores pagos pela recorrente a sua controladora (Bicicletas Caloi S/A. - São Paulo), a título de comissões sobre vendas, calculadas mediante um percentual fixo (6,5%) sobre o faturamento total.

2. A preliminar argüida, de mudança na fundamentação jurídica da autuação, é de ser rejeitada. Basta analisar o enquadramento legal constante da peça básica e confrontar com os fundamentos da decisão recorrida para verificar a inexistência de qualquer alteração de critério jurídico. Sequer ocorreu mudança de capitulação legal para a manutenção da exigência fiscal pela autoridade julgadora de primeira instância. Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

3. Quanto ao mérito, melhor sorte não vislumbro para a Recorrente. O contrato de prestação de serviços firmado entre a CALOI NORTE S/A. e sua controladora BICICLETAS CALOI S/A. (detentora da marca CALOI) estabelece que esta última coloca a serviço daquela toda a sua estrutura de vendas, ficando responsável pelo planejamento das vendas, publicidade e administração dos produtos que levam a marca CALOI, fabricados pela Recorrente. Está, aí, a verdadeira assistência técnica na área de administração.

4. A cláusula 6 do citado contrato estabelece:

"6. A "Representante" por suas atividades de representação, distribuição e exportação, fará jus à comissão de 6,5% (seis e meio por cento) sobre todos os negócios realizados sobre o total do faturamento líquido da empresa, excluídas as deduções cabíveis ..." (Os grifos não constam do original).



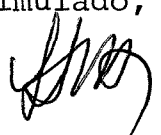
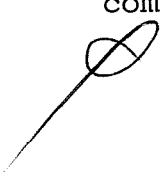
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.588

5. O mesmo contrato, embora de aparente prestação de serviços de agenciamento de vendas, tem por núcleo a remuneração de tecnologia administrativa — know how de vendas. Se assim não fosse, não justificaria o pagamento de comissões efetuado sobre o total das vendas da contratante (Caloi Norte) e não sobre as vendas e efetuadas pela contratada (Bicicletas Caloi S/A.). Grande parte das vendas de Caloi Norte S/A. são realizadas para a própria controladora-representante (Bicicletas Caloi S/A.) que as revende. Como aceitar razoável o pagamento de comissões sobre vendas realizadas à própria intermediária? Acontece é que a contratada (Bicicletas Caloi S/A.) compra parte da produção da contratante (Caloi Norte S/A.) e com o renome feito com sua marca CALOI, coloca essa produção no mercado consumidor. A isto se chama transferência de tecnologia e cessão do uso de marca.

6. À fl. 12 do recurso (fl. 133 dos autos), a recorrente afirma "... como terceiro argumento surge aquele que a recorrente reputa fundamental qual seja o de que sua coligada, empresa do mesmo ramo, mas com linha de produtos distintos, é uma das mais bem equipadas indústrias do País e dispõe de excelente departamento de vendas, com larga experiência no ramo, pessoal altamente treinado, enfim uma bem montada rede de vendedores e distribuidores dos produtos que fabrica". Pelos próprios argumentos da recorrente, verifica-se que o contrato visou transferir à Caloi Norte S/A. tecnologia administrativa em vendas, na qual a contratada (Bicicletas Caloi S/A.) tinha larga experiência. A recorrente, neste tópico, deixou apenas de citar que a contratada possui, também a marca CALOI, já completamente firmada no mercado através de longos anos de atividade de Bicicletas Caloi S/A., a qual, quando coloca à disposição da contratante (Caloi Norte S/A.) todo o seu know how de vendas, coloca, também, a marca CALOI (os produtos vendidos pela contratante, através da contratada são com esta marca).

7. Por outro lado, ficou evidenciado que os pagamentos recebidos pela empresa controladora (Bicicletas Caloi S/A.), com a designação de "comissões", caracterizam-se como ato simulado,

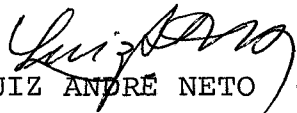


passível de anulação no interesse da Fazenda, segundo o disposto no art. 105 do Código Civil. Essas despesas, espécie dos autos, se caracterizam como royalties ou de assistência (técnica ou administrativa). Esta compreende serviços de assessoramento e consultoria, envolvendo conhecimentos especializados por parte da prestadora, em cada campo de ação, enquanto aqueles são devidos pela exploração de marcas de indústria, processos ou fórmulas de fabricação.

