



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MFCT

Sessão de 08 de janeiro de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.291

Recurso nº 91.084 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S/A

Recorrid DRF em MANAUS - AM

IRPJ - RECEITAS DE VENDAS DIVERSAS ABRANGIDAS PE
LA ISENÇÃO FISCAL.

As receitas auferidas, em caráter eventual, por pessoa jurídica que explora uma única atividade e que faça jus à isenção ou redução do imposto de renda, a título de incentivo fiscal na área da SUDAM, que guardam pertinência com a atividade beneficiada, tais como: vendas de vasilhames, garrafeiras plásticas, resíduos de fabricação e de transporte dos produtos fabricados aos revendedores para sua comercialização, consideram-se abrangidas pelo benefício fiscal.

IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - BONIFICAÇÃO
DE ICM.

As restituições à pessoa jurídica de parte do ICM por ela pago, efetuadas pelos Governos Estaduais para aplicação em investimentos na região, classificam-se como "não operacionais" e devem ser excluídas do lucro líquido do exercício para efeitos de determinação do lucro real.

IRPJ - DESPESAS ADMINISTRATIVAS DEDUTÍVEIS

Improcede a glosa pelo Fisco de gastos incorridos com a contratação de serviços técnicos necessários ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte, revestindo-se de usuais e normais ao desempenho das atividades vinculadas aos objetivos negociais da pessoa jurídica.

IRPJ - QUEBRAS E PERDAS DE VASILHAMES

As quebras de vasilhames ocorridas no processo industrial de bebidas, desde que razoáveis, podem ser admitidas como custos, independentemente de os vasilhames terem sido fabricados ou não pela empresa, nos termos do inciso I, do art. 184

L D

do RIR/80. As diferenças ocorridas no Almoxarifa da empresa só podem ser apropriadas como despesas operacionais, se atendidas às disposições do inciso II, do art. 184, ou do art. 240 do RIR/80.

IRPJ - REALIZAÇÃO DE RESERVAS DE REAVALIAÇÃO ATRAVÉS DE DEPRECIÇÕES DE IMOBILIZADO.

As depreciações se constituem em forma de realização de ativo, nos termos do § 3º, do art. 326 do RIR/80 e os rendimentos dela provenientes para a pessoa jurídica devem ser classificados como "não operacionais".

IRPJ - EXCEDENTE NA VENDA DE BEBIDAS ABRANGIDAS POR ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

Não se constitui em violação ao CTN (art. 111), nem ao ato isencional, a fabricação e a comercialização de refrigerantes em quantidade superior ao estimado no projeto de isenção, sob o fundamento de que o verdadeiro sentido da isenção é promover o desenvolvimento econômico e social da região. Não obstante, deverá o beneficiário da isenção promover junto ao órgão concedente da isenção, o ajustamento da produção beneficiada.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação a importância de Cr\$ 93.282.028. Vencidos os Conselheiros Ayres de Oliveira (Relator) e Braz Januário Pinto, que a mantinham. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira.

Sala das Sessões-DE., em 23 de abril de 1990.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

RELATOR DESIGNADO

VISTO EM

ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FA

RELAÇÃO DE:

22 AGO 1991

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO e DÍCLER ASSUNÇÃO. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRANCIE XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

Recurso nº 91.084

Acórdão nº 103-10.291

Recorrente: INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DA AMAZÔNIA S/A

R E L A T Ó R I O

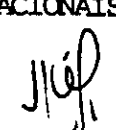
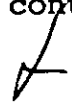
A matéria litigiosa neste processo, mantida pela decisão da Autoridade Singular, pode ser assim resumida:

I - Baixas contabilizadas na conta VASILHAMES - Quebras e Faltas, sem comprovação hábil de efetividade das alegações de quebras e faltas, debitadas às contas "custos de produção" e "despesas de comercialização", no valor de Cr\$ 24.762.615, no exercício de 1982, ano-base de 1981, com infringência do art. 184, II, "c", c/c art. 191 e §§ do RIR/80.

II - Glosa na conta de "Despesas Administrativas", de valores pagos a título de contraprestação de serviços prestados pela controladora CIA ANTARCTICA PAULISTA, no ano-base de 1981, no valor de Cr\$ 93.282.612, carentes de comprovação no que tange à efetiva prestação dos aludidos serviços, notadamente quanto à especificação e respectiva valoração dentre os itens arrolados na cláusula 4 do contrato, bem como carentes de comprovação quanto à necessidade de ditos serviços para manutenção da fonte produtora, sem emissão de faturas ou notas fiscais de serviços, com infração ao art. 191 e §§ do RIR/80.

III - Exclusão indevida do LUCRO REAL de parcela correspondente à restituição do ICM por parte do Governo do Estado do Amazonas e contabilizada como "Resultados Não Operacionais - Bonificação de ICM", considerando-se que a referida bonificação não se qualifica como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, como pretende a Autuada, nos termos do art. 344 do RIR/80, sendo por conseguinte, referido valor tributável como "Outros Resultados Operacionais" segundo o art. 265, I, do RIR/80. O valor tributado no ano-base de 1981 foi de Cr\$ 120.698.028.

IV - Transferência para a conta de "RECEITAS NÃO OPERACIONAIS"



das receitas contabilizadas como "OPERACIONAIS", relativas:

- a) rendimentos decorrentes da realização de lucros em baixa de bens do permanente (realização de reservas de reavaliação), com infringência dos arts. 175 e 326 do RIR/80, no valor de Cr\$ 9.166.831, no ano-base de 1981.
- b) Excedente de vendas de Refrigerantes de Diversos Sabores que durante o período-base de 1981 atingiu o quantitativo de 171.153,55 hl, quando de acordo com o projeto aprovado pela SUDAM, a produção alcançada pela isenção foi de 152.000 hl para o referido ano-base, devendo a parte excedente no valor de Cr\$ 166.731.864, nos termos do art. 451 do RIR/80 ser classificado como "Receitas Não Operacionais".
- c) Vendas de diversos (vasilhames, garrafeiras plásticas, transporte de produtos mix) como sendo abrangidas pela isenção concedida pela SUDAM, em evidente desacordo com a legislação vigente que direciona a isenção para os resultados alcançados pelos produtos de fabricação própria incluídos no projeto aprovado por aquele órgão, segundo os termos do art. 450 § 2º do RIR/80, no valor de Cr\$... 300.063.947, no ano-base de 1981.

V - Transferência para "Receitas Operacionais" da bonificação de ICM recebida do Governo do Estado do Amazonas, no ano-base de 1981, no valor de Cr\$ 120.698.028 e exclusão do lucro líquido do exercício, no mesmo ano-base, da importância de Cr\$... 16.390.992, contabilizada como "despesa não operacional", para ajustamento do lucro da exploração.

2. Em sua peça impugnatória tempestivamente apresentada para todos os exercícios autuados (1982, 1983 e 1984) a Autuada analisou detidamente os itens registrados no Auto de Infração e, indispondo-se contra todos eles, assim se pronunciou, em relação ao ano-base de 1981;

L

MF

Acórdão nº 103-10.291

- Em relação às baixas contabilizadas na conta VASILHAMES-QUEBRAS E FALTAS, comentadas no inciso I, o Agente Autuante fundamentou a exigência no inciso II do art. 184, do RIR/80 que prevê o caso de quebras e faltas de estoque originárias de deterioração e obsolescência, ou pela ocorrência de riscos não cobertos de seguros.

