

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr.: 10768/042.217/86-31

Sessão de : 22 de março de 1994

ACORDAO Nr. 107-1.025

Recurso nr.: 102.616 - IRPJ - EX.1986

Recorrente : NITRIFLEX S/A INDUSTRIA E COMERCIO

Recorrida : DRF no RIO DE JANEIRO/RJ

VLS/

IRPJ - DESPESAS COM A IMPLEMENTAÇÃO DO CENTRO DE PROCESSAMENTOS DE DADOS - Não se enquadram dentro do critério de dedutibilidade, como despesas, os gastos relativos à implementação de centro de processamento de dados o qual deverá ser capitalizado para que possa ser depreciado no prazo de vida útil.

IRPJ - PAGAMENTOS DE "ROYALTIES" PARA SÓCIOS NO EXTERIOR - São dedutíveis os pagamentos efetuados a título de "royalties" a sócios no exterior que não mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. A regra do artigo 232, III do RIR/80 só se aplica aos sócios, pessoas físicas.

IRPJ - PROVISÃO PARA PARTICIPAÇÕES NO LUCRO - Não são dedutíveis os valores provisionados no balanço a título de participações de empregados no lucro, uma vez que só são dedutíveis provisões expressamente previstas na legislação do imposto de renda.

Recurso que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NITRIFLEX S/A INDUSTRIA E COMERCIO

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para afastar da tributação as parcelas de Cr\$ 2.210.344.254 no período-base de 1985, NCZ\$ 2.167.342,98 no 1º semestre de 1986, conceder o direito à depreciação e amortização sobre parcela ativa no período-base 1985 e o ajuste no Patrimônio Líquido no 1º de 1986, nos termos do voto do relator.

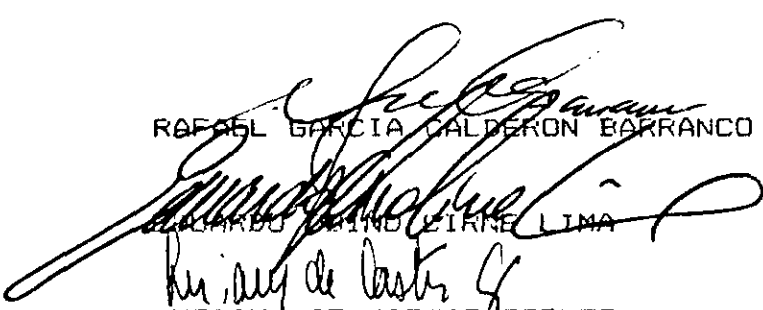
pl

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

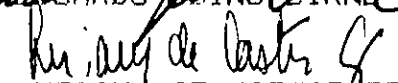
Processo nr.: 10768/042.217/86-31

Acordão nr. 107-1.025

Sala das Sessões (DF), em 22 de março de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


EDUARDO DE ALMEIDA LIMA - RELATOR


VISTO EM LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZEN
DA NACIONAL
SESSAO DE: 24 MAR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRAN-
CISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, MARIANGELA REIS VARISCO e DICLEF
DE ASSUNÇÃO.



PROCESSO Nº 10768/042.217/86-31

RECURSO Nº: 102.616

ACÓRDÃO Nº: 107.1025

RECORRENTE: NITRIFLEX S/A, INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

NITRIFLEX S/A, INDÚSTRIA E COMÉRCIO, com C.G.C. nº 42.147.496/0001-70, com sede na cidade do Rio de Janeiro - RJ, não se conformando com a decisão de fls. 223/224, recorre a este Conselho para ver reformado o julgamento singular.

O presente feito teve início com a ação fiscal que culminou com a verificação de irregularidades ocorridas no exercício de 1986, período-base de 1985 e 1986 - 1º semestre de 1986, conforme se verifica do auto de infração de fls. 153 e 153v, assim descritas:

- (a) Despesas de Viagens ao Exterior - Indedutíveis;
- (b) Despesas com Implantação do centro de Processamento de Dados;
- (c) Royalties e Assistência Técnica - Indedutíveis;
- (d) Provisão para Participação nos Lucros;
- (e) Royalties e Assistência Técnica - Indedutíveis.