8. A prestação de serviços de publicidade, organização, métodos de venda, etc., no caso sob exame, seria apenas uma decorrência do pacto principal estabelecido entre as partes, todavia, não foi comprovada.

9. Assim, dúvidas não restam de que sob o manto de contrato de prestação de serviços, a contratada (Bicicletas Caloi S/A.) presta à contratante (Caloi Norte S/A.) assistência administrativa na área de vendas, inclusive comercializando produtos com a marca CALOI, já consagrada no mercado. Como isso não foi objeto do contrato os pagamentos ficaram desprovidos de qualquer suporte que os justificassem.

Ante o exposto, rejeito a preliminar argüida para, no mérito, negar provimento ao recurso.



LUIZ ANDRÉ NETO - RELATOR

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

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 tecnico-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

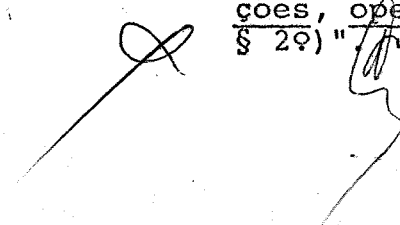
"despesas necessárias à atividade da empre
sa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (ca
put do art. 47)

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 dedutibilidade, do lucro do exercício, deverão atender a certos pressupostos, 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 contada;

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 identificação e quantificação do serviço estabelecido e da mensuração do serviço efetivamente prestado. A comutatividade das condições, 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, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a Companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infrações ao disposto neste 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 prejudicado ante a eventual existência de contratos que não atendam àquele requisito.

Nestas condições, o pagamento pelos serviços prestados 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 transferido 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 serviços 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 irrealidade 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 institucionais, bem como das consequências 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 subjativa 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 a 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 redu-

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."

39) 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-sê, a exemplo do que foi feito com a tese da dupla 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 em bora 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 do presente caso concreto, submetido à deliberação deste Colegiado, a Fiscalização acusou a apelante de haver infringido o disposto no artigo 191, §§ 1º e 2º do RIR/80 (que tem sua matriz no art. 47 e §§ da Lei nº 4.506/64), ou seja, descaracterizou o desembolso como necessário às atividades para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e no art. 233 e §§ do mesmo diploma, que condiciona a dedutibilidade dos valores pagos pela transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) ao registro dos contratos no Instituto Nacional de Tecnologia.

Tratando-se de contrato entre empresas situadas no território nacional, entendemos ser inaplicável ao litígio o disposto no art. 233 e §§ do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Com efeito, as condições para dedutibilidade dos pagamentos de aluguéis ou royalties pelo uso de marca de indústria e comércio ou invento privilegiado (patentes de invenção ou processos e fórmulas de fabricação), assim como a remuneração pela transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante), foram estabelecidas pelo artigo 74 da Lei nº 3.470, de 28/11/58, e pelos artigos 52 e 71, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Da leitura desses dispositivos se observa que, além do contrato escrito, para a dedutibilidade: 1º) dos aluguéis ou

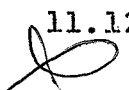


royalties pela utilização de marcas (de indústria ou de comércio) e patentes de invenção ou processos e fórmulas de fabricação, a lei impõe que: a) o contrato esteja registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial; b) obedeça aos limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro da Fazenda; c) os montantes estejam de conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior, quando o beneficiário for residente no exterior; 2º) dos valores pagos pela transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante), a lei condiciona que a empresa: a) prove a efetiva prestação dos serviços; b) obedeça aos limites estabelecidos pelo Ministro da Fazenda; c) o contrato tenha sido registrado no Banco Central do Brasil, quando o beneficiário seja domiciliado no exterior.

Portanto, no que diz respeito à dedutibilidade das despesas com a transferência de tecnologia, a legislação fiscal não exige o registro do Instituto Nacional de Produção Industrial, resida o beneficiário no País ou no exterior, impondo, nesta última hipótese, que o contrato seja registrado no Banco Central do Brasil e este por sua vez talvez possa condicionar o registro a obediência ao disposto no art. 126, da Lei nº 5.772, de 21.12.71, que estabelece a obrigatoriedade da averbação.