Este, entretanto, não é o caso da Impugnante. A base legal do lançamento se encontra no inciso I, do art. 184 e as quebras se verificaram no processo de industrialização de seus produtos cervejas e refrigerantes, que são envasados em garrafas, portanto, vidro e no transporte desses produtos para o depósito. A seguir, a Impugnante descreve o curso das garrafas dentro do processo industrial, informando que elas passam por várias fases de lavagem (frio/quente), recebem o produto, são capsuladas (fixação da rolha metálica) com uma determinada batida (força), seguem para o pasteurizador, onde sofrem bruscas alterações de temperatura (quente/frio), sendo, depois, colocadas em garrafeiras e transportadas ao depósito de produtos, em cintas transportadoras que giram a uma razoável velocidade. Afirma a Impugnante que tais quebras são normais e que o legislador estabeleceu com inteligência a hipótese do inciso I do art. 184, para evitar que a autoridade fiscal tivesse que permanecer diuturnamente junto ao processo industrial, para atestar as quebras que ocorrem.

Quanto ao valor da quebra em si, acredita a Impugnante ser bastante razoável, já que o percentual em função da produção foi no ano-base de 1981 de apenas 1,33%.

- A respeito da glosa de "DESPESAS ADMINISTRATIVAS", por serviços contratados da controladora, a acusação é destituída de qualquer fundamento fático ou jurídico. O contrato firmado entre a autuada e a Cia Antartica Paulista, a fim de assegurar a fabricação uniforme de suas bebidas, dentro dos mesmos padrões de qualidade e sabor registra no item 4 os serviços a serem prestados transcritos à folha nº 205. O embasamento da despesa está no art. 191 e §§ do RIR/80, sendo esta normal, usual e necessária e esse entendimento está em perfeita consonância com a legislação

L

J101

Acórdão nº 103-10.291

do imposto de renda e com a jurisprudência deste Conselho, com faz crer o Acórdão nº 103-03.539, verbis:

"Despesas Operacionais de Prestadora de Serviço.

Como tal dever ser consideradas as que se tornam necessárias aos meios de produção, como sejam aquelas de controle exigidas por quem contratou o serviço."

Acresce ainda que, em hipótese absolutamente idêntica à presente, em que era interessada a Indústria de Bebidas Antarctica de Minas Gerais S/A, a 3ª Câmara do 1º CC, ao proferir o Acórdão nº 103-06.114/84, reconheceu o direito do Contribuinte de deduzir as despesas com a prestação de serviços de assistência técnica, nos termos do art. 191, do RIR/80.

Que não há nenhum sentido na alegação da fiscalização de que não há prova da prestação dos serviços e que os mesmos não são necessários. A existência do contrato comprova a necessidade dos serviços prestados para manutenção da fonte produtora e o documento nº 4 contém uma amostragem da gama de serviços que lhe vem sendo prestados por sua controladora (doc. de fls. 78 a 169).

- Com relação à bonificação de ICM recebida do Governo do Estado do Amazonas trata-se realmente de "Subvenção para Investimento" e o documento anexado às fls. 170, assinado pelo Secretário em Exercício da Secretaria de Indústria, Comércio e Turismo daquele Estado, confirma que a bonificação foi conferida com a finalidade de subvencionar investimentos da referida empresa, no desenvolvimento de suas atividades industriais no Estado do Amazonas. Afirma a autuada que seu procedimento foi legítimo e que a exclusão do lucro real teve por base o art. 344 do RIR/80.

- Em relação às irregularidades apontadas pela fiscalização que geraram o ajustamento do Lucro da Exploração, em função das transferências de receitas operacionais que "não operacionais", tais como: realização de reservas de reavaliação, excedente de vendas de refrigerantes no valor de Cr\$ 166.731.864, vendas de di

versos (vasilhames, garrafeiras plásticas, transporte de produtos mix) assim fundamentou a Impugnante: "segundo o art. 171 do RIR/80 será classificado como operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituem objeto da pessoa jurídica. Não operacionais são, exclusiva e taxativamente, os resultados das atividades mencionadas no Capítulo III. Quanto à realização de reservas de reavaliação, não decorre ela de baixa de bens do permanente como erroneamente entendeu o Sr. Agente atuante, e sim de sua depreciação. Correta, pois, é sua classificação entre as receitas operacionais, na forma permitida pelo art. 198 do RIR/80. Quanto às receitas de vendas de diversas classificadas como operacionais, o seu amparo está no art. 1º da Lei nº 5.174/66, verbis:

"Art. 1º - Na forma da legislação fiscal aplicável, gozarão as pessoas jurídicas até o exercício de 1982 inclusive, de isenção do imposto de renda e quaisquer adicionais a que estiverem sujeitas, nas bases a seguir fixadas, com relação aos resultados financeiros obtidos de empreendimentos econômicos situados na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia e por esta considerados de interesse para o desenvolvimento da Região Amazônica, conforme normas regulamentares a serem baixadas por decreto do Poder Executivo."

É de se esclarecer, inicialmente, que o incentivo de que se trata, aplica-se ao imposto de renda incidente sobre os rendimentos derivados da exploração de empreendimentos especificamente reconhecidos como beneficiados pela isenção. A lei, como se vê, não utilizou a expressão "empresas industriais e agrícolas", mas "empreendimentos". A isenção, pois, alcança todos os rendimentos que decorrerem das atividades industriais ou agrícolas do empreendimento. A suplicante obteve o favor fiscal com relação aos resultados operacionais oriundos de sua atividade na Amazônia Legal, voltada para a sua produção de cervejas, chopp e refrigerantes. Não há, pois, como indissociar dessa atividade, a venda de vasilhames e de garrafeiras plásticas, sem o que os produtos de fabricação própria não poderiam, jamais, ser comercializados. Assim, o vasilhame, que serve para o acondicionamento

L

Jef

do produto e as garrafeiras, necessárias ao seu transporte, inserem-se na atividade incentivada, não havendo suporte legal para a sua exclusão, no cálculo do lucro da exploração.

Estranhou a Impugnante que até o frete cobrado separadamente na nota fiscal tivesse sido considerado como receita não incentivada, sendo ele indissociável do preço do produto.

Em relação ao excedente na venda de refrigerantes, admitindo-se, apenas para argumentar, como correto o procedimento fiscal, a produção não isenta representaria 12,6% da produção total de refrigerantes e feitos os cálculos, a receita considerada não isenta é de Cr\$ 61.113.759 e não de Cr\$ 166.731.864, como registrou a fiscalização.

Por outro lado, a Impugnante entende que está sendo punida por ter apresentado um rendimento superior de vendas de refrigerantes que o projetado, contribuindo dessa forma para um aumento de arrecadação de imposto e melhor aproveitamento de mão-de-obra local. Tal entendimento do fisco, segundo a Impugnante, contraria frontalmente o espírito que norteia a concessão do benefício fiscal pela SUDAM. Em outras palavras, diz ela, quer a fiscalização punir a produtividade e o desenvolvimento e estimular a improdutividade e a ociosidade dos equipamentos, com reflexos no menor aproveitamento da mão-de-obra local.

Discorda, ainda, da fiscalização, que não considerou as vendas de diversos como abrangidas pela isenção. Segundo a Impugnante elas configuram receitas oriundas da produção, objeto do benefício fiscal e, portanto, está correto o seu procedimento em considerá-las dentro do campo isencional.