O Termo de Conclusão de Diligência Fiscal de fls. 145/152 descreve os fatos, cuja análise de documentos, possibilitou uma ampla abordagem no sistema de custos do contribuinte, na descrição do autuante.

Na impugnação tempestiva de fls. 162/170, já prorrogada (fls. 159), a impugnante concorda desde logo com a autuação do item Despesas de Viagens ao Exterior - Indedutíveis, requerendo o pagamento do imposto correspondente (fls. 160), requerendo a redução de multa e juros, tal como previsto no art. 24 do Decreto-Lei nº 2.303/86.

Quanto às Despesas com Implantação do Centro de Processamento de Dados concorda parcialmente com a glosa por entender que os valores lançados como despesas deveriam ser realmente classificados como Ativo Permanente, mas que em contrapartida, se tornaria beneficiário do cálculo correspondente aos percentuais de depreciação/amortização, calculados à base de 20% ao ano, de acordo com a IN SRF nº 004/85, o que faz reduzir o montante tributados.



Acórdão nº 107-1.025

Relativamente às Despesas com Royalties e Assistência Técnica - Indedutíveis - afirma que as despesas estão baseadas em contrato firmado em 23.07.82 para fornecimento de tecnologia industrial, o qual encontra-se registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial, sob o nº 14.941/82.

Quanto à Provisão para Participação no Lucro, esclarece o impugnante que de acordo com o art. 32, § 3º do seu estatuto social, obriga a participação dos empregados no resultado da empresa, ficando assim assegurada a sua dedutibilidade.

A informação fiscal surge às fls. 209/215, onde o autuante se pronuncia, dizendo:

- (a) Despesas de Viagens ao Exterior
Não houve contestação da impugnante
- (b) Despesas com Implantação do centro de Processamento de Dados.

O autuante acata o direito da empresa em depreciar o Centro de Processamento de Dados à razão de 20% ao ano a partir do mês de novembro de 1985, mês da entrada em operação do equipamento.

- (c) Despesas com Royalties e Assistência Técnica.

Diz o autuante que a empresa silenciou sobre os elementos de prova da efetiva prestação dos serviços.

- (d) Provisão para Participação nos Lucros

Diz o autuante que na análise feita nos estatutos sociais da empresa ficou claro que o ato praticado pela administração da empresa não tem guarida nem mesmo no seu estatuto social quando estabelece: "Do resultado do exercício ... será deduzida a participação dos empregados ...", e como verificou-se o período-base não é o exercício social da empresa, que se encerraria seis meses depois, quando então, se houvesse resultado positivo seria destinado, por dispositivo estatutário, uma parcela aos empregados.

A autoridade julgadora de primeira instância, apoiada no parecer da Divisão de Tributação de fls. 217/222, assim decidiu:

- (a) A falta de registro contábil dos Gastos com Implantação do Centro de Processamento de Dados invalida a apropriação da despesas com amortização, tornando, por conseguinte, cabível a glosa da dedução da mesma;
- (b) São indedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes da Empresa, quer sejam domiciliados no País, quer no Exterior;
- (c) Na determinação do lucro real somente são dedutíveis as provisões previstas em lei;
- (d) Ação fiscal procedente.

A ciência da decisão foi assinada pelo contribuinte em 23.01.92 (fls. 225v) e o recurso voluntário a este Colegiado foi



Acórdão nº 107-1.025

apresentado em 19.02.92 (fls. 228/239).

No recurso voluntário a empresa alegou:

- (a) Insiste a recorrente na tese de que tem o direito de amortizar os gastos com o seu Centro de Processamento de Dados conforme recomenda a IN SRF nº 04/85 e, assim, não poder ser compelida a recolher o imposto de renda sobre o valor que não foi imobilizado, mas apenas pagar as consequências da mora no recolhimento, citando o ACÓRDÃO nº 101.76.532/86, deste Conselho e o que diz o art. 171, § 1º do RIR/80, por tratar-se de mera postergação no pagamento do tributo.
- (b) Quanto à glosa de Royalties e Assistência Técnica, não se conforma com a decisão recorrida, pois o autuante glosou a despesa baseado em dois fundamentos:
 - (i) O tempo de duração do contrato respectivo, superior a cinco anos;
 - (ii) A natureza do credor, no caso sócio da suplicante.

