



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 04 de julho de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.492

Recurso nº - 85.773 - IRPJ - EXS: 1978 a 1981

Recorrente - CHELMI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GUARULHOS (SP)

"ROYALTIES" - 1) As despesas com "royalties" pelo uso de marcas de indústria e de comércio estão sujeitas ao limite de 1% (um por cento) da receita bruta do produto fabricado, ainda que a operação envolva empresas domiciliadas no País, sendo a parcela excedente reputada como lucro distribuído (Lei 4131/62, arts. 12 e 13). A Portaria 436/58, do Ministro da Fazenda, que fixa os limites de dedutibilidade ao lucro operacional dessas despesas tem a natureza de ato complementar da lei que a autoriza e lhe dá autoridade de norma geral de caráter obrigatório. A gratuidade do sublicenciamento para uso da marca é disfigurada pela existência de cláusula que a condiciona a outro contrato de natureza onerosa, cujos pagamentos sob o título de comissões remunera a permissão concedida.

DESPESAS FINANCEIRAS - Juros pagos antecipadamente devem ser apropriados "pro rata tempore" em observância ao regime econômico ou de competência adotado pela legislação fiscal (RIR/75, arts. 135, § 1º, 222, "n", e 162, § 1º c/c art. 127; RIR/80, arts. 157, § 1º, 387, I e 191, § 1º, c/c art. 156). A violação a essas regras impõe por ato de ofício a correta alocação dos valores indevidamente apropriados para efeito de determinação do lucro real de cada período (Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, § 4º, e RIR/80, art. 154, par. ún.). A referência pela autoridade julgadora ao art. 17 do Decreto-lei 1598/77, não citado na peça básica, é apenas mais um

suporte legal para demonstrar, face à sistemática do tributo, o acerto da exigência fiscal que, inobstante, se sustenta na fundamentação legal nela consignada.

SALDO CREDOR DE CAIXA - Evidência caso de omissão de registro de receitas operacionais da escrituração da pessoa jurídica e autoriza o lançamento de o fício do imposto correspondente. A presunção "juris tantum" de que trata o § 2º, do art. 12, do Decreto-lei nº 1598/77 não está voltada apenas para autoridade administrativa, envolvendo o sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do fato que ela disciplina. Da regra não se excluem os saldos credores camuflados por pseudo-ingressos de recursos através de cheques da pessoa jurídica, registrados a débito de caixa para posterior estorno, impondo-se a recomposição dos saldos desta conta.

DESPESAS CONTABILIZADAS EM DOBRO - Com provado que a despesa já fora escriturada como parte de obrigação contabilizada anteriormente e que, assim, justifica-se a glosa do valor excedente pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHELMI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso

Sala das Sessões (DF), em 04 de julho de 1983.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE - 7 JUL 1983

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, BRAZ JANUÁRIO PINTO, AGOSTINHO SERRANO FILHO, e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0875/051.757/81-57

RECURSO N.º: 85.773

ACÓRDÃO N.º: 101-74.492

RECORRENTE: CHELMI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

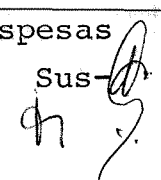
CHELMI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, qualificada nos autos, dentre outras matérias que não impugnou e tampouco recolheu o crédito tributário correspondente, foi autuada, fls. (636: 1) por deduzir despesas operacionais, a título de "royalties" além do limite estabelecido pelo Ministro da Fazenda, nos exercícios de 1978 a 1981 (RIR/75 arts. 176 a 178, RIR/80, arts. 231 a 233 e Port. MF 436/58); 2) inobservância do regime de competência na apropriação de despesas financeiras, ante a ausência de diferimento das parcelas não incorridas, nos exercícios de 1978 a 1981 (RIR/75, arts. 135, § 1º, 222, "n", 162 § 1º c/c art. 127 e art. 6º, § 4º, do Decreto-lei 1598/77); 3) omissão de receita operacional caracterizada pelo maior saldo credor de Caixa, nos exercícios de 1979 e de 1980 (RIR/75, arts. 135, § 1º, 153 e 155, "a", e Decreto-lei 1598/77, art. 12, § 2º); e, 4) apropriação em dobro de despesas financeiras, no exercício de 1981 (RIR/80, art. 175, § único, 676, III, e 387, I).