3. A decisão da Autoridade Singular justificou a manutenção do procedimento fiscal sobre a matéria remanescente neste processo, com as seguintes fundamentações:

- Em relação às glosas das baixas contabilizadas na contade VASILHAMES-QUEBRAS E FALTAS a autoridade julgadora acatou a in-

L

JMF

Acórdão nº 103-10.291

formação fiscal, mantendo o procedimento fiscal por entender que a autuada fabrica cervejas e não garrafas ou garrafeiras plásticas e que o inciso I do art. 184, invocado pela autuada ampara o produtor das garrafas e não o da cerveja. Assim o preceituado no dispositivo acima aplicar-se-ia, apenas, às quebras e perdas de matéria prima ou cerveja ocorridas no processo produtivo, transporte e manuseio. Inviável também a hipótese de que tais quebras provêm de exercícios anteriores, visto a alegação estar totalmente desprovida de provas.

- Em relação à glosa na conta de "DESPESAS ADMINISTRATIVAS", relativa aos serviços prestados pela controladora, sem emissão de faturas ou notas fiscais, com base simplesmente em contrato, entendeu a autoridade julgadora que tem razão o fiscal-autuante, pois a condição fundamentalmente necessária para que as despesas se validem como dedutíveis requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa. Não se encontram justificativas dentro da legislação do imposto de renda para que as despesas sejam aceitas como operacionais, simplesmente porque estavam previstas em contrato firmado entre as partes. O que sempre se pretendeu foi a comprovação da efetividade dos serviços alegadamente prestados, bem como a sua identificação e quantificação, ou seja, que os serviços fossem suficientemente especificados de formas se aquilatar sua necessidade à atividade da pessoa jurídica. O único documento justificador das despesas creditadas à conta da controladora consiste em um contrato de prestação de serviços celebrado em 1977, onde estão elencados vários tipos de serviços, desde assessoria para exportação até contabilidade. Inexiste documento que ateste a efetiva materialização dos serviços previstos no contrato. Ora, 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. 191 e §§ do RIR/80. Os documentos de fls. 78 e seguintes acostados aos autos em nada auxiliam a Impugnante. Além do mais, convém salientar que, já tendo a empresa sido autuada anteriormente, sobre o mesmo procedimento, supõe-se que já deveria ter arregimentado meios de provas para apresentá-

L

J108

Acórdão nº 103-10.291

-las em processo anterior.

- Em relação à exclusão indevida do LUCRO REAL da parcela correspondente à restituição do ICM por parte do Governo do Estado do Amazonas e contabilizada como "Receitas Não Operacionais - Bonificação de ICM", a autoridade julgadora acatou os argumentos da fiscalização, de que em se tratando de transferências de recursos sem exigência de que a empresa beneficiária faça aplicações específicas, nada conduz ao entendimento que se trate de subvenção para investimento. A impugnante, embora intimada, não apresentou comprovação hábil das aplicações referentes aos recursos recebidos do Governo do Estado do Amazonas e o documento acostado aos autos, junto com a impugnação (fls. 170) não satisfaz as condições exigidas para enquadramento no art. 344 do RIR/80. Consoante o PN CST nº 112/78, as subvenções para investimento são as que apresentam as seguintes características:

a) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou extensão do empreendimento econômico projetado;

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Esclarece ainda o PN citado que as isenções ou reduções de imposto só se classificam como subvenções para investimento se presentes todas as características supracitadas. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento: impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos.

Instada a comprovar com documentação hábil as aplicações referentes aos recursos recebidos a título de bonificação de ICM, a autuada nada apresentou e o documento de fls. 70 não

L

Jef

tem a finalidade de servir de prova a favor da Impugnante. Outros sim, a legislação que disciplina a concessão do benefício fiscal elege como condição para continuação do seu gozo no período seguinte, que o empresário prove haver aplicado um pequeno percentual do valor recebido (mínimo de 10%) em atividade de caráter social que beneficiem os empregados do estabelecimento, o que, se gundo atesta a informação fiscal, foi cumprido pela autuada, com dispêndios perfeitamente caracterizáveis como despesas operacionais.

- A respeito das parcelas enumeradas, com reflexo não apuração do LUCRO REAL, que distorceram o valor obtido para o LUCRO DA EXPLORAÇÃO, contabilizadas indevidamente como "RECEITAS OPERACIONAIS", na formulação do "Demonstrativo da Receita Líquida Por Atividade", que serviu de base para o preenchimento do Quadro 03, do Anexo 2, do Formulário I, verificou-se que as atividades de Vendas de Diversos (vasilhames, garrafeiras plásticas, transporte de produtos mix, etc) foram arroladas, em sua maior parte, como sendo atividades abrangidas pela isenção concedida pela SUDAM, em evidente desacordo com a legislação vigente, que direciona a isenção para os resultados alcançados pelos produtos de fabricação própria incluídos no projeto aprovado por aquele órgão, nos termos do art. 450, § 2º do RIR/80. Quanto à realização da reserva de reavaliação, o § 3º do art. 326 do RIR/80 diz claramente ser a depreciação uma forma de realização de reserva que deverá ser computada na determinação do lucro real.

A respeito da tributação do excedente na venda de refrigerantes o CTN, no art. 111, determina que se interprete literalmente a legislação tributária que outorga isenções.

De que valeria a fixação de quantitativos de produção nos projetos se não fosse para serem obedecidos? O crédito tributário deve ser mantido, mas assiste razão à autuada no que pertine ao cálculo da receita não isenta, estando correto o valor por ela encontrado de Cr\$ 61.113.759.

Quanto às receitas de vendas de diversos, o art.

L

JMF

1º da Lei nº 5.174/66, invocado pela Impugnante não lhe dá sustentação, já que foi modificado pelo art. 23 do DL nº 756/69, restringindo a concessão do incentivo fiscal aos empreendimentos industriais ou agrícolas, com isenção calculada sobre o lucro da exploração e não mais sobre "resultados financeiros obtidos de empreendimentos econômicos".

Por outro lado, a suplicante obteve o favor fiscal com relação aos resultados operacionais oriundos de sua atividade na Amazônia Legal, voltada para a sua produção de cervejas, choppes e refrigerantes. É inegável o fato que vasilhames, garrafeiras plásticas, os produtos diversos que vende e as receitas de frete dos produtos fazem parte de atividades inerentes à venda de cervejas e refrigerantes, mas ocorre que não são produtos de fabricação própria e não constam dos projetos aprovados pela SUDAM. As receitas auferidas pelas vendas desses produtos é tipicamente comercial de revenda. Portanto, não é verdade, como quer a empresa, que o favor fiscal tenha sido concedido relativamente a todos os resultados oriundos de todas as suas atividades da Amazônia Legal. A legislação vigente direciona a isenção aos resultados alcançados pelos produtos de fabricação própria incluídos em projeto aprovado pela SUDAM. Conclui-se, portanto, que as receitas dessas atividades são meramente comerciais e não estão abrangidas pela isenção do imposto de renda.

4. Em sua peça recursal apresentada tempestivamente, a recorrente ratifica os termos de sua peça impugnatória, sendo relevante registrar algumas contestações emitidas contra a decisão recorrida, a seguir explicitadas.

I - A autoridade julgadora tem como integrante do custo de produção apenas as quebras e perdas de peso e volume da matéria prima aplicada ou consumida na fabricação, em flagrante desrespeito ao preceito do art. 184, I, do RIR/80.