A condição, todavia, não é aplicável aos contratos de transferência de tecnologia, quando o beneficiário resida no País, eis que, além de a legislação fiscal não estabelecer tal condição, também, por razões óbvias, não subsiste a obrigatoriedade de registro no Banco Central do Brasil.

Finalmente, mister se faz ressaltar: 1º) que, sendo a regra geral a dedutibilidade de qualquer despesa, nos termos do que reza o art. 161 e seus §§ do RIR/75 e 191 e seus §§ do RIR/80, a restrição somente por lei pode ser estabelecida; 2º) que o descumprimento de qualquer exigência formulada por legislação especial somente acarreta as consequências inerentes aos objetivos visados pela legislação específica e não outros expressamente não mencionados. No caso, o art. 126 da Lei nº 5.772/71, expressamente declara que é para os fins do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 5.648, de 11.12.80.



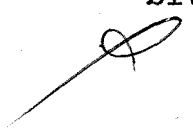
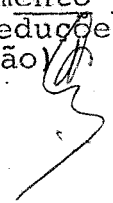
Conclui-se não ser lícito ao Fisco a glosa de despesas com a transferência de tecnologia pagas a beneficiários residentes no País, sob o fundamento de que o contrato não foi averbado no INPI.

A certeza e documentação da existência das despesas, bem como da necessidade do seu desembolso às atividades da empresa e manutenção da fonte produtora (através de sua identificação e quantificação, vinculação com as atividades da "contratante" - controlada, efetiva prestação e mensuração do serviço contratado e a existência de comutatividade no contratado) entendemos não haverem sido comprovadas.

Com efeito, o único documento apresentado pela fiscalizada como suporte para a dedutibilidade dos desembolsos assenta no contrato assinado pela controladora e controlada, onde se declara que:

"INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL, DISTRIBUIÇÃO, EXPORTAÇÃO EXCLUSIVA E OUTROS PACTOS QUE ENTRE SI CELEBRAM BICICLETAS CALOI S.A. E CALOI NORTE S.A.

-
- 1 - A "Representante" (controladora), por esta e melhor forma de direito, contrata com a "Representada" (controlada), a representação comercial e/ou distribuição e exportação exclusiva dos produtos de sua linha, ou seja, bicicletas e ciclomotores, de fabricação de Caloi Norte S.A.
 - 2 - Incumbirá à "Representante" o exercício de mediação para realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para transmití-los à "Representada".

-
- 6 - A "Representante" por suas atividades de representação, distribuição e exportação, fará jus à comissão de 6,5 (Seis e meio por cento) sobre todos os negócios realizados sobre o total do faturamento líquido da empresa, excluídos as deduções cabíveis." (grifos da transcrição)
- 
- 

Acórdão nº 101-73.588

Como prova da efetiva prestação, bem como da mensuração, do serviço contratado fez anexar aos autos demonstrativos do faturamento (compradores de seus produtos, praça, valor e comissão cobrada pela controladora), Notas Fiscais emitidas pela controladora referente ao valor das comissões por ela cobradas, algumas amostras de pedidos e faturamentos.

Portanto, verifica-se, no caso dos autos, através da declaração de rendimentos do ano-base de 1980, que a controladora e quatro de seus diretores detêm 99,9% do capital da controlada (fiscalizada); o Diretor-Presidente e mais três diretores da controladora ocupavam simultaneamente iguais cargos na controlada, além de residirem em São Paulo (sede da controladora); o Diretor-Presidente e mais os três diretores, que concomitantemente dirigiam as duas contratantes, detêm mais de 70% do capital votante da controladora. Esses fatos são suficientes para demonstrar a insubsistência de qualquer eficácia do contratado em relação ao Fisco.