Ao estabelecer o litígio, no prazo prorrogado (fls. 647), alega, em resumo, a pessoa jurídica, que os autuantes se equivocaram ao considerar como dispêndios com "royalties" os pagamentos efetuados em cumprimento de contratos para fabricação sob encomenda, promoção de vendas e comercialização de produtos. Não há, nos dispositivos apontados pela fiscalização, respaldo legal para a exigência formulada, no que se refere à inobservância do regime de competência, deixando de diferir parcelas não incorridas. Também inexistiram saldos credores de Caixa, mas apenas correção de

erros de lançamentos contábeis. Outrossim, não houve lançamentos em duplicidade, mas lançamentos distintos correspondentes, um, à realização de operação financeira realizada em 03/80 e, outro, à renovação dessa operação em 09/80.

A autoridade recorrida considerou os contratos realizados como instrumentos para exploração lucrativa da marca, fornecimento de tecnologia e proteção da marca explorada; que as despesas operacionais plurianuais devem ser apropriadas proporcionalmente a cada um dos exercícios a que se referirem consoante PN CST 122/75, devendo os juros pagos antecipadamente serem apropriados "pro rata tempore", em consonância com o art. 17 do Decreto-lei nº 1598/77 e o art. 253, § 1º, "a", do RIR/80; que ficou configurado o "estouro de caixa" (RIR/80, art. 180); e, que houve efetivamente duplo lançamento de despesa, como prova o demonstrativo de fls. 412, pois o aviso de débito de fls. 435 refere-se à primeira parcela dos encargos vencida em 05/09/80, enquanto os encargos foram registrados antecipadamente em despesas.

Na peça recursal, fls. 671, lida na íntegra para melhor conhecimento do Plenário, a sucumbente renova argumentos oferecidos em sua impugnação. Aduz que mesmo se considerando como "royalties" os pagamentos efetuados à "Adidas" do Brasil, a exigência não teria amparo legal, pois, como portaria que é, o ato ministerial não tem efeito vinculatório para os administrados, enquanto os dispositivos regulamentares citados alcançam apenas os pagamentos efetuados a beneficiários domiciliados no exterior. Se assim não fosse, haveria dupla tributação sobre a parcela excedente a 5% que seria tributada nas duas empresas, prestigiando hipótese de dupla tributação sobre um único fato gerador. Persevera na tese de falta de respaldo legal na tributação da parcela de despesas financeiras não incorridas e, assim apropriadas fora do exercício de correspondência, infringindo, por outro lado, a autoridade julgadora o disposto no inciso IV, do art. 10 do Decreto 70235/72, ao corrigir intempestivamente o fundamento legal da autuação. Esta, na verdade, improcede, assevera, porque, excepcionalmente, as despesas financeiras podem ser deduzidas no ano do efetivo pagamento. Sus-



tenta, em referência à omissão de receitas, que os arts. 135, § 1º, 153 e 155 "a", do RIR/75 encerram apenas juízos categóricos ao conceituarem o lucro operacional, enquanto o art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1598/77 destina-se apenas à autoridade fiscal; junta cópias do livro "Diário" a comprovar a inexistência do saldo credor de caixa. Insiste na inexistência de duplo lançamento da parcela de Cr\$ 1.355.767,77, anexando documento como prova do alegado.

É o relatório.

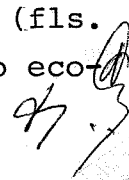
V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

O "nomen juris" atribuído pelas partes aos contratos por ela realizados não prevalece sobre o conteúdo dos mesmos.

A empresa astuciosamente e com o objetivo de burlar a legislação fiscal, que limita em 1% (um por cento) da receita bruta dos respectivos produtos a dedutibilidade de "royalties" pagos (RIR/75, art. 177 e §§, RIR/80, art. 233 e §§, e Port. MF 436/58), contratou com "Adidas do Brasil", o sublicenciamento gratuito de marcas (fls. 136), ao mesmo tempo em que cometia a essa empresa a Promoção de Vendas e Comercialização (fls. 116) mediante a paga de comissão de 10% (dez por cento) sobre o valor do faturamento dos produtos (cláusula 3.1) e condicionavam elas a licença concedida à existência deste contrato (cláusula 5.3 - fls. 121). A representação comercial dos produtos a "Chelmi" concedeu à Resport Representações Ltda. com a remuneração mensal de 7% (sete por cento) sobre o valor do faturamento (contrato de fls. 112). Em 01/01/79, através do instrumento de fls. 123, a "Adidas" assumiu também a representação e a promoção de venda e a sua remuneração passou a ser de 17% (dezessete por cento) sobre o valor do faturamento dos produtos. Como no contrato anterior, manteve-se a vinculação do contrato de sublicenciamento ao convencionado.