A esse teor, o débito das quebras e faltas de vasilhame levado a efeito pela recorrente seria ilegítimo, pelo simples fato de a sua atividade situar-se no ramo da produção de cer

L

Juf

vejas e refrigerantes e não no de garrafas.

II - No que tange à necessidade dos serviços contratados com a controladora, não reconhecida pela fiscalização, não há empresa do porte da recorrente que possa se dar ao luxo de prescindir, entre outros, de assessoria jurídica, contábil, fiscal, dos serviços de auditoria, bem como de assessoria na área de exportação e no controle de vendas colocados à sua disposição por parte da controladora.

Segundo o entendimento acolhido pela decisão recorrida, a circunstância de os serviços estarem à disposição da recorrente, por si só não justificaria a despesa. Ora, por esse rígido critério, o pagamento dos serviços de um escritório de advocacia contratado mediante remuneração mensal, não seria dedutível nos meses em que não fosse solicitada a sua assistência profissional. Não pode ser assim. Os serviços de pessoas e de equipamentos são remunerados, muitas vezes, em função de sua disponibilidade de para que os aluga. E, não havendo, como não há, só a disponibilidade, mas a efetiva prestação dos serviços, não há como deixar de admitir a dedução.

III - Em relação ao documento fornecido pela Secretaria da Indústria, Comércio e Turismo do Estado do Amazonas, a autoridade julgadora estravaseu a sua competência. Configurou o benefício como "Subvenção de Custeio", ao arrepio da legislação que regula o assunto, porque, segundo o seu consenso, só o "animus" de subvencionar para investimento não basta, impondo-se a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos. Não lhe assiste, todavia, qualquer razão. O benefício fiscal foi concedido na forma e para os efeitos das disposições contidas nas leis de nºs 835/68, 958/70, 1370/79 e 1605/83, sendo o respectivo valor registrado em conta de reserva para aumento do capital social, nos termos do DL nº 1598/77, art. 38, § 2º, reproduzido pelo art. 344, I e II, do RIR/80, integrando-se, assim, às receitas não computadas na determinação do Lucro Real.

IV - Em relação às receitas operacionais não aceitas como



operacionais pela fiscalização, a recorrente informa que a SUDAM considerou, em relatório de análise, as matérias primas e os materiais secundários, necessários e indissociáveis do próprio processo de fabricação, nestes incluídos o vasilhame e os engradados, sem os quais os produtos incentivados não serão passíveis de comercialização:

Em relação ao valor da depreciação sobre a parcela decorrente de reavaliação de bens como operacional e não operacional, a empresa, ex vi, do disposto no item 2, da letra "b", do § 3º, do art. 326 do RIR/80, teve que proceder ao seu estorno, o que torna irrelevante a sua classificação contábil. O mesmo valor foi contabilizado como depreciação e como reserva de reavaliação. Algebricamente, esses valores se anulam e não influenciam o Lucro da Exploração.

Em relação às Vendas de Diversos não pode a recorrente aceitar a sua exclusão das receitas incentivadas, porque os bens vendidos são indissociáveis do processo de produção e comercialização.

A receita de transporte, tida pela fiscalização como receita de frete, na realidade, integra o preço do produto, na forma em que é ele estabelecido pelo CIP. Não pode, portanto, ser excluída da receita incentivada.

As vendas de diversos tidas pela fiscalização como excluídas da isenção, configuram, na verdade, receitas oriundas da venda de refrigerantes pelo sistema mix, que nada mais é do que a venda do produto fabricado pela recorrente em forma especial de acondicionamento, e a venda de resíduos, resultantes do processo de fabricação, inerentes, portanto, à atividade industrial.

É o relatório.



V O T O V E N C E D O R

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator Designado:

Peço venia ao ilustre Conselheiro Dr. Ayres de Oliveira por divergir parcialmente do seu entendimento, no que respeita à dedutibilidade dos dispêndios incorridos pela Recorrente junto a Cia. Antártica Paulista, a título de remuneração pela prestação de serviços técnicos contratados.

g Observa-se às fls. 52 que é ampla a fama de serviços contratados, desde o controle de qualidade da produção, tratamento de despejos e resíduos, serviços de engenharia de manutenção e outros atinentes às suas atividades de forma a assegurar a fabricação uniforme de suas bebidas em obediência a rígidos padrões de qualidade exigidos pela controladora.

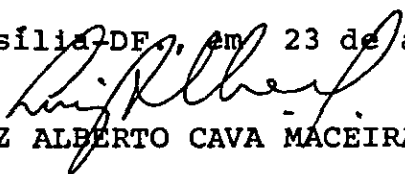
Percebe-se nos autos a juntada de farta documentação comprobatória do apoio técnico prestado pela controladora à Recorrente, que não permite sejam reconhecidos como desnecessários os gastos com assistência técnica e transferência de tecnologia absolutamente necessários às suas atividades, constituindo despesas operacionais imprescindíveis à consecução de sua produção como sejam aquelas objeto de contratação.

Portanto, entendo que tais despesas situam-se dentro dos parâmetros autorizados pela legislação de regência, apresentando-se usuais, normais e necessários ao desenvolvimento das operações da Recorrente, razão pela qual merece ser afastada a pretensão fiscal de glosa dos referidos gastos.

K Ph.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial
recurso, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 93.282.612

Brasília-DF, em 23 de abril de 1990


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - RELATOR DESIGNADO

Acórdão nº 103-10.291

V O T O V E N C I D O

Conselheiro AYRES DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo. A ciência da decisão ocorreu em 09/01/87 e o recurso foi apresentado em 04/02/87.

Preliminarmente, cabe-me esclarecer aos senhores conselheiros que este processo, pela Resolução nº 103-0761, de 16 de março de 1987, retornou à origem para que fosse cumprida a diligência proposta pelo Relator, naquela época, Dr. Carlos Augusto de Vilhena. Retornando a este Conselho após o cumprimento da diligência proposta, entendeu o nobre conselheiro relator que os esclarecimentos solicitados não foram atendidos na sua plenitude. Por essa razão, através de autorização do Sr. Presidente desta Câmara, Dr. Antonio da Silva Cabral, o processo retornou novamente à Delegacia da Receita Federal em Manaus, em 22/03/88 e somente em 10 de novembro de 1988, retornou a este egrégia câmara.

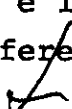
A empresa foi autuada nos exercícios de 1982, 1983 e 1984 por infrações quase idênticas, tendo sido lavrado contra ela dois Autos de Infração e formalizado dois processos fiscais.

A sua peça impugnatória, apresentada tempestivamente, foi comum aos dois processos.

A sua peça recursal, embora não absolutamente igual, pois há pequena diferença na matéria tributável nos dois processos, ratificou os termos da impugnação apresentada.

No ano-base de 1981, a empresa teve tributado pela fiscalização o excedente de vendas de refrigerantes de diversos sabores, cujo volume de vendas atingiu a 171.153,55 hl, quando a isenção abrangida apenas a 152.000 hl, fato este que não se repetiu nos anos-base de 1982 e 1983.

Nos anos-base de 1982 e 1983, a empresa teve glosadas na conta "Perdas Diversas" as diferenças de inventário ocor-



ridas em seu Almojarifado; teve transferidos para conta de "Despesas Operacionais", os valores referentes a despesa de caráter social levadas diretamente a débito da conta de "Reserva Social"; teve transferidas para "Receitas Não Operacionais" as receitas auferidas dos distribuidores de bebidas, por co-participação nas despesas de propagandas concentradas pela autuada.

Esses fatos não ocorreram no ano-base de 1981.

Examinando-se os documentos, a argumentação da fiscalização, principalmente na contestação da impugnação, as justificativas da recorrente, as ponderações da autoridade julgadora, o Auto de Infração em si e o posicionamento deste Conselho em relação ao julgamento de matéria semelhante, chega-se à seguinte conclusão, a respeito das infrações autuadas:

I - DA GLOSA NA CONTA DE "VASILHAMES-QUEBRAS E FALTAS" DAS BAIXAS OCORRIDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL.

A fiscalização entendeu que só seria permitido à empresa o direito à baixa dos vasilhames, com base na alínea "c", do inciso II, do art. 184, do RIR/80, sob o fundamento de que a empresa não é produtora de garrafas e sim, de cervejas.

A recorrente alegou em sua peça impugnatória que as baixas referentes às quebras dos vasilhames teve por base o inciso I, do art. 184 e, portanto, não estava obrigada a nenhum laudo de autoridade fiscal, já que este é necessário para os casos de perdas por deterioração e obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, que não foi o seu caso.

Analisando-se o mandamento legal do art. 184 conclui-se que ele prevê dois tipos de quebras, possíveis de se integrar ao custo dos produtos fabricados: um, sujeito à razoabilidade, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorrida na fabricação, no transporte e manuseio do produto fabricado; outro, sujeito à comprovação, mediante laudo de autoridade competente, ocorrido fora do processo industrial.

Jef

No caso presente, os produtos fabricados são cerveja e refrigerante e no processo de fabricação esses produtos são indissociáveis dos vasilhames que os recolhem. As quebras de garrafas são normais, tanto durante o processo de sua lavagem e esterilização, quanto no de seu manuseio e transporte para o depósito.

Entendo, com todo o respeito à autoridade julgadora singular, que o artigo 184, no inciso I, protege a empresa contra as quebras ocorridas no processo de fabricação, independentemente do produto quebrado ou danificado ter sido produzido por ela ou por outra empresa, desde que dentro dos limites da razoabilidade.

Se a presença da garrafa no processo industrial da cerveja e do refrigerante é indispensável, a ela deve-se estender o benefício do artigo mencionado.

Quanto à razoabilidade da quebra, embora subjetivo, os percentuais de quebras de 1,33%, 1,50% e 1,45% em função do número de garrafas utilizadas no processo produtivo, não me parecem anormais.

Em razão do afirmado, dou provimento ao recurso neste tópico.

II - DA GLOSA NA CONTA DE "PERDAS DIVERSAS" DAS DIFERENÇAS DE INVENTÁRIO NO ALMOXARIFADO, NOS ANOS-BASE DE 1982 e 1983, NOS VALORES RESPECTIVOS DE Cr\$ 15.190.473 e Cr\$ 6.194.751.

A recorrente alegou que procedeu ao acerto do inventário com base no art. 191, do RIR/80 e a fiscalização defende a tese de que tal ajustamento só poderia implicar em redução de custo de fosse observado o art. 240 do RIR/80.

A recorrente justificou as perdas com a seguinte informação:

L

1109

.Acórdão nº 103-10.291

"A autuada comercializa seus produtos (refrigerantes e cervejas) em toda a vasta região amazônica. Não há como negar as enormes dificuldades que existem em função da falta de estrutura das estradas e dos próprios centros urbanos. Esta situação faz com que, não raras vezes, os vasilhames, as garrafeiras plásticas e os engradados de madeira utilizados na comercialização de seus produtos permaneçam, ou com o comerciante que por vezes, não é mais encontrado, ou ilhados por vários meses, não tendo, assim, a empresa, a possibilidade de recuperar essas perdas. A dedução, portanto, está plenamente justificada e entendimento diverso só pode partir de quem desconhece a região."

Diante das informações prestadas pela recorrente e sendo do conhecimento de todos que os distribuidores de bebidas só permitem a permanência de vasilhames e engradados com os adquirentes de seus produtos, mediante caução, garantida por cheque por eles emitido e que as empresas transportadoras dos produtos são responsáveis pela prestação de contas de todo o produto recebido, inclusive, vasilhames e engradados, entendo que a recorrente não tem razão na apropriação desse tipo de quebra, porque o permissivo legal está, ou no art. 184, ou no 240, nunca no art. 191 do RIR/80.

Acresça-se ao fato as seguintes observações que embasam o procedimento fiscal:

a) Fugindo do processo industrial, onde se admite a quebra dentro dos critérios da razoabilidade, todas as demais deverão ser demonstradas e comprovadas para o fisco, caso que não ocorreu com a recorrente;

b) O prejuízo, a meu ver, foi apenas aparente, já que a empresa foi ressarcida com o recebimento da caução;

c) A assunção do prejuízo com a quebra não foi demonstrada para a fiscalização, nem há comprovações no processo de que a recorrente tenha assumido o seu ônus.

L

JH

Diante do exposto, nego provimento ao recurso neste tópico.

III - DA GLOSA NA CONTA DE "DESPESAS ADMINISTRATIVAS" DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS PELA CONTROLADORA CIA ANTARCTICA PAULISTA, NOS ANOS-BASE DE 1981, 1982 e 1983, NOS VALORES RESPECTIVOS DE Cr\$ 93.282.612, Cr\$ 215.203.344 e Cr\$.... 368.316.000.

As glosas foram efetuadas porque os serviços não foram comprovados no que tange à sua efetiva prestação, notadamente quanto à especificação e respectiva valoração dentre os itens arrolados na cláusula 4 do contrato, bem como carentes de comprovação quanto à sua necessidade para manutenção da fonte produtora e foram pagos sem cobertura de faturas ou notas fiscais.

A principal justificativa da empresa reside na existência de um contrato de prestação de serviços, cujo objetivo fundamental é assegurar a fabricação uniforme das bebidas, dentro dos mesmos padrões de qualidade e sabor. Que esse tipo de despesa é normal, usual e necessário e que o seu embasamento legal está no art. 191 e §§ do RIR/80. Que não há nenhum sentido na alegação da fiscalização de que não há prova da prestação de serviços e que os mesmos não são necessários. Que a existência do contrato comprova a necessidade dos serviços prestados para manutenção da fonte produtora e que os documentos anexados provam os serviços que lhe vem sendo prestados.

No recurso apresentado a recorrente critica a afirmação da autoridade julgadora de "que a circunstância de os serviços estarem à disposição da recorrente, por si só não justificaria a despesa", afirmando que com tal raciocínio seria indutível o pagamento de serviços de um escritório de advocacia contratado mediante remuneração mensal, nos meses em que não foi solicitada a sua assistência profissional.

L
Lembra ainda a recorrente que, em hipótese a

tamente idêntica à presente, em que era interessada a indústria de Bebidas Antarctica de Minas Gerais S/A, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao proferir o Acórdão de nº 103-06.114, de 21/02/84, reconheceu o direito do contribuinte de deduzir as despesas com a prestação de serviços de assistência técnica, nos termos do art. 191, do RIR/80.

A bem da verdade, conforme consta do Relatório anexo ao Acórdão de nº 103-06.114/84, em que foi relator o eminente e competente conselheiro Dr. Díciler de Assunção, a matéria autuada naquele processo não me parece ser a mesma.

Pelo que se depreende da leitura do relatório elaborado, a empresa foi autuada por apropriar despesas com assistência técnica em valores superiores ao limite fixado no art. 177 do RIR/75. Não houve questionamento em nenhum momento sobre a efetividade dos serviços prestados, nem sobre seu montante, nem sobre a compatibilidade do preço, nem sobre a sua remuneração.

A autoridade julgadora partiu do pressuposto de que naquele caso estava presente tão-somente remuneração de tecnologia ou por prestação de serviços de assistência técnica, administrativa ou semelhante, cujos pagamentos estão sujeitos ao limite do art. 177 do RIR/75, implementado pela Port. MF 436/58.

A ementa do Acórdão, no que se refere à matéria abordada, está assim descrita:

"IRPJ - DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - LIMITES. Estão sujeitos ao limite de 4% estabelecido pela Portaria MF 436/58 os pagamentos por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes (RIR/75, art. 177, § 1º). Serviços outros sem estas qualificações refogem aos limites estabelecidos pelo ato ministerial."

Em relação à comparação feita pela recorrente de seus serviços com os de um escritório de advocacia e a invocação da assistência em potencial, é importante que se diga que o con-

2

MF

trato firmado entre ela e a sua controladora é realmente de prestação de serviços e não de assistência em potencial.

Outra observação que me cabe fazer é que, para efeitos de imposto de renda, o contrato pode confirmar o vínculo obrigacional entre pessoas jurídicas ou físicas, mas nunca garantir que os serviços nele prometidos tenham sido prestados. Dentro da legislação fiscal não foi ele o documento escolhido para comprovar as transações realizadas entre as pessoas jurídicas. Há casos, em que a lei exige, além dos documentos normais comprobatórios, que ele exista para dar cobertura à transação realizada, mas isto constitui exceção à regra. Os documentos comprobatórios das operações realizadas pelas pessoas jurídicas se consolidam através de emissão de notas fiscais, faturas e duplicatas, quanto a matéria se refere à compra e venda de produtos ou de serviços. A utilização do contrato é feita para validar operações que não podem ser comprovadas mediante a emissão dos documentos citados, tais como: operações de empréstimos, alienações imobiliárias, transações efetuadas entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, inclusive seus sócios ou acionistas, etc.

Vale ressaltar que ainda que haja documentos fiscais devidamente preenchidos para validar as operações, esses são insuficientes se restarem incomprovados a venda ou a prestação dos serviços que lhes deram origem.

Sobre essa mesma matéria, a recorrente já foi autuada em ano anterior e este Conselho, através do Acórdão de nº 101-74.411, de 08/06/83, negou-lhe provimento ao pleito, com a seguinte ementa:

"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 remunerantes; a existência de comutatividade nas condições estabelecidas no pacto".

JMS

Do voto proferido pelo brilhante Conselheiro, Dr. Amador Outereiro Fernandez, incorporo neste, com total apoio e aplauso, por comungar em gênero, número e grau, com a peça produzida, os seguintes trechos:

"A jurisprudência tem 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 4506/64. 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."

"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."

"O 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, pag. 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 benefi-

2

Inf

cios ou contrapartida oferecida ao patrimônio que eles empobrecem, no caso de contrato entre controlada e controladora, poderão ser nulos, beneficiando somente a última."

"A doutrina aceita e a jurisprudência exige que, para conceituar certos desembolsos como despesas, dois pressupostos são fundamentais:

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

"A existência do registro da transferência do numerário da controlada para a controladora e o contrato por elas firmado não satisfazem os objetivos da certeza e documentação. O pressuposto da necessidade, mormente em se tratando de contrato entre controlada e controladora, obriga 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:

- 1) A identificação e quantificação da prestação contrada;
- 2) A efetiva prestação e mensuração do serviço contratado, eventualmente prestado;
- 3) A vinculação do que no contrário se alega ser objeto de remuneração e as atividades da remunerante;
- 4) 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 individualizado por meio de critérios definidos, para que a controladora possa fazer prova quantum satis da sua efetiva prestação."

"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. Essa comprovação nos dirá em que medida se trata de despesas vinculantes ou necessárias."

"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

L

JHP

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 seu tipo de negócio. O caráter da necessidade não está no pagamento da despesa realizada, mas na sua própria realização."

"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."

E por essa linha de raciocínio segue o nobre relator, para ao final de sua peça, negar provimento ao pleito, por entender como não necessárias para a manutenção da fonte produtora da controlada, os serviços contratados e por total ausência de comprovação de sua realização.

Uma observação que se faz ao se tomar conhecimento do disposto na cláusula 4 do contrato é que os serviços foram registrados com tamanha sofisticação que o próprio INPI entendeu-os como não registráveis naquele órgão, por não se referirem a serviços técnicos, científicos ou administrativos.

Em relação à parte científica eu não teria condições de fazer qualquer afirmação. Agora, quanto à parte técnica ou administrativa, não tenho dúvidas em afirmar, que as propostas as confirmam.

Senão vejamos:

Qual o tipo de serviço que identifica "controle de qualidade da produção de vervejas, de malte, de refrigerantes, de sucos, de essências, de gás carbônico"? Se isto não for serviço técnico, eu sou forçado a dizer que não sei mais o que é um serviço técnico.

Por igual razão, "os serviços de administração financeira de investimentos, incluindo sistema de caixa, financiamentos, fontes de aplicação de recursos, planejamento e controle

[Handwritten signature]

de vendas, pesquisa de mercado e de canais de distribuição, planejamento de propaganda, de publicidade, planejamento de administração de pessoal e de benefícios sociais; fixação de serviços de segurança e de serviços gerais". Se isto não for proposta de prestação de serviços administrativos, sou forçado a reconhecer que não se definir o que seja serviço administrativo.

A conclusão a que cheguei, analisando o difícil problema que ora se enfoca, é a mesma deste Conselho, através do Acórdão mencionado. O contrato é válido e como tal tem o seu valor no mundo jurídico. A ingerência na administração da controlada é total e está por ele garantida. A necessidade do controle da qualidade dos produtos fabricados é um fato real e perfeitamente compreensível. Só que o ônus desse controle deveria ser de quem é o responsável pela defesa da marca e não daquele que paga royalties para explorá-la. Se o preço cobrado pelo aluguel da marca está insuficiente, que a controladora consiga por mais legais aumentá-lo. O que não acho justo é exigir complementação através de um contrato obrigatório, imposto a todas as coligadas e ao qual todas têm que se submeter.

Diante de tudo o que foi exposto, nego provimento ao recurso neste tópico.

IV - DA EXCLUSÃO DO LUCRO REAL DA PARCELA CORRESPONDENTE A RESTITUIÇÃO DO ICM PAGO PELO ESTADO DO AMAPÁ E CONTABILIZADA COMO "RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS-BONIFICAÇÃO DE ICM", NOS ANOS-BASE DE 1981, 1982 E 1983, NOS VALORES RESPECTIVOS DE CR\$ 120.698.028, CR\$ 282.562.430 e CR\$ 49.703.866.

A autuação foi procedida por entender a fiscalização que a restituição de parte do ICM pago, por não conter outra exigência que não fosse a da aplicação de pelo menos, 10% do valor recebido em benefícios para os empregados como condição para continuar recebendo o benefício nos anos subsequentes, não se trata de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS e sim , para custeio.

Para firmar sua tese, a fiscalização se valeu do

Parecer Normativo CST nº 122/78 que exige um conjunto de condições cumulativas para que fique evidenciada a subvenção para investimento, condições estas, que se não atendidas, descaracterizam o benefício como investimento e o classifica como de custeio.