O teor da ementa que resumiu a decisão de primeira instância dá a entender que a impugnação referida pela suplicante com relação aos argumentos da letra "a" foi aceita, e que a glosa persistiu apenas pelos motivos referidos na letra "b".

Às fls. 231/236 a recorrente mais uma vez descreve os contratos firmados com os seus fornecedores de tecnologia e assistência técnica e, às fls. 235 (item 39) contesta o fundamento da decisão recorrida.

- (c) No tocante à glosa da Provisão para Participação nos Lucros - afirma que o art. 364 do RIR/80 admite a dedutibilidade da provisão, existindo dispositivo estatutário sobre o assunto, mesmo tratando-se de um balanço semestral.

É o relatório.



VOTO

Relator: Eduardo Obino Cirne Lima

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento

Trata o presente processo de lançamento de IRPJ, efetuado através de Auto de Infração, no qual é exigido o pagamento de imposto no exercício 1986, período-base 1985 e exercício 1986, primeiro semestre do exercício de 1986.

Segundo a fiscalização, a recorrente, no período-base de 1985 exercício de 1986, ao invés de lançar no ativo diferido os gastos efetuados na implantação do centro de processamentos de dados, lançou aqueles valores como despesas do período-base.

Já no exercício 1986 período-base 1º semestre de 1986, a Recorrente foi autuada por ter deduzido quando da apuração do lucro real os pagamentos efetuados ao seu sócio no exterior a título de "royalties" e assistência técnica.

Por fim subsistiu, o lançamento relativo as provisão efetuada a título de participação nos lucros por parte dos empregados, quando do encerramento do período-base 1º semestre de 1986, exercício de 1986.

I - DAS DESPESAS COM A IMPLANTAÇÃO DO CENTRO DE PROCESSAMENTOS DE DADOS

Segundo consta do "Termo de Conclusão de Diligência Fiscal" de fls. 145/152, a fiscalização constatou que "o contribuinte deduziu da base tributável, valores relativos a custos de bens e serviços que por sua natureza e duração contribuirão para formação do resultado de diversos de seus exercícios sociais em detrimento ao artigo 208 do RIR/80".

Em sua Impugnação de fls. 162/169, a Recorrente concorda parcialmente com a glosa efetuada, pleiteando, no entanto que o valor em questão fosse levado em conta própria do ativo permanente, permitindo-se, assim, que se reconhecesse ano a ano as quotas de depreciação e amortização, na forma de 20% ao ano como permite a IN nº 4/85 da SRF.

As fls. 209/214, o Autor do feito se posiciona favoravelmente ao pleito do Contribuinte, entendendo, apenas que como a última despesa efetuada para a implantação Centro de Processamento de Dados ocorreu em 30.11.85 e que o mesmo entrou em operação de imediato a Recorrente teria direito a 2 (dois duodécimos) de 20% de amortização prevista na citada IN nº 4/85.



Acórdão nº 107-1.025

A decisão de primeira instância, por sua vez, entendeu que:

"A falta de registro contábil dos gastos com implantação do Centro de Processamentos de Dados invalida a apropriação da despesa de amortização tornando, por conseguinte, cabível a glosa da dedução da mesma."

O ponto básico da questão ora examinada, cinge-se a inobservância por parte da Recorrente, do regime de competência na escrituração de custo, isto é, a Recorrente deduziu integralmente como despesa os valores gastos para implantação de Centro de Processamento de Dados que, nos termos da lei fiscal, deveria ser ativada e amortizada em cinco anos, na forma estabelecida pelo art. 208 do RIR/80 c/c I.N. nº 04/85.

Não há que se falar em mera postergação de pagamento de imposto, já que este 1º Conselho de Contribuintes, em diversos acórdãos (Ac. 1ª C.C. 105-3.511/89 e 1ª C.C. 101-77.852/88) se posicionou no sentido de que os gastos com instalação e implantação de programas de computador devem ser capitalizados para que sejam depreciados no prazo de vida útil não podendo lançar como despesa no próprio período em que foram adquiridos.

