



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 13 de novembro de 1986

ACORDÃO Nº 103-07.712

Recurso n.º 90.757 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente TECNOCÉRIO S.A.

Recorrido DRF EM MANAUS - AM

IRPJ - COMISSÕES DE VENDAS PAGAS À CONTROLADORA - Se não se põe em dúvida a efetiva intermediação feita pela controladora, nem a sua necessidade, as comissões pagas, nos termos contratualmente ajustados, não sofrem restrições específicas quanto a limites só porque a beneficiária é controladora da sociedade devedora dessas comissões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TECNOCÉRIO S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., 13 de novembro de 1986

URGEL PEREIRA LOPES

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FAZEN

SESSÃO DE:

13 NOV 1986

DA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓR GIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER E SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº 90.757

Acórdão nº 103-07.712


Recorrente: TECNOCÉRIO S/A.

R E L A T Ó R I O

TECNOCÉRIO S/A., empresa jurisdicionada à DRF em Manaus - AM, recorre a este Conselho inconformada com a decisão de primeiro grau.

2. Reza o Auto de Infração de fls. 04, lavrado em... 29.11.85, que a contribuinte, no exercício de 1982, ano-base de 1981, deduziu indevidamente despesas de comissões sobre rendas, pagas à sua controladora BIC - INDÚSTRIA ESFEROGRÁFICA BRASILEIRA S/A, no montante de Cr\$ 47.688.879,65, por representação comercial. Conforme demonstrado no Termo de Verificação de 05.11.85, anexo, o custo dos serviços de representação comercial atingiu 4,32% do valor das vendas, efetuadas através da BIC, ao passo que as comissões pagas, contratualmente ajustadas, atingiram a 10% sobre as vendas efetuadas e recebidas. A fiscalização considerou as despesas que corriam por conta da representante e da representada, segundo o contrato e tributou a diferença como despesas de comissões indevidas.

3. Notificada do lançamento de ofício em 04.12.85, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 18/26 dentro do prazo legal. Começou por dizer que as comissões pagas à representante sobre as vendas efetuadas era de 7% e não de 10%. Aduziu, ainda, que a autuação está alicerçada em critérios pessoais do autuante. Que o enquadramento legal mencionou os arts. 191, §§ 1º e 2º e 413 do RIR/80, porém, em nenhum momento as comissões pagas à controladora foram impugnadas como: (a) não operacionais e necessárias à sua atividade; (b) não usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades que efetuou. Que a autuação perfilhou critério muito particular para determinar o custo dos serviços prestados à impugnante, na medida em que considerou como custo das vendas apenas os itens relacionados como custo direto das vendas, a saber: comissões, ordenados e despesas correlatas, outras despesas e depreciações. Todavia, a boa técnica con



tábil-administrativa manda que em qualquer composição de custo sejam levados em conta os gastos indiretos.

Ademais, alguns equívocos foram cometidos pela fiscalização: (a) considerou como receita total de vendas da BIC Cr\$ 2.158.732.033, quando os documentos que lhe foram exibidos permitiam excluir do total as vendas sobre as quais a controladora não paga comissões, tais como: exportações, créditos de IPI e ICM, vendas de resíduos industriais, vendas de outros produtos, serviços de industrialização para terceiros e vendas canceladas, totalizando Cr\$ 142.007.788; (b) também os impostos incidentes sobre as vendas da BIC, no total de Cr\$ 493.157.557 deveriam ter sido excluídos da receita total de vendas, mesmo porque, legalmente, não há como se negar que IPI, ICM etc. sejam custos de vendas; (c) os gastos indiretos, representados pelas despesas de administração, gerais e impostos e taxas atribuídas ao departamento de vendas da Representante, no valor de Cr\$ 15.207.470, também, não foram diminuídos do valor da receita total de vendas. Para facilitar o julgamento fornece demonstrativo das Receitas Brutas de Vendas e suas exclusões (doc. 13), o qual esclarece que o custo dos serviços prestados pela controladora representa 6,26% do valor da remuneração percebida (7,00%), portanto, sobrando apenas uma margem de 0,74%, para atender, por exemplo, indenizações previstas nas normas que regem a representação comercial e outros encargos semelhantes.

A prevalecer critério de apuração do custo das vendas, protestava pela realização de perícia, indicando seu perito, e formulando, inclusive, quesitos.

Pergunta qual a empresa que assumiria o pesado ônus de representar outra empresa em todo o território nacional, gerenciando mais de 3.000 pontos de venda, mediante remuneração de base inferior a 7%. Cita os Acórdãos nºs 101-73.040, 103-04.932 e 103-05.890.

4. Informação fiscal a fls. 48/52 manifestando-se contrariamente à perícia e pela manutenção do Auto.

Acórdão nº 103-07.712

5. A fls. 62 o Sr. Delegado da Receita Federal indeferiu o pedido de perícia.

6. Decisão de primeiro grau a fls. 63/64, cujas razões de decidir e conclusões vão transcritas:

"Versa a defesa sobre a exigência tributária, imposta pelo não cumprimento do preceituado no artigo 191 §§ 1º e 2º do RIR/80, por ter a contribuinte registrado, em sua escrituração mercantil, gastos de comissões pagas sobre Vendas Indedutíveis.