Respeito o posicionamento fiscal. É difícil aceitar a tese de uma verba destinada a investimento, sem que o beneficiário tenha tempo certo para investi-la. Mais difícil ainda é aceitar a condição mínima imposta pelo Estado da obrigatoriedade de realizar apenas 10% do valor recebido em benefício dos empregados. A manutenção dos recursos recebidos em conta de "reservas" para futuro aumento de capital confirma a intenção do investidor, mas nenhum benefício traz ao Estado no seu desenvolvimento econômico e social.

No entanto, sou forçado a reconhecer que, certo ou errado, quem define se a bonificação do ICM é investimento ou não é o Estado concedente e não a fiscalização. O Parecer Normativo invocado teve o mérito de analisar a questão sob o aspecto justiça e verdade; o parecerista procurou entrar no âmago na questão e extrair da norma o seu verdadeiro sentido. Louvo a sua intenção, mas não posso contrapor ao documento expedido pela Secretaria da Indústria, Comércio e Turismo do Estado do Amazonas, não questionado em momento algum pela autoridade julgadora, nem pela fiscalização, opinião contrária à sua própria afirmação. Se não foi estipulado prazo para o investimento pelo poder concedente e se a empresa mantém em "reserva" o benefício recebido, não vejo como contestar a sua contabilização.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso neste tópico, considerando a bonificação recebida como investimento, corretamente contabilizada como receita não operacional e acertadamente excluída do Lucro Real.

V - DA TRANSFERÊNCIA PARA "RECEITAS NÃO OPERACIONAIS" DAS RECEITAS CONTABILIZADAS COMO "RECEITAS OPERACIONAIS", REFERENTES A:

a) Rendimentos decorrentes da realização de lucros

em baixa de bens do permanente (realização de Reservas de Reavaliação), nos valores de CR\$ 9.166.831, Cr\$ 16.492.717 e Cr\$..... 37.300.268, respectivamente nos anos-base de 1981, 1982 e 1983.

Alegou a empresa em sua peça impugnatória que cometeu erro o Sr. Agente Fiscal ao considerar os rendimentos como provenientes de baixa de bens do permanente. Trata-se realmente de rendimentos provenientes de "depreciação" e não de baixa de bens do permanente.

Posteriormente, na peça recursal, informou a recorrente tratar-se de depreciação que foi estornada, o que tornou irrelevante a sua classificação contábil.

Entendo correto o procedimento fiscal. A depreciação é uma das formas preconizadas na legislação do imposto de renda como realização de ativo permanente. Essa condição está inserida no § 3º do art. 326 do RIR/80. A empresa não trouxe aos autos a comprovação do estorno comentado em sua peça recursal, logo, é de se manter a tributação, ou seja, de considerar esses rendimentos como "Receitas Não Operacionais".

b) Vendas Diversas, Vendas de Vasilhames, Vendas de Garrafeiras Plásticas, Receitas de Transportes de Produtos Vendidos, excedente de refrigerantes vendidos.

A fiscalização, com base no ato isencional expedido pela SUDAM, considerou como não operacionais todas as receitas que não se enquadrassem dentro da rubrica: venda de cervejas, de chopps e de refrigerantes e transferiu essas receitas auferidas para o campo das receitas não operacionais, ajustando o lucro da exploração em função das alterações procedidas.

O embasamento da fiscalização foi o CTN, no artigo 111, inciso II, que determina interpretação literal para os atos concessivos de isenção de tributos, combinado com o próprio ato isencional expedido que limitou a isenção "à produção de cervejas refrigerantes e chopps".

L

J108

Baseada nesse raciocínio entendeu a fiscalização que as receitas que não tiveram base na venda dos produtos abrangidos pela isenção deveriam ser classificadas como "não operacionais".

Comungo com a tese da fiscalização pelo fato de na descrição da receita a ser auferida pelo empreendimento industrial, constante do projeto apresentado e aprovado pela SU-DAM não constar nem menção a outros tipos de receitas que pudessem vir a ser auferidas pela peticionária, exceto a venda de gases carbônicos que foi explicitada, juntamente com a venda dos produtos a serem fabricados.

A exigência de duas inscrições estaduais para as operações de vendas dos produtos não abrangidos pela isenção do ICM (os mesmos não abrangidos pela isenção do imposto de renda), confirmada pela informação fiscal, quando da diligência procedida, vem em reforço de minha tese.

Discordo, entretanto, da fiscalização pela transferência para "receitas não operacionais", do excedente de refrigerantes vendidos. O ato isencional abrange as receitas auferidas pela venda dos produtos fabricados e a estimativa de vendas aprovada não pode estar sujeita ao rigor do absolutismo.

Entendo que o art. 111 do CTN não está sendo infringido pelo aumento na produção do produto fabricado. O que se pode extrair do verdadeiro sentido da isenção concedida é que a isenção visou precipuamente garantir o desenvolvimento econômico e social da região. Ela se constitui num instrumento de progresso e a receita excedente não se constitui, segundo meu entender, em nenhuma violação ao ato isencional.

Não obstante meu posicionamento pessoal coincidir com o da fiscalização, este Conselho tem admitido, em julgamentos anteriores, como "receitas operacionais abrangidas pela isenção do imposto de renda", essas receitas sob o fundamento de que elas devem ser analisadas quanto à sua operacionalidade



Acórdão nº 103-10.291

e quanto à sua pertinência com a atividade beneficiada com o fa
vor fiscal, mesmo que acessoriamente.

A título de comprovação, junto ao meu voto a emen
ta do Acórdão nº 103-08.408, de 06/06/88, em que foi relator o
nobre conselheiro Dr. Carlos Augusto de Vilhena, assim descri
ta:

"IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS NA AREA DA SUDENE -
- ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO AS EMPRESAS INS-
TALADAS NA AREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE.

Receita auferida por pessoa jurídica que faça
jus à isenção ou redução do imposto de renda, a
título de incentivo fiscal, deve ser analisada
quanto à sua pertinência com a atividade benefi-
ciada com o favor fiscal, mesmo que em caráter
acessório (receita da venda de vasilhames, emba-
lagens e resíduos de fabricação na indústria de
bebidas."

Do voto proferido pelo eminente conselheiro, que
incorporo a este, transcrevo os seguintes trechos:

"A industrialização de bebidas, indicada co-
mo sendo a única atividade da contribuinte, com-
preende, basicamente, a fabricação ou o preparo
do líquido, a sua acomodação em vasilhames pró-
prios, a fixação de rótulos e tampa nesse vasi-
lhame e, ainda, o acondicionamento de garrafa em
embalagem apropriada. Fazem parte, ainda, da ati-
vidade industrial, obviamente, aquelas taregas ti
picas da comercialização, destacando-se, entre ou
tras, a entrega do produto fabricado ao revende-
dor ou ao consumidor."

"A venda de vasilhames e garrafeiras plásti-
cas, seja porque servem de veículo para o líqui-
do, seja porque destinam-se à reposição do mate-
rial inservível, também são inerentes a essa ati-
vidade industrial. A não ser que a contribuinte
se dedique à atividade autônoma de compra e ven-
da de garrafas e embalagens, o que os autos não
consignam."