Por outro lado, como a ação fiscal repercutirá em mais de um exercício cria-se uma reserva oculta que se constitui em parcela do patrimônio líquido sujeita igualmente à correção monetária, a partir do exercício seguinte, a qual deverá ser deduzida a provisão do imposto mais as depreciações.

De fato é jurisprudência deste Conselho que sendo dois ou mais os exercícios financeiros abrangidos pela ação fiscal, apurada infrações relativo ao cálculo do imposto devido, que repercutem no Patrimônio Líquido, a fiscalização deve proceder os ajustes relativo aos exercícios, subseqüentes.

Deste modo, dou provimento parcial ao Recurso, para que a repartição de origem proceda com os ajustes relativo a reserva oculta formada na conta do patrimônio líquido, considerando-se ainda os encargos de depreciação na base de 20% ao ano como determina a I.N. 04/85, inclusive para o próprio período base de 1985.

II - DO PAGAMENTO DE ROYALTIES E ASSISTÊNCIA PARA SÓCIO NO EXTERIOR

A fiscalização glosou as despesas pagas pela Recorrente à sua sócia domiciliada no exterior Goodyear Tire & Rubber Company (Goodyear) em razão do contrato de "Fornecimento de Tecnologia Industrial" assinada entre ambas as empresas em 23 de julho de 1982 e averbado no INPI em 14 de outubro de 1982.

Segundo o Auto de Infração, a Recorrente não poderia deduzir os valores pagos a Goodyear em razão do contrato de



fornecimento de tecnologia por dois motivos, a saber:

- (1) O contrato assinado em 23.07.82, é continuação de um outro contrato assinado entre as duas empresas em 28.01.72, infringindo-se, desta forma o art. 234 § 1º do RIR/80, pois o mesmo seria superior a 5 anos.
- (2) Desobedeceu-se a norma do art. 232, III do RIR/80, uma vez que a beneficiária do pagamento dos royalties e assistência técnica no exterior, é sócia da Recorrente.

Mantido o lançamento, pela decisão de primeira instância, a Recorrente se insurge contra a mesma alegando que os contratos assinados em 28.01.72, e 23.07.82 só teriam alguma vinculação por terem o mesmo contratante estrangeiro (item 19 do Recurso de fls. 228/239).

Assim, não haveria entre ambos os contratos nenhuma identidade além das partes, já que o contrato de 1982 prevê o fornecimento de nova tecnologia para desenvolvimento de "novos polímeros especiais e produtos avançados consequentes as descobertas tecnológicas desenvolvidas pelo contratante da tecnologia no exterior" (item 20 do Recurso).

Esclareça-se, ainda, que o fato do contrato de 23.07.82 fazer menção ao instrumento de 28.01.72, isto não o caracteriza como aditivo daquele, pois, pela forma estabelecida no instrumento de 23.07.82, o mesmo é um contrato novo e autônomo, uma vez que é um completo revestido de todas as formalidades legais.

Por sua vez o certificado de averbação do contrato de 23.07.91 junto ao INPI, órgão de administração pública, deixa de forma clara, que este é um novo contrato, para fornecimento de tecnologia para fabricação de novos produtos.

Deste modo, pelos elementos trazidos aos autos, não está caracterizada a infração ao artigo 234 § 1º do RIR/80.

No entanto, a Recorrente também foi acusada de infringir o art. 232, III do RIR/80, ao deduzir os valores pagos a título de royalties e assistência técnica a seu sócio.

Em seu recurso, a Recorrente alega que não estaria abrangido pela norma do inciso III do artigo 232 do RIR/80, uma vez o citado dispositivo legal só abrangeria os sócios pessoas físicas, que não seria o caso da Goodyear.

O inciso III do art. 232 do RIR/80 (que tem como matriz legal o parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64), dispõe expressamente o seguinte:

"Art. 232 - Não são dedutíveis:

I -



II -

III- os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes."

Através de uma interpretação teleológica do dispositivo legal acima citado, fica claro que o mencionado inciso III, ao determinar a indedutibilidade do pagamento de "royalties pagos a sócios..." está se referindo, unicamente, a sócio pessoa física.