O exame dos contratos celebrados entre a Recorrente e Adidas do Brasil revela total inexistência de autonomia entre eles, que se compõem como um todo harmônico de tal forma que maior clareza ofereceriam se suas disposições se contivessem em um único instrumento; pelo menos os dois primeiros, por serem da mesma época. Afinal, os contratos se entrelaçam em diversas passagens, pois disposições típicas de licenciamento para uso de marca, sua proteção e a transferência de tecnologia, que deveriam figurar, até mesmo por questão de lógica, no termo de fls. 136, estão contidas nos contratos de promoção de vendas e comercialização (fls. 116) e de fabricação sob encomenda, promoção de vendas e comercialização (fls. 123), num esforço de encapuzar, no procedimento, a exploração eco-

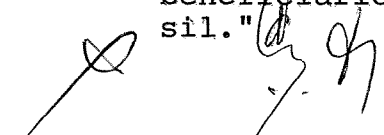


nômica da marca. Esta, embora velada, emerge do contexto, como a ponta do "iceberg" no meio do oceano.

Na verdade sob o título de comissões ou remuneração, a suplicante pagava "royalties" pelo uso de marca e prestação de tecnologia em valores superiores ao fixado na Portaria MF 436/58 que os limitava em um por cento da receita bruta produzida para efeito de dedução do lucro operacional.

De lembrar que esta portaria tem a natureza de ato complementar da lei que a autoriza e lhe dá autoridade de norma geral de caráter obrigatório e, portanto, vincula não só a administração como os administrados. Foi baixada com base no art. 74 e §§ 1º e 2º do art. 74 da Lei 3470, de 28/11/58, sendo as disposições contidas no "caput" e seu § 1º reproduzidas no art. 12 e seu § 1º da Lei 4131, de 03/09/62, as quais são as matrizes legais do art. 177 do RIR/75. Embora o dispositivo regulamentar só faça remissão ao último mandamento legal deita ele raízes nos dois preceitos legais como bem o demonstra o art. 233, do RIR/80 que, corrigindo a omissão do regulamento anterior, faz menção expressa ao art. 74 da Lei 3470/58. E este comando não foi derogado pelos arts. 52 e 71 da Lei 4506, de 30/11/64 que se referem a "royalties" e assistência técnica ou semelhantes pagos a domiciliados no exterior, como bem demonstrou o PN CST 139/75, em seu item 5, assim redigido:

"5. - Não se alegue, de outro lado, que por força dos artigos 52 e 71 da Lei nº 4506, de 30/11/64, apenas os "royalties" e despesas com assistência técnica ou semelhante, pagos a beneficiários no exterior, estariam sujeitos aos preceitos da Portaria ministerial citada. O atual R.I.R. consolidou, não só aqueles dispositivos, nos artigos 175 e 176, respectivamente, como também em seu artigo 177, as prescrições da Lei nº 4131/62 (artigo 12), mais abrangentes, conforme exposto no item anterior. Estas últimas, por sua vez, por via de referência expressa ao artigo 37 do Decreto nº 47.373, de 07.12.59, reportam-se ao artigo 74, § 1º, da Lei 3470/58 (uma das já matrizes legais do art. 175, § 1º, do anterior R.I.R. item 3 deste Parecer) e que também não faz distinção entre beneficiários domiciliados no exterior ou no Brasil."

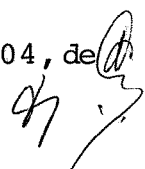


A matéria não é estranha ao Colegiado que em caso semelhante, através do Acórdão nº 101.72.179, com base no voto vencedor da lavra do eminente Conselheiro Amador Outereiro Fernández, negou provimento ao recurso.

Também improcede o argumento de que na espécie haveria dupla tributação sobre um mesmo fato gerador incidente sobre a parcela indedutível dos "royalties" pagos, simplesmente porque, enquanto para a beneficiária o pagamento constitui renda auferida, para a usuária é uma despesa. A indedutibilidade da despesa não constitui fato gerador do imposto de renda (CTN art. 43), mas tão somente uma concessão legal que permite ao contribuinte reduzir a base de cálculo do tributo formado com uma renda sobre a qual, quando de sua percepção, já ocorrera o fato gerador. Não só os fatos geradores são distintos, como também os sujeitos passivos da obrigação tributária deles decorrentes.