Em fase reclamatória pleiteara da autoridade preparadora, e realização de perícias que, ao final, não se aquiesceu na pretensão, indeferindo-se o pedido, por julgá-la prescindível ao julgamento do Auto de Infração (fls. 57).

A discussão está em torno de se os serviços contratados foram ou não realizados; se os mesmos são ou não necessários, o que, segundo entendemos, ficou pelas afirmações da contribuinte em sua defesa, incontestavelmente comprovado que estão os seus valores acima do normal.

Ora, é indiscutível, seja em razão de 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 1598, de 26.12.77.

"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).

Pois bem, ao ser auditada a escrita, a fiscalizada limitou-se a apresentar ao Fisco um contrato assinado entre controlada e controladora, sem prova da remessa. Inexiste documento que ateste o montante da despesa efetuada, 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 Contrato 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 do pacto, revela que, além de a controladora deter a maioria do capital da controlada, o valor do contrato tornou frágil sua importância, como se

Acórdão nº 103-07.712

conclui pela leitura de sua quarta cláusula e seu parágrafo único:

"Fica convencionado, que a remuneração da REPRESENTANTE até o dia 31.12.74, será de 10% (dez por cento) sobre o valor das duplicatas pagas, mais um fixo de Cr\$ 30.000,00 (trinta mil cruzeiros) mensais.

Parágrafo Único - Fica entendido que após a data prevista no "caput" desta cláusula, serão procedidos entendimentos a fim de se determinar a nova remuneração da REPRESENTANTE, que não poderá ser inferior a atual". (grifo nosso).

Esse contrato celebrado entre Controlada e Controladora, 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 pagadora.

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 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.

A jurisprudência tem sido iterativa no entendimento de que, indemonstrado 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.

A comutatividade das condições estabelecidas no contrato, obriga 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 sociedade controladas e controladoras, decorre da imposição do estatuído no artigo 245, da Lei 6.404, de 15.12.76.

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 usuais 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.

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 ,

h

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.

Dáí, das exposições acima, constata-se que "o critério muito particular" alegado pela interessada é mais da própria, uma vez que o insigne Auditor Fiscal, cumpriu com a sua obrigação, e "ao pé da letra".

Para robustecer o Auto de Infração, transcrevemos abaixo a Ementa do Acórdão nº 101-74.411 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"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 da comutatividade nas condições estabelecidas no pacto".

Conclui-se, de todo o exposto, que é inadmissível raciocinar, dentro da lógica e da razão, segundo a interessada. Não há que falar, por isso, em inobservância aos dispositivos legais por parte do Fisco.

Destarte, tomo conhecimento da presente impugnação por tempestiva.

Isto posto, JULGO PROCEDENTE a ação fiscal para declarar devido o imposto de renda de Cz\$...... 6.055,16 o qual será acrescido de multa de ofício de 50%, prevista no artigo 728, II, do RIR/80 e demais cominações legais à época do recolhimento."

7. Ciente em 23.07.86 (fls. 85) a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 72/81, protocolizado em 19.8.86. Insurge-se contra o indeferimento da perícia e, no mais, repro - duz sua impugnação.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.712


V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, não houve cerceamento do direito de defesa pelo fato de haver sido indeferido seu pedido de perícia. De acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, o deferimento ou indeferimento da perícia depende, única e exclusivamente, do juízo de valor que a autoridade preparadora faça sobre a sua necessidade, prescindibilidade ou impraticabilidade. Discricionariedade plena da autoridade preparadora, de cujo ato não cabe recurso revisional, seja no âmbito administrativo, seja no judicial. O convencimento é da autoridade preparadora. Não se vislumbra possibilidade de medida judicial determinando que o convencimento da autoridade preparadora está incorreto e que, por conseguinte, deve ser modificado. Daí se conclui que o indeferimento da perícia não provoca lesão a direito do contribuinte, reparável no Judiciário. Por corolário, o indeferimento da perícia não cerceia direito. De defesa ou outro qualquer.

No auto de infração não se afirma, nem se deixa subentendida, qualquer dúvida sobre a efetividade da prestação dos serviços de representação por parte da controladora da recorrente, nem sobre a veracidade do pagamento das comissões. O enquadramento legal foi o do art. 191, §§ 1º e 2º do RIR/80 (despesas usuais e normais, além de necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora), bem como o art. 413 do mesmo RIR/80 (distribuição do valor do imposto que deixar de ser pago pelas empresas em virtude das isenções e reduções tratadas nos artigos ali relacionados). A tônica da autuação foi a de que as despesas com comissões que excederam seu custos eram desnecessárias e constituíam-se em mera liberalidade.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.712

Na informação fiscal aduziu-se: "Como afirmado, acima, foi considerada desnecessária parte das despesas de comissões, em razão do preço destas estar excessivamente acima de seus custos".