A condição comutativa ficou totalmente indemonstrada, ou melhor, ficou provado não haver sido observada, vez que, além de a remuneração haver sido fixada em percentual e inexistir qualquer documento que prove ser este o nível de ressarcimentos adequado à espécie, ainda se lê na peça recursal que a controladora (beneficiária dos desembolsos a título de comissão) repassaria, no todo ou em parte as comissões recebidas a seus vendedores, vez que estes se encarregariam da concomitante venda de produtos de fabricação própria e dos produtos de fabricação da controlada (apelante), todavia, a análise dos elementos dos autos, v.g.: do exercício de 1981 (último examinado) nos revela que:

1º) Enquanto a controlada pagou o montante de Cr\$40.543.621,00 de comissões a controladora (representante exclusiva, no país e no exterior), fls. 144 dos autos. Esta, para remunerar os seus vendedores (pela venda de produtos de sua fabricação e da sua importação e da fabricação da controlada), pagou apenas Cr\$6.361.420,00 (fls. 431 dos autos), isto sem levar em conta

que;

29) O montante das vendas da controladora, no exercício, se integra das seguintes parcelas: a) Produtos de fabricação própria Cr\$ 2.607.721.835,39; b) Produtos de sua importação Cr\$42.395.543,11; c) Produtos de fabricação da controlada Cr\$..... 746.886.729,01, totalizando Cr\$3.397.004.107,00 (94%), enquanto que as vendas agenciadas na condição de representante, segundo os autos não passa de Cr\$202.339.478,00 (6%) (Cr\$949.226.207,00, montante do faturamento líquido, conforme fls. 144 dos autos, menos Cr\$. 746.886.729,00, referente as mercadorias revendidas pela controladora, fls. 425), conseqüentemente, se levado em consideração o montante de comissões pagas pela controladora no exercício de 1981 (Cr\$6.361.420,00);

39) o montante a ser ressarcido pela controlada a controladora, não ultrapassaria de Cr\$381.685,00 (6% do total de Cr\$6.361.420,00), caso a comissão fosse efetivamente devida, vez que o que se constata dos autos é que, em razão da natureza do produto, com marca exclusiva, a intermediação da controladora parece consistir em passar os pedidos do formulário dos revendedores para o próprio da representante (vejam os doc. de fls. 200 e 201, 213, 215, 218 etc);

49) Pelos demonstrativos de faturamento da controlada (fls. 22/59 e 60/76) se verifica que a controladora cobrava comissões da controlada não são pelas vendas que eventualmente intermediasse, como também sobre os produtos que ela adquiria da controlada para sua revenda. Veja-se por exemplo o caso do mês de maio de 1980 (integrante do último exercício examinado), em que do total das comissões sobre o faturamento do mês (Cr\$9.531.977,05), a maior parte corresponde às compras para revenda efetuadas pela controladora à controlada (Cr\$8.297.705,00); quer dizer, o montante das comissões debitadas pela controladora à controlada referem-se às operações em que a controladora atua como agenciante (representante) e como comerciante (revendedora), como se observa, por exemplo dos documentos de fls. 69, (demonstrativo do faturamento do mês de março de 1980) e fls. 124 (Nota de faturamento de comissões referente ao mesmo mês);

59) Conclui-se ainda da análise da declaração do exercício de 1981 que a controlada apesar de trabalhar com produtos de reconhecida marca da controladora arcava com despesas de propaganda e publicidade.

Conclusão, além de não ser comprovado o montante a ressarcir e a verdadeira necessidade da despesa, se verifica que a controladora e seus acionistas queriam se beneficiar, na participação nos lucros (como acionistas), em retiradas (como dirigentes morando fora da sede da controlada) como revendedores dos produtos que adquiriam da controlada, como representantes dos produtos que revendiam e intermediavam e mesmo de que não tinham qualquer participação mais significativa etc.

Portanto, assiste razão à Fiscalização quando declara que não questiona o desembolso dos valores, "mas sim a sua dedutibilidade e necessidade à empresa" (fls. 135), ... caracterizando-se "como mera liberalidade da impugnante" (fls. 138).

Portanto, tendo assentado a exigência em duplo fundamento jurídico e prevalecendo um deles (a liberalidade do desembolso face a não comprovação dos fatores que revelariam a necessidade, em sentido amplo, da despesa), nenhum reparo merece a ação fiscal, vez que, mutatis mutandis, por analogia se aplica o que vem decidindo a jurisprudência e dispõe a Súmula 283 do S.T.F. ver bis:

"Se a causa puder ser decidida por outro fundamento, não há razão para o pedido de uniformização da jurisprudência, ainda que divergente (Revista de jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 34/60).

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles". (Súmula 283 do STF).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

AMADOR OUTRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE E REVISOR