De fato, o inciso III do art. 232 do RIR/80, ao dispor que são indedutíveis os pagamentos de royalties feitos a "sócios ou dirigentes, e a seus parentes ou dependentes" efetivamente está a se referir a pessoa física, pois parentes ou dependentes mencionados ao fim do inciso III supra mencionado, relaciona-se a figura do dirigente ou sócio.

Ora, sócio pessoa jurídica não possui parente ou dependente, razão pela qual não está abrangido pelo inciso III do art. 232 do RIR/80.

No entanto, a fiscalização tributária, a despeito da clareza da norma contida no inciso III do art. 232 do RIR/80, ampliou seu alcance, através do Parecer Normativo CST nº 102/75, incluindo também os sócios pessoas jurídicas.

A inclusão dos sócios pessoas jurídicas na definição contida no inciso III do art. 232 do RIR/80, é absolutamente ilegal, pois, um ato administrativo não pode ampliar o campo de incidência tributária, alterando o conteúdo de uma lei, pois, apenas lei em sentido formal pode fazê-lo (art. 97 do Código Tributário Nacional).

Deve-se ainda ressaltar que, através de uma interpretação sistemática do art. 232 do RIR/80, fica ainda mais evidente que o inciso III, só abrange sócio pessoa física.

Com efeito, o inciso IV do mesmo art. 232 do RIR/80 estabelece que:

"IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

- (a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior em benefício de sua matriz;
- (b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;"

Conforme se infere no texto legal acima transcrito, os pagamento de royalties, são indedutíveis quando pago a sócio controlador ou a matriz localizada no exterior. Deste modo, os pagamentos feitos a sócios minoritários no exterior seriam



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 107-1.025

plenamente dedutíveis.

Fica claro, portanto, que o inciso III do art. 232 do RIR/80, ao se referir a sócio está se referindo a pessoa física, pois do contrário qual seria a utilidade do inciso IV do mesmo artigo, que faz restrições aos pagamentos de royalties efetuados a sócio no exterior que tenha o controle de sociedade brasileira ou a sua matriz também localizada no exterior ?

Querer, incluir sócio pessoa jurídica no campo de incidência do inciso III do art. 232 do RIR/80, é fazer letra morta o inciso IV do mesmo artigo.

Merece, deste modo, destaque o brocardo citado por Carlos Maximiliano na sua magistral obra Hermenêutica e Aplicação do Direito, pág. 129, 9ª Edição - "é contra Direito julgar ou emitir parecer, tendo em diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só uma parte da mesma".

Portanto, fica evidente que a Recorrente não poderia ser enquadrada no inciso III do art. 232 do RIR/80, pois, tal norma legal contempla apenas as pessoas físicas.

Por fim, deve-se destacar que é absolutamente "contra-legend" a redação dada ao inciso I do art. 291 do Decreto nº 1.041/94 que aprovou o novo Regulamento do Imposto de Renda RIR/94.

De fato, o referido inciso I, do art. 291, alterando a redação do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64, cavilosamente inclui no texto, como indedutíveis os "royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes"!

Como visto, a inclusão de pessoa jurídica no inciso I do art. 291 do Decreto nº 1041/94, não tem fundamento legal, e altera substancialmente norma hierarquicamente superior que é o parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64.

Assim, como a Goodyear não exerce o controle direta ou indiretamente nem é matriz da Recorrente, os pagamentos feitos a título de royalties são dedutíveis para fins da legislação do imposto de renda.

Assim, dou provimento ao Recurso quanto este item do Recurso, cancelando o lançamento efetuado.

III DA PROVISÃO PARA PARTICIPAÇÕES NO LUCRO

No último item do Auto de Infração, a Recorrente ~~se~~ insurge contra a glosa dos valores deduzidos no período-base encerrado em 30.06.86, relativos a provisão constituída



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 107-1.025

mensalmente no transcorrer do 1º semestre de 1986, para pagamento aos empregados de participações nos lucros.