Mais adiante: "Despesas de comissões podem ser operacionais e necessárias à atividade da empresa. O que se questiona, entretanto, é a necessidade do pagamento das referidas despesas ao nível de preços em que foi efetuado, considerando-se a circunstância de que a beneficiária é sua controladora, cuja atividade principal ou objetivo social não é a prestação de serviços de representação, mas, industrial".

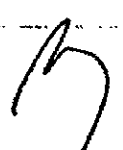
As razões de decidir e conclusões da decisão de primeiro grau, transcritas no relatório, inverteram pelo caminho da dúvida quanto à efetiva prestação dos serviços de representação, em flagrante inovação no feito que, no mínimo, determinaria a reabertura do prazo para nova impugnação.

Apesar disso, repetiu que os dispositivos legais infringidos eram os mesmos arts. 191, §§ 1º e 2º, e 413 do RIR/80, os quais, evidentemente, não se ajustam adequadamente aos fundamentos dissertados na decisão.

A ementa da decisão em causa é clara: "Legítima tributação imposta em razão de importâncias correspondentes despesas feitas a títulos de comissões, quanto não comprovada efetiva contraprestação do serviço". (Grifei).

"Data venia", a falta de comprovação apontada mais a ver com outros dispositivos do RIR/80, ligados à escrção da contribuinte, por exemplo, do que com as hipóteses incidência descritas no art. 191, §§ 1º e 2º.

Contudo, esse pormenor é superável, desde levemos em conta o disposto no § 2º do art. 249 do Código de Processo Civil, "in verbis":



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.712

"§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta."


Assim, a falta de abertura do prazo para nova impugnação pode ser suprida face ao desenvolvimento e desfecho deste voto, como se verá, na seqüência.

Na realidade, não vislumbrei nestes autos nenhum indício sério de falta de comprovação da efetiva contraprestação dos serviços de representação comercial por parte da BIC. Nem a ação fiscal, como visto, cogitou desse aspecto, nem a decisão de primeiro grau arrolou fatos capazes de firmar convencimento nesse sentido. Conseqüentemente, analisarei a pendência pelo prisma dos fundamentos originais da ação fiscal.

Como bem disse a recorrente, não há texto legal que restrinja a percentagem das comissões de vendas, pagas por uma controlada a sua controladora, aos limites dos custos suportados pela controladora - representante para intermediar a venda dos produtos de sua controlada-representada. Nada conheço, em termos de texto legal vigente e aplicável, que estabeleça condições ou requisitos especiais, enfim, distinção de qualquer ordem, consoante a representante intermediadora das vendas seja ou não sociedade ligada ou controladora à ou da produtora dos produtos vendidos.

Nada, nestes casos, existe de semelhante às normas legais pertinentes ao pagamento de "royalties" ou assistência técnica, onde se estabelecem proibições e limites percentuais dos pagamentos remuneratórios para efeitos de dedutibilidade.

Certo é, porém, que o pagamento de comissões por controlada a controladora deve ser observada pelo Fisco, na medida em que pode tornar-se veículo de disfarçada transferência de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.712

receitas de uma para a outra, ou com propósitos de compensação de prejuízos, ou para ensejar maior remessa de lucros pela controladora (se de capital estrangeiro), ou para alocar receitas a empresa beneficiária de isenção (aqui, ao menos em princípio, ocorre o inverso), enfim, qualquer expediente capaz de beirar a evasão fiscal ilícita.

Indício capaz de despertar suspeitas e, por via de consequência, exame aprofundado da matéria, seria o pagamento de comissões acima das percentagens usuais no mercado.

Contudo, nada disso foi cogitado nestes autos.


Sem o menor embasamento legal, o procedimento fiscal encaminhou-se para uma espécie de tabelamento das comissões.

Muito se falou em falta de comutatividade e não se produziu qualquer prova de que os encargos da BIC, e as comissões pagas pela recorrente, não eram prestações equivalentes, guardando a reciprocidade própria dos contratos onerosos.

Seguramente onde não há comutatividade é no fato de a recorrente colher as vantagens de ver seus produtos distribuídos no País pela BIC, obtendo os ganhos dessa comercialização, enquanto que a BIC nada ganharia, mas, apenas, se ressarciria dos custos correspondentes às vendas que promovera.

A comutatividade tem de ser analisada em função do contrato de representação, vantagens e ônus dos contratantes, e não do controle de capital da sociedade A pela sociedade B. São coisas que não se devem misturar.

A decisão de primeiro grau foi muito influenciada pelo Acórdão nº 101-74.411, da Colenda 1ª Câmara. Nesse acórdão influíram algumas premissas que estão ausentes nestes autos. Não terá sido por outra razão que a decisão de primeiro grau, pa



Acórdão nº 103-07.712

ra ajustar-se à linha de raciocínio presente no referido acórdão, acabou desviando-se dos pressupostos fáticos e jurídicos da autuação.

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Brasília - DF., em 13 de novembro de 1986


URGEL PEREIRA LOPES,

RELATOR.