"Quanto à venda de resíduos da fabricação,
reiteradas decisões desta Câmara estabeleceram o
entendimento de que as receitas euferidas por uma
pessoa jurídica que faça jus à isenção ou redu-
ção de imposto de renda, a título de incentivo

L

104

Acórdão nº 103-10.291

fiscal, devem ser analisadas quanto à sua operacionalidade. Ou seja, deve-se pesquisar se a receita é pertinente à atividade beneficiada com o favor fiscal, mesmo que acessoriamente."

"Se levada em conta, portanto, a característica de operacionalidade, não há dúvida que a receita obtida com o bagaço da matéria prima utilizada na fabricação do líquido tem que ser tomada como própria da atividade beneficiada, embora em caráter acessório ou complementar."

"Em última análise, as receitas obtidas com a venda dos resíduos de fabricação e dos vasilhames e embalagens danificados, são, na realidade, recuperação de custos da atividade industrial."

Em razão do exposto, curvo-me diante da decisão do colegiado, por acreditar que a minha oponição isolada não deve prevalecer para imputar à empresa o ônus de uma tributação que este Conselho tem entendido como indevida.

Dou provimento ao recurso neste tópico.

- c) Rendimentos decorrentes da Co-Participação dos distribuidores e revendedores de bebidas nos anos-base de 1983 e 1984, nos valores respectivos de Cr\$ 9.348.957 e Cr\$... 132.144.791.

Entendo como não correto o procedimento da fiscalização ao transferir esse tipo de rendimento para "Receitas não Operacionais". Embora, realmente, a obtenção dos recursos não tenha origem na sua atividade de venda de produtos, o fato em si configura simplesmente uma "recuperação de despesas".

As despesas de propaganda por ela suportadas, em parte ressarcidas pelos seus revendedores e distribuidores de bebidas, e contabilizadas no seu total como de seu próprio, não poderiam onerar o seu lucro operacional sem que houvesse contrapartida da receita para eliminar a distorção.

Este Conselho já firmou jurisprudência de



perfeitamente possível, em grupos de empresas coligadas e de interesse comum, a concentração do planejamento, da execução e do pagamento das despesas relativas à propaganda, numa controladora, sendo despesas operacionais em cada uma das coligadas a sua participação no rateio, comprovado através de demonstrativos e documentação hábil.

No caso em análise, o que houve foi realmente a concentração e o pagamento das despesas de propaganda na recorrente e o seu rateio entre as coligadas no processo.

Talvez, o mais correto, segundo o meu entender, fosse a contabilização, a débito das empresas revendedoras e distribuidoras de bebidas, dos valores que lhes couberam no rateio das despesas, a partir da efetivação dos gastos e, a seu crédito, os valores das parcelas pagas ou antecipadas.

Entendo, porém, que o processo utilizado não produz nenhuma alteração no lucro real do exercício, razão pela qual dou provimento ao recurso neste tópico.

d) Transferência para a conta de "Despesas Operacionais" das despesas de caráter social, nos valores de Cr\$... 16.679.234 e Cr\$ 97.045.689, levadas diretamente a débito da conta de "Reserva Social", respectivamente nos anos-base de 1982 e 1983.

Não tem razão a recorrente no procedimento contábil efetuado. Ainda que haja previsão estatutária da constituição de uma Reserva Social, destinada a garantir despesas com a assistência de seus empregados, esse tipo de despesa afeta diretamente o resultado positivo do exercício. Esse tipo de despesa tem que se integrar ao lucro líquido da empresa no exercício. A utilização dos valores reservados se faz através de outro tipo de contabilização e não da forma escolhida pela recorrente.

A exclusão do Lucro Real das importâncias comen-



tadas não estão previstas na legislação e não pode haver exclusão sem previsão legal.

"Os valores que podem ser excluídos do lucro líquido, a que se refere o inciso I, do art. 388, do RIR/80, são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial, tais como os decorrentes de depreciação acelerada incentivada e de exaustão mineral com base na receita bruta; o dispositivo não cogita de custos ou despesas operacionais, que necessariamente, devem ser registrados na escrituração comercial." Este texto é do Parecer CST Nº 96.78.

Resumindo o voto, já que as matérias autuadas o foram em número acentuado, foi dado provimento e portanto, excluídos os seguintes valores:

1) Cr\$ 24.762.615, Cr\$ 41.730.959 e Cr\$ 109.175.095, respectivamente nos anos-base de 1981, 1982 e 1983, referentes às baixas de vasilhames ocorridas no processo industrial;

2) Cr\$ 120.698.028, Cr\$ 282.562.430 e Cr\$ 49.703.866, respectivamente nos anos-base de 1981, 1982 e 1983, referentes às bonificações de ICM recebidas para INVESTIMENTO pelo Governo do Estado do Amazonas;

3) Cr\$ 166.731.864 considerado como receita não abrangida pela isenção, por se referir a excedente de venda de refrigerantes, no ano-base de 1981;

4) Cr\$ 300.063.947, no ano-base de 1981, referente a vendas diversas (vasilhames, garrafeiras plásticas, transporte de produtos mix).

Restaram mantidas as tributações relativas às seguintes infrações autuadas:

L

ref

1) Glosa na conta de "Despesas Administrativas", nos anos-base de 1981, 1982 e 1983, respectivamente dos valores de Cr\$ 93.282.612, Cr\$ 215.203.344 e Cr\$ 368.316.000;

2) Glosa na conta de "Perdas Diversas", nos anos-base de 1982 e 1983, dos valores de Cr\$ 15.190.473 e Cr\$ 7.194.751;

3) Transferência para "Receitas Não Operacionais" nos anos-base de 1981, 1982 e 1983, dos valores de Cr\$ 9.166.831, Cr\$... 16.492.717 e Cr\$ 37.300.268, referentes a rendimentos produzidos por depreciações procedidas pela empresa;

4) Ajustamento do lucro líquido, nos anos-base de 1982 e 1983, com a transferência para "Despesas Operacionais" respectivamente, dos valores de Cr\$ 16.679.234 e Cr\$ 97.045.689.

Em função das alterações procedidas, o Auto de Infração, relativo ao exercício de 1982, ano-base de 1981, deve ter os seus itens ajustados aos valores abaixo especificados:

6.5: $(166.806.147 + 16.390.992 - 131.472.995 - 47.493) = 51.676.651.$

7.1: 92,51% de 51.676.651 47.806.069

7.2: 7,49% de 51.676.651 3.870.582

8.1: Lucro da Exploração (incentivado) 47.806.069

8.3: (35% s/ 47.806.069) 16.732.12

8.4: (92,51% de 5% de 51.676.651) 239.4

8.5: VALOR DA ISENÇÃO 16.971.5

9.2: DESPESA GLOSADA 93.282

9.3: LUCRO REAL APURADO 111.75

9.4.1: (35% s/ 111.753.764) = 39.113.817

9.4.2: (5% s/ 65.253.764) = 3.262.688 42.3

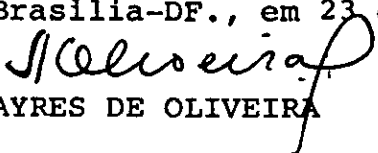
9.5: VALOR DA ISENÇÃO 16.

9.6: IMPOSTO DEVIDO 25

Acórdão nº 103-10.291

Isto posto, VOTO no sentido de se acolher o recurso, por tempestivo e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir do imposto no exercício de 1982, a importância de Cr\$... 28.190.378. L

Brasília-DF., em 23 de abril de 1990


AYRES DE OLIVEIRA

- RELATOR