Segundo a Recorrente, o seu Estatuto Social, no § 3º do art. 32, prevê que a participação dos empregados no lucro da empresa em valor a ser "determinado pela Assembléia Geral e distribuído conforme critério aprovado pela Diretoria".

Deste modo, a Recorrente poderia efetuar a dedução dos valores provisionados face o disposto no art. 364, I do RIR/80, que estabelece as condições para dedutibilidade das participações dos empregados nos lucros.

De início, deve-se destacar que, segundo estabelece o art. 220 do RIR/80, só são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pelo Regulamento de Imposto de Renda.

Ora, entre as provisões que a lei do imposto de renda permite que sejam deduzidas, não se incluem as participações dos empregados no lucro, razão pela qual, não tem razão a Recorrente pois, infringiu texto expresso de lei.

Por outro lado, a Recorrente não demonstrou que teria ocorrido mera postergação do pagamento do imposto.

De fato, o art. 32 e seu § 3º do Estatuto Social da Recorrente, dispõe o seguinte:

"Art. 32 - Os balanços de contas da sociedade serão levantados e fechados em 31 de dezembro de cada ano.

.....
Parágrafo Terceiro - Do resultado do exercício, depois da dedução das perdas e da provisão para o imposto de renda, será deduzida a participação dos empregados, baseada em valor que será determinado pela Assembléia Geral e distribuído conforme critério aprovado pela Diretoria."

Pelo disposto na norma estatutária acima transcrita, a distribuição dos lucros aos empregados só se efetiva em 31 de dezembro de cada ano, no caso de apuração de lucro contábil, em valor a ser determinado por assembléia geral dos acionistas e cuja forma de distribuição fica a critério da diretoria.

No caso em discussão, a Recorrente, para fundamentar sua afirmação de que se trataria apenas de uma discussão temporal de contabilização, ou seja, mera postergação de imposto, deveria ter trazido aos autos cópia de seu balanço do exercício de 1986, ou cópia da sua declaração anual de rendimentos do período-base de 1986, para que se pudesse verificar se a Recorrente apurou o lucro contábil naquele ano. Deveria também a Recorrente, para comprovar suas afirmações, juntar cópia da ata da sua Assembléia Geral que supostamente deliberou sobre o "quantum" que teria sido distribuído a título de participação no

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr.: 10768/042.217/86-31

Acórdão nr. 107-1.025

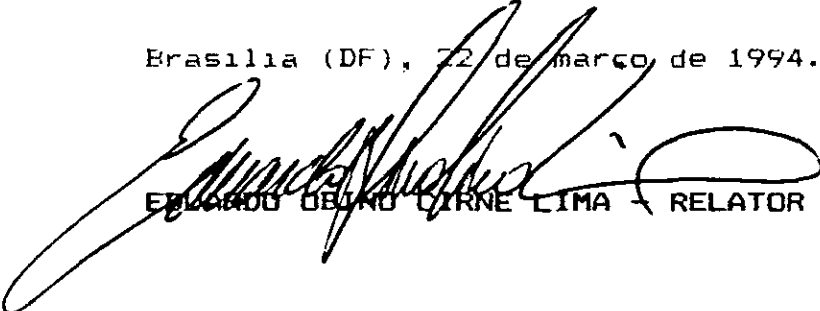
lucro por parte dos empregados no ano de 1986, bem como quais os critérios utilizados pela diretoria para efetivar estes pagamentos.

Sem fazer estas comprovações, não há como se falar em mera postergação do pagamento do imposto, razão pela qual nego provimento a este item do Recurso mantendo o lançamento.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto dou provimento parcial ao Recurso, para afastar da tributação os valores de CR\$ 2.210.344.254,00 no período-base de 1985 exercício de 1986 e NCZ\$ 2.167.342,98 no período-base, 1º semestre de 1986, exercício de 1986, relativos aos royalties pagos ao exterior (item II), bem como para que a autoridade competente faça os ajustes relativos a reserva oculta bem como dos encargos de depreciação no que se refere as despesas deduzidas para implantação do centro de Processamento de Dados (item I).

Brasília (DF), 22 de março de 1994.



EDUARDO OSÓRIO CIRNE LIMA - RELATOR