A prevalecer a tese da recorrente o valor das despesas indedutíveis, por desnecessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ensejaria, malgrado contrariar norma em contrário (RIR/80, art. 191), redução da base de cálculo do imposto da empresa, sob o fundamento de que a importância paga constituiu receita de seu fornecedor ou prestador de serviços. Ou então, autorizaria a este excluir do seu lucro real o valor da operação que na primeira empresa não pode ser deduzido do lucro operacional.

Os juros pagos antecipadamente em contratos de duração superior a um exercício devem ser apropriados "pro rata tempore", posto que custeiam recursos que vão ser utilizados continuamente no tempo, gerando obrigações de pagamento e influenciando resultados de mais de um período-base. Daí o § 1º do art. 135 do RIR/75 determinar que os resultados das empresas sejam apurados anualmente de acordo com o art. 127 o qual faz incidir o imposto sobre os lucros "reais" da pessoa jurídica. Com esta recomendação opta a citada consolidação pelo regime econômico ou de competência.

 A vigente lei das sociedades por ações, Lei 6404, de 

15/12/76, em seu artigo 177, elege o regime econômico para o registro das mutações patrimoniais das sociedades sujeitas ao seu império.

O dispositivo está assim redigido:

"Art. 177. - A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais, segundo o regime de competência (grifei).

O Decreto-lei 1598, de 26/12/77, por seu turno, estabelece em normas fiscais que abrangem todas as pessoas, jurídicas, firmas ou empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas que pagam o tributo com base no lucro real (arts. 1º e 6º) e, dentre elas, figura a determinação de observância das disposições da lei comercial na elaboração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Ora, não tendo a suplicante apropriado as despesas financeiras no exercício de competência, o autuante alocou-as devidamente em cada período-base (fls. 158) para cobrar a diferença de imposto, decorrente da inexatidão contábil.

Com se vê, a referência pela autoridade julgadora ao art. 17 do Decreto-lei 1598/77 é mais um suporte legal para demonstrar o acerto da exigência fiscal. Corrobora a sua posição, mas ela se sustenta independentemente desta invocação, como ficou demonstrado.

Quanto à omissão de receitas representada pelo chamado estouro de caixa, deve-se, desde logo, esclarecer que a composição dos saldos desta conta, em função de irregularidade contábil no lançamento dos valores correspondentes a cheques da empresa - que eram contabilizados a débito de caixa e posteriormente es-

473

tornados, - teve como objetivo determinar as existências reais, posto que aqueles procedimentos visavam a camuflar as insuficiências da caixa e não erros contábeis (e respectivas correções), cuja existência não se logrou provar ou justificar nem no curso da fiscalização, nem em primeira e segunda instâncias.

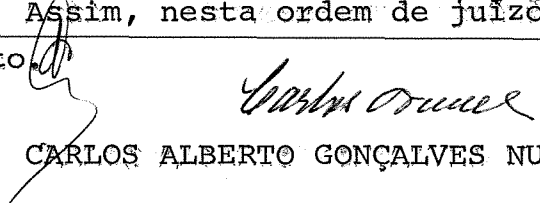
A existência de saldo credor de caixa configura desvio de registro de receitas da contabilidade, podendo o fisco, à falta de prova em contrário lançar o imposto correspondente. A sua evidência é de tal monta que, embora se enquadrando também como infração ao disposto no art. 2º da Lei 2354/54, consolidado no § 1º do art. 157 do RIR/80, que determina que a escrituração deve abranger todas as operações do contribuinte, é tratada de forma específica no § 2º, do art. 12, do Decreto-lei 1598/77 (RIR cit., art. 180).

Esta norma não está voltada apenas para a autoridade administrativa, envolvendo também o sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do fato que ela disciplina.

De notar que o contribuinte não tentou sequer provar a improcedência da presunção "juris tantum" de omissão da receita operacional, limitando-se ao argumento de que a norma não alcança.

Por derradeiro, também não conseguiu elidir o fundamento fático da autuação, no que concerne a duplicidade de lançamento da despesa financeira de que trata o contrato nº 04584-9 (nº do banco 0151-0018920-001-8), cujo total das despesas nos dois semestres, da ordem de Cr\$ 2.553.978,56 fora contabilizada em março de 1980. Engloba, portanto, a quantia de Cr\$ 1.355.767,77, relativa à primeira parcela de correção monetária e juros paga em 05/09/80 e correspondente ao primeiro semestre, que foi registrada em 30/09/80, tudo conforme o contrato de fls. 434 e o aviso de fls. 435.

Assim, nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso interposto.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR