



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 11020/000.589/87-59

Sessão de 23 de março de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.070

Recurso nº: 93.005 - IRPJ - EXS: 1984 a 1987

Recorrente: PETTENATI S/A INDÚSTRIA DE MALHAS E CONFECÇÕES

Recorrida: DRF EM CAXIAS DO SUL - RS

IRPJ - PERÍODO-BASE DE 1983 A 1986 EMPRÉSTI-MOS À CONTROLADA - São indedutíveis, na determinação do lucro real, os valores correspondentes à diferença apurada entre os encargos financeiros pagos por financiamentos tomados no mercado e os recebidos por empréstimos concomitantemente concedidos a empresa controladora.

Nos negócios de mútuo contratados entre controlada e controladora, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da OTN.

COMISSÕES SOBRE VENDAS - São dedutíveis, na determinação do lucro real do período-base em que se tornarem obrigatórias, as comissões contratadas sob condições resolutória. As quantias subtraídas do lucro líquido para constituição de provisão ou reserva para fazer face ao cumprimento de cláusula penal prevista em contrato de representação comercial, cuja circunstância nela descrita não se materializou é indedutível na determinação do lucro real.

São indedutíveis, na determinação do lucro real as importâncias declaradas como creditadas a título de comissões, quando não for comprovada a causa que lhe deu origem.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - O descumprimento do limite imposto no art. 430 do RIR/80 implica perda do direito à dedução prevista no art. 428 do mesmo Regulamento.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Descabida a exigência do imposto com fundamento em prática de subavaliação de estoques de produtos em elaboração, quando o Fisco não comprova o acerto do critério empregado e, sem elemento seguro de prova ou indício veemente de

Acórdão nº 103-12.070

falsidade ou inexatidão, recusa os esclarecimentos prestados pelo contribuinte e impugna laudo sobre perdas por este anexado aos autos.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, PETTENATI S/A INDÚSTRIA DE MALHAS E CONFECÇÕES.

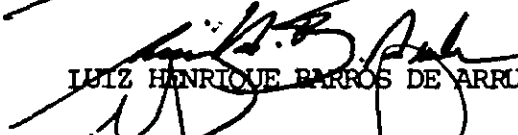
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 80.521.300, referente ao período-base encerrado em 30.06.85; Cz\$ 838.081,89 referente ao período-base encerrado em 30.06.86; Cz\$ 247.144,70 e Cz\$ 6.516.783,00, relativas ao período-base compreendido no segundo semestre de 1986, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões (DF) ., em 23 de março de 1992



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE



LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

RELATOR

VISTO EM ZAIRITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE: 28 MAI 1992

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, ILCENIL FRANCO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, SONIA NACINOVIC e PAULO AFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR.



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº****11020-000589/87-59****RECURSO Nº:** - 93.005**ACORDÃO Nº:** - 103-12.070**RECORRENTE:** - PETTENATI S.A. INDÚSTRIA DE MALHAS E CONFECÇÕES**RELATÓRIO**

PETTENATI S.A. - INDÚSTRIA DE MALHAS E CONFECÇÕES, pessoa jurídica inscrita no CGC sob o nº 88.613.658/0001-10, com domicílio tributário em Caxias do Sul (RS), inconformada com a decisão proferida em primeira instância, interpõe, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70235/72, recurso voluntário com o fito de obter sua reforma.

A exigência fiscal em apreço tem origem no auto de infração de fls. 52, mediante o qual foi constituído de ofício, em 29/07/87, crédito tributário no montante de CZ\$ 29.140.900,97, nele computados os juros de mora e as multa de 50% e 150% previstas, respectivamente, no artigo 728, incisos II e III do RIR/80, correspondente ao imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica nos períodos-base de 1983 a 1986.

Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação, integrada pelo Termo de Verificação e Conclusão Fiscal de fls. 45/48, imputou-se à Auditada o cometimento das seguintes infrações:

1. período-base de 1983 - glosa de despesas financeiras, consideradas desnecessárias na parcela correspondente à diferença entre os valores pagos por financiamentos tomados no mercado e recebido de empréstimos concedidos a sua controladora, com encargos inferiores (variação da ORTN mais juros de 1% ao mês);
2. período-base de 1984
 - a) idem item 1;
 - b) dedução indevida do imposto a título de programa de alimentação do trabalhador, uma vez que a recuperação de seu custo foi superior a 20%;
3. período-base de 1985
 - a) idem item 1;
 - b) idem subitem 2.a;
 - c) despesas com comissões sem que estas fossem líquidas e certas uma vez que o pagamento dependia do recebimento dos valores das vendas realizadas pelos comissionados;

d) despesa relativa a 5% das comissões sobre vendas, a título de indenização antecipada para fins de rescisão, sem justa causa, dos contratos assinados com seus representantes comerciais;

Obs.: os valores referentes às alíneas c e d foram deduzidos da base de cálculo do imposto correspondente ao período-base subsequente.

4. período-base de 07/85 a 06/86

a) idem item 1;

b) idem subitem 2.a;

c) idem subitem 3.c;

d) idem subitem 3.d;

e) em 31/12/85 a empresa levou a débito da conta Comissões s/ Vendas-Despesas Comerciais c/ Mercado Externo a importância de Cr\$1.863.769.340, a título de complemento de comissões sobre exportações realizadas no período de julho/84 a dezembro/85, tendo como beneficiária a empresa Texport Trading Corporation, sem, no entanto, apresentar qualquer documento que pudesse justificar a efetivação da despesa;

f) em 31/01/86 levou a débito da conta Despesas c/ Mercado Externo - Despesas c/ Viagens, a importância de Cr\$ 52.275.500, correspondentes a US\$ 6.950,00, conforme comprovante assinado por seu diretor, Ottavio Pettenati, tendo sido encontrado entre os documentos apresentados para justificar o reembolso, 3, no montante de US\$ 2.375,66, com sinais de adulteração nos totais das despesas, matéria sobre a qual foi imposta a multa agravada;

g) como a quantia de que trata a alínea e foi levada a crédito de Pettenati Administração e Participações, como empréstimo que teria sido feito por Texport Trading Corporation, houve diminuição do saldo devedor da controladora com a Fiscalizada. Assim, em decorrência da despesa glosada naquela alínea, cabe, por infração ao art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83, cobrança da correção monetária relativa à parcela em causa;

5. período-base correspondente ao 2º semestre de 1986

a) idem item 1;

b) idem subitem 3.c;

c) idem subitem 3.d;

d) correção monetária incidente sobre a parcela de que trata a alínea 4.g;

e) subavaliação de estoque, conforme demonstrativo de fls. 8/41.

Instaurando a fase litigiosa do processo, a Contribuinte apresentou, em 08/09/87, após prorrogação de prazo para defesa concedida pelo despacho de fls. 53, a impugnação parcial de fls.57/96 aduzindo as razões de fato e de direito com as quais pretendeu ilidir o feito.

Ouvidos os autores do procedimento fiscal, na forma do artigo 19 do Decreto nº 70235/72, estes se pronunciaram pela informação de fls.289/294, propugnando pela manutenção do feito.

Pela decisão nº 00138, de fls. 296/311, o Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul julgou a ação fiscal procedente em parte, nos seguintes termos assim resumidos em ementa:

"DESPESAS OPERACIONAIS.

Despesas financeiras de empréstimos obtidos junto ao sistema bancário, quando a pessoa jurídica controlada,

concomitantemente, empresta numerário à controladora, recebendo remuneração consideravelmente inferior àquela que paga aos bancos. Tributa-se a diferença entre o dispêndio e a remuneração obtida, por constituir-se tal diferença, a toda a evidência, em despesa desnecessária, não atendendo, assim, ao disposto no § 1º do art. 191 do RIR (Dec. 85450/80). A evidência da desnecessidade aumenta se, como no caso em foco, há indisfarçável propósito de beneficiar a controladora, ou melhor seus dois sócios (o maior acionista e diretor da controlada e sua esposa, exclusivamente), em prejuízo dos demais acionistas da controladora, aliás empresa de capital aberto.

ALIMENTAÇÃO - TRABALHADOR.

Sendo a receita correspondente à participação do trabalhador superior a 20 % do custo direto da refeição é vedada (art. 430 do RIR-Dec. 85.450/80) a usufruição do incentivo previsto no art. 428, em qualquer percentual (mesmo inferior ao máximo de 5% fixado no art. 429 e ainda que inversamente proporcional à margem de participação, do trabalhador, que exceder ao percentual de 20%).

COMISSÕES.

Comissões condicionadas. Pagamento de 50% quando do faturamento e 50% quando liquidada a fatura pelo comprador, prevista a devolução, pelo comissionado, dos 50% adiantados, se não liquidada a fatura. Ficando o total da comissão, no caso, condicionado a evento futuro e incerto, a despesa somente será dedutível quando resolvida condição.

DESPESAS OPERACIONAIS.

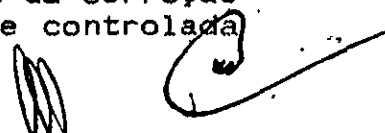
Despesa contabilizada a título de indenização, sem justa causa, dos contratos assinados com os representantes comerciais, calculada a despesa por percentual sobre as comissões por vendas. Tal despesa não se enquadra como dedutível.

DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES.

Comissões sobre vendas ao exterior. Complementação de comissões, creditadas no País, sob a alegação de que, no período considerado a CACEX não permitiu remessa, a tal título, superior a 5%. Essa simples alegação não supre a necessidade de que a despesa seja documentadamente justificada e comprovada, o que não ocorreu.

MÚTUO ENTRE COLIGADAS.

Crédito em conta corrente, a favor de terceiro, correspondente a despesa (pretensamente relativa a comissões que não puderam ser remetidas para o Exterior) cuja própria contabilização (além da dedutibilidade) não pode ser aceita, por falta de documento que embase o lançamento contábil. Posterior transferência do valor para a empresa controladora, com redução do saldo devedor desta para com a controlada. Não podendo ser aceita a própria contabilização do crédito, inadmissível a sua transferência para a controladora, com a redução do saldo devedor desta para com a controlada. Cabível a exigência do reconhecimento, pela controlada, ao menos da correção monetária sobre a parcela do mútuo, entre controlada



e controladora, indevidamente desconsiderada para efeito de reconhecimento da correção monetária na determinação do lucro real (art. 21 do Dec.-lei nº 2065/83).

ESTOQUE, AVALIAÇÃO.

Cabe ao contribuinte, na hipótese do inc. I do art. 184 do RIR/80, comprovar a ocorrência e a extensão da quebra ou perda, sendo livre a forma da prova, a qual, porém, não se dispensa mesmo no caso de razoabilidade da quebra ou perda (AC. 2 CC 101-75.210/84). Não comprovada a quebra ou perda calculada pelo contribuinte e não comprovadamente infirmada, pelo sujeito passivo, a quebra ou perda admitida pelo Fisco, é de ser a última considerada correta.

-**Lançamento parcialmente procedente** (reconhecimento da extinção do crédito tributário correspondente à parte recolhida pelo sujeito passivo, cancelamento de outra parte e manutenção do restante) e indeferimento do pedido de diligência, por prescindível (art. 17, "in fine", do Dec. 70.235/72)."

Cientificada do decisório em 06/07/88 (AR de fls. 313), interpôs a Interessada, em 02/08/88, o recurso voluntário de fls.316/356, alegando, em síntese, que:

COMISSÕES SOBRE VENDAS

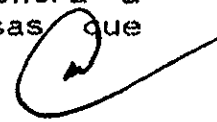
1. mantém contratos escritos de representação comercial, firmados com pessoas jurídicas, segundo os quais, 50% do valor da comissão são creditados em conta corrente quando do faturamento dos negócios por eles intermediados, creditáveis os restantes 50% por ocasião do pagamento das pertinentes duplicatas;
2. pelo art. 177 da Lei nº 6404/76, tornou-se imperativo a todas as sociedades anônimas o emprego do regime de competência ;
3. o ordenamento contido no artigo 53 da Lei nº 7450/85, relativo ao momento de incidência do imposto de renda na fonte sobre o crédito de comissões, que encerra a mesma premissa explicitada no Acórdão CSRF nº 01-0.445/84, deixa claro que o simples crédito do rendimento ao beneficiário caracteriza o fato gerador, sem que para tanto fique jungido à ocorrência de evento futuro e incerto;
4. esse entendimento conduz à conclusão de que o beneficiário do crédito deve considerar como receita, no período-base em que efetuado pelo representado, o seu respectivo valor, pouco importando a existência de condicionamento a evento futuro e incerto;
5. se é assim para efeito de retenção e recolhimento pela fonte, também deve ser para fins de reconhecimento da receita pelo beneficiário e da despesa pelo creditor;
6. pondere-se que os contratos de representação comercial são claros no sentido de condicionarem-se o crédito e o pagamento dos 50% iniciais à só realização e aceitação das vendas: nos seguintes termos: "Ao representante será creditado em conta-corrente 50% da comissão no mês da emissão da fatura de negócios por ele intermediados, e os restantes 50% no mês em que o cliente efetuar o pagamento da duplicata respectiva, passando a dele dispor livremente.";
7. a decisão recorrida reporta-se, em prol de seu entendimento, ao PN/CST nº 58/77, que não a favorece no texto por ela transcrito, porque, na hipótese concreta, a relação jurídica de pagar os 50%

iniciais de comissão provém da Lei nº 4886/65, como se lê na alínea f de seu art. 27;

ACRÉSCIMO INDENIZATÓRIO AS COMISSÕES

8. inspirada no pagamento preventivo que levou à instituição do FGTS, a empresa deliberou acrescer ao valor das comissões creditadas aos representantes comerciais, por ocasião do faturamento, mais 5% sobre a importância desses créditos a título de indenização para os fins e efeitos de rescisão do contrato, sem justa causa;
9. além de dar aos representantes a mesma garantia do FGTS, proporciona-lhes mais robusto entusiasmo e dedicação pelo desenvolvimento das vendas e previne eventuais litígios provocante de rixas e até mesmo, demandas judiciais;
10. tal como seguros preventivos contra sinistros, suscetíveis de acontecer em qualquer atividade empresarial, tal como os depósitos mensalmente carreados ao FGTS, também o percentual indenizatório creditado aos representantes visa, em última análise, a uma dupla prevenção em favor da empresa, pela antecipada solução material de eventuais litígios, e também em favor do representante, merece ser havido com a mesma inteligência com que se vê as despesas operacionais e necessárias comuns, por isso mesmo de reconhecimento mais pronto.
11. ademais, por imposição de cláusula contratual, de imediato o valor da comissão passa a constituir crédito do representante, reconhecido e lançado na contabilidade do representado no período-base em que efetuado o faturamento;
12. à vista da cláusula contratual que ao representante outorga o direito de imediata percepção pecuniária do valor do crédito de comissões sobre vendas faturadas, acrescido do percentual da indenização, não será lícito ao representante deixar de, no período-base em que ocorrer o crédito, contabilizar como receita também o percentual indenizatório;

EMPRÉSTIMOS À CONTROLADORA

13. os negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas estão disciplinados no art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83, que determina à mutuante reconhecer para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN;
 14. no caso, além da correção antes referida, a mutuante cobrava juros de 1 % ao mês;
 15. nos termos do parágrafo único daquele artigo, "nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1598/77";
 16. errado, por conseguinte, invocarem-se, simultaneamente, o artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83 e o § 1º do artigo 191 do RIR, esse a condizer o mesmo desideratum objetivado no artigo 60, VII do Decreto-lei nº 1598;
 22. de outro lado, o argumento exposto na decisão recorrida de que a "circunstância de a controlada tomar empréstimo junto ao sistema financeiro, pagando os encargos do mercado, e, concomitantemente, emprestar dinheiro à controladora, recebendo remuneração consideravelmente inferior àquela que paga aos bancos", é meramente especioso, porque o Decreto-lei nº 2065/83, contrariamente ao inciso VII do artigo 60 do Decreto-lei nº 1598/77, não impõe a condição erigida nesse inciso, pois veio a dispor exatamente contra a imposição nele estipulada, abrindo liberdade às empresas que
- 
- 

menção de contratar em condições mais favoráveis ao mutuário, mantendo, porém, a limitação se os negócios se fizerem com pessoas outras, que não as coligadas, as interligadas, as controladoras e as controladas;

23. o espírito emanado do artigo 21 foi o de separar negócios entre tais pessoas e negócios que com outras quaisquer venham a fazer, para cada grupo estabelecendo condições distintas e inconfundíveis;

24. por derradeiro, dentro deste tema, aponta-se que a autoridade julgadora, despindo-se dessa qualidade, aditou o Termo de Verificação, ao consubstanciá-lo com matéria de fato que só deveria ser enfocada pelos autuantes, e não pela autoridade julgadora, o que refoge à sua competência;

COMISSÕES SOBRE VENDAS AO EXTERIOR

25. ao diligenciar a realização de vendas para o mercado externo, o diretor presidente da autuada entrou em contacto pessoal, em Nova York, com a firma Texport Trading Corporation, nomeando-a sua representante para aquela praça, mediante comissão de 5 %;

26. mais tarde, ante perspectivas de vendas para outros importantes mercados norte-americanos, novos entendimentos se processaram com essa empresa, que fez ver à autuada que a penetração em outras praças daquele país impunha despesas de maior relevo, a exigirem comissão superior, então acordada em 10 %;

27. todas as guias de exportação datadas de 07/07/84 a 13/12/85, relativas a mercadorias destinadas a clientes não localizados na cidade de Nova York, mas em outras, ostentam como comissão 5 %, embora o ajuste se tenha feito na base de 10 %;

28. por vezes várias, a empresa intentou, denodadamente, que a CACEX viesse a autorizar a remessa de comissões pelo justo valor pactuado pessoalmente por seu diretor-presidente, com a Texport, mas sem sucesso algum, o que somente veio a acontecer a partir do início de 1986, quando teve, finalmente, permissão para creditar àquele representante 10%, como observável em 23 cópias de guia de exportação juntadas à impugnação, contrariamente à comissão-teto, até então permitida (5%) e que se vê consignada nas guias de exportação que constituem os doc. 23/154, emitidas entre 07/07/84 até 13/12/85, inobstante se destinarem, também, a clientes de outros estados norte-americanos, em algumas delas se assinalando a interveniência de empresas sediadas no Canadá, Inglaterra e Hong Kong, embora as mercadorias tivessem os Estados Unidos por destino;

29. para contornar a negativa da CACEX, convencionaram as duas empresas que os 5% excedentes ao limite máximo de remessas seriam creditados em conta corrente à Texport, para oportuna conversão em ações da representada, passando-se, a partir de então, a proceder aos créditos pertinentes;

30. em torno do tema, a decisão recorrida enveredou por posição assaz cômoda, sem mínima atinência à determinação das próprias autoridades superiores fazendárias em inadmitir remessas de comissões além de 5%;

31. além disso, o PN/CST nº 10/85 diz que "os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso" e, nos exatos termos do § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1598/77, "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", cabendo "à autoridade administrativa a prova da

com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", cabendo "à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º, como lido no § 2º;

32. diante do exposto, fortalecida em sua escrituração, onde sem vício algum retratada a obrigação de pagar à Texport os 5% de comissão cuja remessa não foi autorizada pela CACEX, a autuada confia seja tornado insubsistente o lançamento na espécie;

VALOR DA COMISSÃO DE TEXPORT CREDITADO À CONTROLADORA

33. como relatado no item precedente, ante a objeção da CACEX, representada e representante convencionaram que a importância respectiva seria convertida em ações, dessarte tornando-se a empresa norte-americana acionista da primeira, ao que não conseguiram chegar pela vedação prática contida nos artigos 170 e 171 da Lei nº 6404/76;

34. em decorrência, deliberou-se que o valor do crédito seria transferido para a "holding", sociedade por quotas de responsabilidade limitada, podendo, dessarte, de seu capital vir a participar a representante;

35. a Fiscalização viu, nessa transferência, subterfúgio para que, mediante esse meio indireto, a autuada carresse recursos à "holding", o que caracterizava mútuo em seu entendimento;

36. se mútuo, como pretende o Fisco, ocorreu, cabe apontar inescusável e flagrante contradição em que resvalou a decisão recorrida;

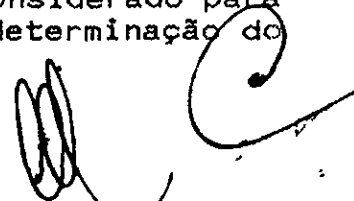
37. é que, ao cuidar do tema "mútuo entre controlada e controladora (pag. 302/303), deu pela exigibilidade de remuneração idêntica àquela paga pela controlada a terceiros, vale dizer, ao sistema financeiro;

38. se na transferência à controladora do valor do crédito efetivamente devido pela controlada à empresa norte-americana o Fisco viu mútuo entre controlada, na qualidade de mutuante, e controladora, na qualidade de mutuária, lógico seria adotar, para as duas hipóteses, solução igualitária, ao menos para demonstrar um mínimo de coerência;

39. rigorosamente, certo é que ainda hoje persiste na escrituração da "holding" o crédito a favor de Texport, que em momento algum se viu infirmado pelo Fisco, que apenas se recusou a considerar dedutível o seu valor, em virtude de inapresentação "de qualquer documento que embase o registro contábil", o que não é correto dizer, face à ampla exibição dos documentos nº 7/24 e 25/134, trazidos ao processo para apreciação do órgão julgador da impugnação;

40. por outro lado, leitura atenta do Termo de Verificação e da decisão recorrida leva a uma conclusão inarredável: o Fisco aceitou, implicitamente, a existência do crédito à Texport, pois, se o considerasse inverídico cumpria-lhe produzir a prova em contrário como impõe o § 2º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1598/7;

41. se a credora na escrituração da "holding" é a Texport", e não a controlada, como pretender que a última cobrasse da controladora, ao menos, a correção monetária sobre o valor indevidamente deduzido do saldo devedor da controladora, ou seja, sobre a parcela do mútuo entre controlada e controladora, indevidamente desconsiderado para efeito de reconhecimento da correção monetária na determinação do lucro real?



PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

42. além de alimentação ao trabalhador, com base no programa a que se refere a Lei nº 6321/76, a autuada coloca à inteira disposição de seu pessoal uma das mais exemplares creches existentes no Estado do Rio Grande do Sul, em atendimento diário a cerca de 180 crianças, às quais servida alimentação farta e orientação, sem que cobre um único cruzado;

43. em verdade, deu-se ultrapassagem, em alguns períodos, do teto de 20 % estabelecido no artigo 430 do RIR/80, a não representar excedente de monta expressiva, à consideração do vasto programa de assistência social que a empresa executa, sob sua inteira e exclusiva responsabilidade, o que merecia ser convenientemente ponderado, à vista da recomendação constante do mais sábio de todos os artigos da vasta legislação brasileira, o 5º da Lei de Introdução ao Código Civil;

SUB-AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

42. o entendimento dos auditores é flagrantemente contrariado por parecer firmado em visita às instalações da autuada por técnicos da Fundação de Ciência e Tecnologia (doc. 158), quando chegaram aos seguintes dados quanto às perdas ocorridas durante diversas fases do processamento industrial:

- tingimento e bobinagem.....4%
- tecelagem.....11,7%
- corte.....25,2%
- peças defeituosas.....1%

TOTAL DAS PERDAS41,9%

43. a respeito desse laudo, a decisão recorrida é de todo infundada, por aventurar-se a ilação destituída de qualquer consonância com a realidade;

44. embora subscrito em 05/03/78, o laudo permanece basicamente válido, porque não se alteraram, fundamentalmente, os percentuais, mesmo com o emprego de máquinas mais modernas, inclusive as de procedência estrangeira, que chegam a provocar, até mesmo, maiores quebras, compensadas pela excepcional produtividade que alcançam, aí residindo seu grande mérito;

45. idônea empresa concorrente da autuada, a Korrigan, em laudo firmado em 04/09/86 (fls. 159), aponta a perda de 39,82% durante o processo produtivo, laudo esse que também foi objeto de censura sem razão de ser do órgão julgador, embora, para efeito de comprovação de exportações sob o regime de drawback, o tenha considerado hábil meio de prova pela CACEX;

46. no doc. 139 a empresa elenca os percentuais de quebras verificadas em MALHAS, cuja matéria-prima é lã ou acrílico, e em TECIDOS, em que a matéria-prima é o algodão, a apontarem resultados sumamente distanciados: 20,4% para malhas, enquanto 40% para tecidos, vê-se que em 73 referências de produtos de malha, com peso bruto de 34.771 kg e 27.661 kg de peso líquido, deu-se o primeiro daqueles percentuais, enquanto em apenas 49 produtos de tecidos, com o peso bruto de 31.073 kg, a quebra foi largamente superior, o que serve para pôr em relevo a imprescindível necessidade de se não fazer apuração aleatória, à base de meras presunções;

47. o tipo do produto é fator de imperiosa ponderação ao encontro do correto percentual de quebras;

48. por isso, importa destacar que as 54 referências mencionadas e discriminadas no demonstrativo nº 8, elaborado pela Fiscalização, são pertinentes, apenas as malhas, conforme se poderá cotejar cada uma dessas 54 referências com as 73 referências elencadas, para as quais encontrou a quebra de 20,4%, no encaixe e no corte;

49. o critério utilizado pela Fiscalização se mostrou completamente alheio à maisomezinha técnica industrial, inobstante frente a questão deleçada, a requerer conhecimentos específicos, que o Fisco evidenciou não possuir;

50. valendo-se de fichas técnicas de 54 referências, sem exceção arroladas entre as primeiras 73 referências mencionadas (malhas) no doc. 139, para as quais a empresa acusa a quebra média de 20,4% em somente duas fases, a Fiscalização considerou válida para todas as demais referências pertinentes às outras 48 fichas a metade da média de 21,18%, derivada das 54 referências de malhas, como se aquelas 48 também fossem desse mesmo tipo e obtíveis da mesma matéria-prima, quando não o são;

51. o fato de nas 48 fichas de tecidos não constar registro sobre peso bruto, peso líquido e quebra não era motivo forte para o uso de critério técnico e tão pessoal, mormente à consideração de que a empresa facilitou aos auditores todos os meios hábeis para que se convencessem, de visu próprio, passo-a-passo, dos corretos percentuais de quebras verificáveis em todas as fases da produção, até chegar-se aos artigos levados à venda;

52. diante de tão desiguais porcentagens de quebras, de um lado posicionando-se os da Fundação de Ciência e Tecnologia, da Korrigan e da empresa, enquanto de outro a Fiscalização apontava percentuais notavelmente inferiores, a que chegou subjetivamente, a empresa apontou o caminho mais ponderado e imparcial a rigoroso deslinde da controvérsia, qual o da realização de diligências, em que perícia se fizesse sobre as várias fases do processo produtivo de malhas e, sobretudo de tecidos, eis que levados pela vala comum de 21,18%, comodamente divididos pela metade, a proporcionar para ambos a quebra de 10,59%;

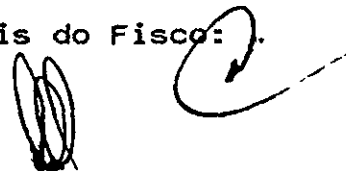
53. o pedido foi negado pela decisão recorrida, que não diligenciou entrar no âmago da questão, quando lhe cabia, em análise séria e aprofundada, sem se manter em meras superficialidades, verificar que em 54 fichas se tratava de um determinado tipo de produto, enquanto nas outras 48 se cuidava de tipo assaz diferente, cada qual a acusar quebras extremas;

54. ao longo da impugnação, explicou que seus produtos são obtidos em dois diferentes tipos de teares (retilíneos e circulares), distinção que também é de relevância eis que, em cada um desses dois tipos de teares as quebras são diversificadas;

55. por haver eleito meras presunções, ao invés de procurar solidificar seu entendimento em dados objetivamente técnicos, a Fiscalização, contrariamente aos pareceres de altamente conceituada entidade científica e de prestigiosa empresa, em seus cálculos de fls. 41, encontrou, indistintamente, para cada peça, fosse de malha, fosse de tecido, 10,59% de quebra;

56. por outro lado, admitiu como inicialmente válido o preço unitário de CZ\$ 125,12, indicado pela empresa no demonstrativo de fls. 10, aditando, porém, a observação de que, ao invés de obtê-lo de seu menor valor de venda, deveria tê-lo feito pelo valor médio, relativo aos tamanhos 8 e 10, encontrando, com a adoção de tal critério, a quantia de CZ\$ 128,32, ora, se a autuada reconheceu a razoabilidade ao que ponderou o Fisco a respeito do valor médio, forçoso concluir que, ao adotar-se esse valor, concomitantemente, dever-se-ia proceder à adoção do peso líquido médio, a fim de que se não lançasse mão de critérios heterodoxos, do que adviria concluir por quebra em quantidade superior à adotada na valorização de seu estoque;

57. em resumo, foram falhas evidentes e inadversáveis do Fisco:



- a) valer-se dos dados de 54 fichas apenas concernentes a malhas (cuja matéria-prima, repete-se, com toda a vênia, é lã ou acrílico) para, com base somente neles, projetar igual quebra em outros 68 produtos onde predominavam tecidos ($122-54 = 68$), obtidos de algodão, sem a mais leve consideração de que as quebras em cada um desses diferentes tipos é extremamente dispar;
- b) considerar a existência de quebras apenas nas fases de encaixe e corte, desconhecendo que na elaboração existem outras fases, todas a provocar diferentes percentuais de quebras, o que não deveria deixar de ser levado na devida conta;
- c) estipular, arbitrariamente, a média de 10,59% para essas duas fases, sem embasamento algum em dado técnico ou concreto, por inteiro desprezando os válidos subsídios apontados pela autuada;

É o relatório.

VOTO

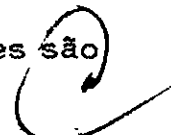
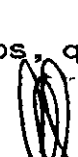
O recurso é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

Diversos são os pontos sobre os quais versa o litígio, que passarão a ser examinados, individualmente, na sequência em que se apresentam no apelo em exame, identificados por verbetes.

COMISSÕES SOBRE VENDAS

O primeiro tópico tratado na fase recursal diz respeito a glosa de comissões sobre vendas, consideradas indedutíveis por não serem líquidas e certas, uma vez que seus pagamentos dependiam dos recebimentos dos valores das vendas realizadas pelos comissionados.

As referidas importâncias, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 30/32, dizem respeito a parcela das remunerações dos representantes comerciais contratados, que lhes são



creditadas no mês da emissão das respectivas faturas, em decorrência de cláusula contratual assim redigida, conforme vários contratos juntados por cópia às fls. 97/136:

"AO REPRESENTANTE será creditado em conta-corrente, 50% da comissão no mês da emissão da fatura de negócios por ele intermediados, e os restantes 50% no mês em que o cliente efetuar o pagamento da duplicata respectiva, passando a dela dispor inteiramente."

Tem-se claro, portanto, que o pagamento inicial da comissão opera-se pela aceitação do negócio intermediado, caracterizada pela emissão da respectiva fatura, importância essa que será reembolsada à Representada, caso o pagamento não se efetue, conforme se depreende das demais cláusulas daqueles instrumentos.

O fundamento da manutenção da exigência invocado pela autoridade recorrida reside na assertiva de que não somente a segunda parcela da comissão era contratada condicionalmente, mas toda ela.

Com efeito, não dissentimos da conclusão manifestada pelo órgão singular.

Sem dúvida, ambas as parcelas são contratadas sob condição, como tal entendida, nos termos do artigo 114 do Código Civil, a "cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto".



Há que se ter presente, no entanto, que o Direito contempla duas espécies distintas de condição, a saber, na dicção dos seguintes dispositivos da mesma Lei:

"Art. 118. Subordinando-se a eficácia do ato à condição **suspensiva**, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa."

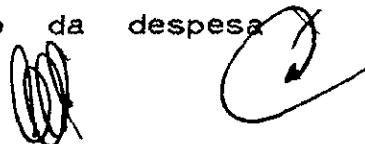
"Art. 119. Se for **resolutiva** a condição enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe. " (grifos nossos)

A meu ver, o que se vislumbra nos contratos em tela, é a previsão de ambas as espécies de condições.

Assim, o representante faz jus à primeira parcela da comissão sob condição resolutória do não recebimento do preço da venda pela representada, ou seja, operando-se tal condição, extingue-se o direito ao recebimento do preço, cabendo àquele efetuar o reembolso, na forma pactuada.

O direito à segunda metade, por seu turno, está subordinado a condição suspensiva do pagamento da fatura pelo adquirente dos produtos.

Dessa forma, desde a emissão daquele documento, torna-se exigível a importância equivalente a 50% do montante da comissão estipulada, impondo-se o reconhecimento da despesa



correspondente, cabendo o registro em contrário de recuperação da despesa na hipótese de implemento da condição, tudo de conformidade e com observância do regime de competência consagrado na legislação comercial e na tributária.

Inatacável, assim, o procedimento contábil adotado pela Suplicante, razão pela qual entendo deva ser provido o recurso no particular.

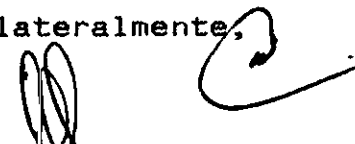
ACRÉSCIMO INDENIZATÓRIO AS COMISSÕES

As quantias lançadas como despesa sob o item em epígrafe decorrem de cláusula inserida nos mesmos contratos de representação comercial, que prevêm:

"Havendo rescisão contratual sem justa causa, o REPRESENTANTE, fará jus à indenização de 1/20 (um vinte avos) na forma da legislação em vigor."

A indenização prevista dessa forma, visa apenas ao aproveitamento do que dispõe o artigo 27, alínea f da Lei nº 4886/65, reguladora da atividade de representante comercial, uma vez que, omisso o contrato a respeito da matéria, a indenização devida ao contratado será maior, ou seja, de 1/15, na forma do parágrafo único do mesmo artigo.

Na verdade, o que se estabelece naquele dispositivo contratual é, tão somente, uma cláusula penal a que ficará sujeito o representado caso, no futuro, rescinda o acordo, unilateralmente,



sem causa justa. Não há, portanto, obrigação ao pagamento, salvo quando materializada a hipótese ali descrita, situação de ocorrência incerta.

Seu objetivo, assim, é, apenas, prevenir eventuais litígios acerca de reparações por perdas e danos que possam ser alegadas diante da concretização da circunstância aventada, independentemente de aferição judicial do prejuízo, como é da natureza e da função dessa espécie de acordo .

Equivocada, pois, a afirmativa da Suplicante de que, de imediato, o valor de tal acréscimo passa a constituir crédito do representante.

Destarte, as contrapartidas dos registros contábeis dos lançamentos glosados, quando muito, assemelham-se à constituição de reservas para contingências, nos moldes previstos pelo artigo 195 da Lei nº 6404/76, "com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado".

Como corolário do aqui exposto, não merece reparos a decisão recorrida quanto à matéria.

EMPRÉSTIMOS À CONTROLADORA

Conforme descrito na peça acusatória, o lançamento sob tal matéria recaiu sobre parte das despesas financeiras representada pela diferença entre os encargos incorridos por efeito



de empréstimos obtidos junto ao sistema bancário e os encargos cobrados de sua controladora nos financiamentos a ela concedidos.

Embasam a imposição fiscal os demonstrativos de fls. 27 e 28, que evidenciam os saldos existentes em conta-corrente com a controladora e os empréstimos obtidos nos diversos períodos.

A matéria foi tipificada como infração ao artigo 191, § 1º do RIR/80, considerando-se, assim, aquela fração não necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A tese da defesa está centrada no argumento de que, com o advento do comando emanado do artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83, seu dever consiste, exclusivamente, no reconhecimento, para efeito de determinação do lucro real, do valor correspondente à variação do valor nominal da ORTN, o que foi cumprido à sociedade, pois, além de exigir de sua controladora tal reposição de perda do poder aquisitivo da quantia mutuada, ainda cobrava juros de 1% ao mês.

Acusou, outrossim, a autoridade julgadora de haver aditado ao Termo de Verificação matéria de fato que só deveria ser enfocada pelos autuantes.

Com efeito, em seu aresto, a autoridade singular fez menção ao propósito de tais operações beneficiarem os sócios da controladora em prejuízo dos demais acionistas da Autuada, empresa de capital aberto.



Tal ilação, no entanto, em nada desfigurou a imputação contida na peça básica, nem modificou-lhe a fundamentação legal.

Consistiu de mera ilação adicional, sem nenhum prejuízo ao exercício amplo do direito de defesa da Requerente, já que diz respeito apenas a matéria de cunho societário, sem qualquer implicação de ordem tributária.

O argumento principal de defesa, no entanto, deflui do entendimento extraído do enunciado do artigo 21 do Decreto nº 2065/83, que rege:

"Art. 21 - No negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."(grifei)

Como se depreende, em face da disposição expressa do texto legal acima grifada, o dever de reconhecimento da variação do valor nominal da ORTN não exclui a possibilidade de, diante de circunstâncias concretas, encargos superiores serem exigidos.

Tal entendimento emana da interpretação sistemática dos diversos dispositivos que disciplinam, como um todo, os critérios de determinação do lucro real.



Assim é, por exemplo, que os comandos basilares contidos nos artigos 155 e 157 do RIR/80 determinam que a escrituração e a apuração do lucro líquido se dêem em consonância com os preceitos da lei comercial, notadamente, como bem reconhece a Postulante em diversas passagens de seus arrazoados, a Lei nº 6404/76..

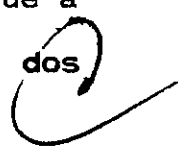
O referido diploma legal, por seu turno, assim determina em seu artigo 177:

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

Dentre os princípios de contabilidade geralmente aceitos a que alude o dispositivo legal, destaca-se em primeiro plano o denominado **Postulado da Entidade**, segundo o qual, os acionistas ou quotistas da sociedade não se confundem com estas.

A esse respeito, esclarecem Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Atlas - SP - 1979 - pag. 71):

"Sem dúvida, todavia, que a conotação mais importante e distintiva do princípio da entidade é a capacidade que a Contabilidade tem de não confundir os interesses dos



sócios dentro de uma empresa com os interesses da própria empresa." (grifei)

Além desse aspecto, muitos outros emergentes da mesma Lei podem ser observados no presente caso, e que foram contrariados, como suscitam os seguintes artigos:

"Art. 117 - O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

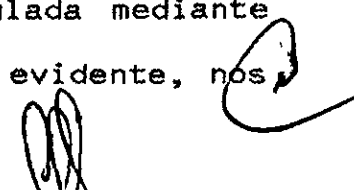
§ 1º - São modalidades de exercício abusivo de poder:

a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;

.....

Art. 245 - Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

De plano, salta aos olhos que as operações de concessão de financiamento à controladora são estranhas ao objeto social da Reclamante e que a remuneração contratada nesses negócios não atende a condições comutativas nem foi estipulada mediante pagamento compensatório adequado, pois, como restou evidente, nos



52 contratos de empréstimos bancários firmados e relacionados às fls. 28 obrigou-se ao pagamento de encargos a taxas muito superiores à exigida de sua acionista.

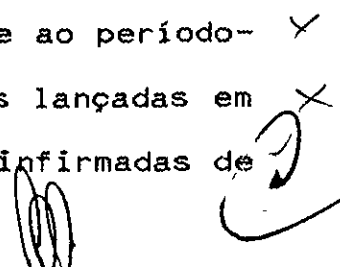
Logo, não é meramente especioso o argumento exposto na decisão recorrida, de que "a circunstância de a controlada tomar empréstimos junto ao sistema financeiro, pagando os encargos do mercado, e, concomitantemente, emprestar dinheiro à controladora, recebendo remuneração consideravelmente inferior àquela que paga aos bancos", como quer a Fiscalizada no item 3.3 da peça recursal.

Ao contrário, se seu procedimento não vulnera o artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83, como afirma, fica, por outro lado, patente a desnecessidade de obter empréstimos bancários às taxas que pagou, quando, concomitantemente, dispunha de recursos financeiros em volume tal que, de maneira estranha ao contido em seu estatuto e contrariando a lei comercial, transferiu-os a sua principal acionista cobrando juros inferiores aos que se obrigou no mercado, não revelando ter envidado qualquer esforço para obter resgate das quantias mutuadas.

Dessa forma, entendo deva ser negado provimento ao recurso no particular.

COMISSÕES SOBRE VENDAS AO EXTERIOR

O item 4 do auto de infração, referente ao período-
base encerrado em 06/86, cuida de glosa de comissões lançadas em
subconta de Despesas Comerciais com Mercado Externo infirmadas de



não amparadas em qualquer documento que pudesse justificar a efetivação da despesa, caracterizando infração ao artigo 197 do RIR/80, segundo o qual:

"Art. 197 - Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento."

As alegações de defesa, em síntese, são de que mantinha acordo com a empresa Texport Trading Corporation, com sede em Nova York, a quem foram creditadas as comissões, no sentido de que, pela intermediação de vendas no comércio exterior, fora da localidade de sua sede, esta seria remunerada com comissões de 10%, não tendo se dado as remessas correspondentes em face de vedação da CACEX, que somente admitia o percentual de 5% nas transações com os produtos que exporta, até 31/12/85.

Em arrimo de seu argumentos, junta diversas guias de exportação registradas após aquela data, evidenciando o percentual de comissão de 10% e invoca o PN/CST nº 10/85 e o artigo 9º, § 1º do Decreto-lei nº 1598/77, que entende atribuir à sua escrituração a natureza de prova.

O referido diploma legal encontra-se consolidado no artigo 174, § 1º do RIR/80, e assim estatui:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL



"§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifei)

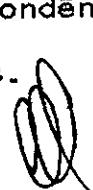
Em outras palavras, seus lançamentos contábeis somente seriam capazes de instaurar presunção a seu favor, caso estivessem respaldados em documentos referentes às transações, caso contrário, a presunção opera-se a favor do Fisco, como se depreende do § 2º do mesmo dispositivo regulamentar.

Ainda sobre o assunto, importa lembrar os textos dos artigos 155 e 157 do mesmo regulamento, antes mencionados, e o do artigo 177 da Lei das Sociedades por Ações que recomendam expressa ou implicitamente, a obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos, dos quais ressalta a convenção da objetividade.

Segundo essa, os registros contábeis devem ter suporte, sempre que possível, em documentos de transações, bem como em normas e procedimentos escritos.

No caso vertente, os únicos documentos trazidos à colação foram as cópias das GE juntadas na fase impugnatória, emitidas até 31/12/85, das quais consta, ao contrário do alegado, serem devidas comissões ao percentual de 5 %.

Ademais, custa crer que inexistia contrato escrito celebrado com a representante no estrangeiro, correspondência, ou outro elemento de prova capaz de apoiar suas alegações.



Por tais razões, entendo deva ser igualmente improvido o recurso quanto ao assunto.

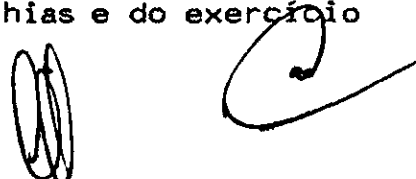
VALOR DA COMISSÃO À TEXPORT CREDITADO À CONTROLADORA

A matéria discutida nesse tópico decorre dos fatos descritos no anterior.

Isto porque, o que se exige, com base no artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83, é a correção monetária do valor creditado ao beneficiário estrangeiro, a título do diferencial de comissões antes mencionado, e que teria sido transferido para a controladora, mediante crédito em sua conta-corrente.

Em outras palavras, havendo a Fiscalização glosado as aludidas comissões, por entendê-las sem causa, concluiu serem os créditos lançados em contrapartida inexistentes e, via de consequência, considerou não extinta a correspondente parcela do débito em conta-corrente em nome da controladora que foi amortizada contra tal valor.

Em sua petição, a Recorrente além de contradizer a auditoria fiscal quanto à causa efetiva de tais valores, assegura que, ante a impossibilidade de efetivar a remessa, pactuou com a representante que a quantia respectiva seria convertida em ações, o que foi obstaculizado pelos artigos 170 e 171 da Lei nº 6404/76, disciplinadores do aumento de capital das companhias e do exercício do direito de preferência.



Em adição, esclareceu que, como meio de contornar o impedimento legal, deliberou-se pela transferência do crédito para a empresa controladora, organizada sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, encontrando-se o mesmo até o presente momento em aberto.

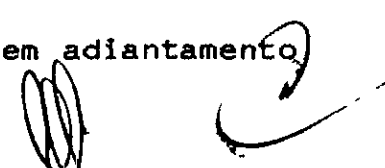
A esse propósito, entendo oportuno transcrever a excerto da informação prestada pelos Autores do feito, às fls. 291, que reflete a mesma admiração que nos causam agora tais argumentos:

"... inaceitável também, a resposta fornecida a Termo de Pedido de Esclarecimentos e Pedido de Documentos - ver fls. 05/07; dando conta de que a importância creditada a favor de Texport serviria para futuro aumento de capital, muito estranho. A Texport ser credora da Pettenati S/A, repassar este crédito para Pettenati Administração e Participações Ltda., sem qualquer documento nem remuneração estipulada, para futuramente aumentar o capital daquela."

De fato, as razões de defesa trazidas à baila são inverossímeis.

Primeiro, a Peticionária não possui qualquer documento que comprove a efetividade das despesas com comissões que lançou em sua escrituração comercial, assim como dos créditos registrados em contrapartida.

Depois, não tem como demonstrar haver convencionado com a pretensa credora a conversão de seu direito em adiantamento



para aumento de capital, acrescenta que desconhecia a legislação comercial reguladora desse procedimento e, finalmente, declara haver acertado a transferência daquela quantia para sua controladora, em diminuição de débito existente em conta-corrente, mas também nada comprova e, passados mais de seis anos, o crédito da Texport continua em aberto, pelo seu valor original, sem que sequer seja possível exibir alguma correspondência.

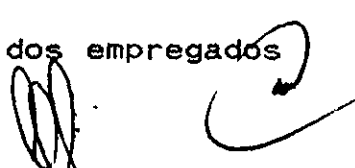
De fato, as razões de defesa são inaceitáveis, pelo que não só pelos motivos ora expostos, como também pelos invocados na apreciação do item precedente, nego provimento ao recurso.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Como reconhecido pela própria Defendente, esta, ao executar, nos períodos-base encerrados em 06/84 06/86 e 06/86, o programa de alimentação do trabalhador, descumpriu o que estabelece o artigo 430 do RIR/80, que prescreve:

"Art. 430 - A dedução de que trata o artigo 428 está condicionada a que a receita correspondente à participação do trabalhador nos custos não seja superior a 20% (vinte por cento) do custo direto de refeição constante do programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, quantificado este custo segundo o período de execução do programa, limitado ao máximo de 12 (doze) meses."

Sua defesa restringiu-se a ressaltar outras obras de cunho social que diz ter desenvolvido em benefício dos empregados



e a pleitear a aplicação do disposto no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual, "na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum".

Nenhum desses motivos, porém, pode ser levado em conta atendimento a seu pedido em face do que estabelecem os artigos 141, 142, parágrafo único e 145 do Código Tributário Nacional, que ressaltam as características de atividade vinculada e obrigatória do lançamento e disciplinam as situações nas quais o mesmo pode ser modificado, nas quais não se insere a invocada.

Ante o exposto, a decisão recorrida não merece reforma no que se refere ao tema.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Por derradeiro, passo ao exame da imputação de prática de subavaliação de estoques, que teria sido constatada no período-base correspondente ao segundo semestre de 1986.

A exigência fiscal pautou-se nos demonstrativos de fls. 38/41 e refere-se a produtos em elaboração.

No curso da ação fiscal, os Autores do feito pediram esclarecimentos a respeito do critério utilizado na avaliação dos estoques inventariados nos balanços levantados em 06/85, 06/86 e 12/86, obtendo como resposta (fls. 6) que os valores atribuídos



correspondiam a 56% do maior preço de venda, existindo, em alguns casos, uma quebra a ser subtraída.

Posteriormente (fls.9), novo esclarecimento foi prestado sobre o assunto, afirmando a empresa, desta feita, utilizar, para valorização dos produtos em elaboração, 56% do preço médio de venda dos produtos prontos e que com relação a quantidade de peças contidas em cada quilograma do produto em elaboração, utilizava o peso médio dos produtos prontos que se encontravam em fase de elaboração, adicionando uma quebra, variável de acordo com o tipo, a referência, o modelo e o tamanho das peças, juntando demonstrativos dos cálculos considerados nos respectivos inventários.

Mais adiante ainda (fls. 24), solicitada a assinar os aludidos cálculos, retificou, outra vez sua informação, dizendo que os dois quadros referentes a 06/85 e 06/86 foram feitos de maneira incorreta, uma vez que o critério que utilizava era o de estabelecer um multiplicador de, no mínimo 1,5 vezes o valor do maior custo de aquisição das matérias primas empregadas, conforme faculta a legislação do imposto sobre a renda, pelo que, assinava apenas o quadro relativo a 31/1/86, deixando de fazê-lo quanto aos demais, que não espelhavam a realidade.

Julgando contraditórias as informações fornecidas pela Contribuinte e não encontrando apoio em documentação hábil para determinar o montante efetivo das perdas, preliminarmente, a Fiscalização (fls. 38) procedeu à análise do que denominou fichas técnicas de 54 dos 123 produtos relacionados, dizendo corresponder



a 43,90% do total, concluindo por uma quebra média, sobre o preso bruto, de 21,18%.

Consta, também, desse demonstrativo, terem sido verificadas 48 fichas de outros produtos inventariados, nas quais não há registro algum sobre peso bruto, peso líquido e quebra, elevando para 82,92% a quantidade de produtos considerados em sua análise.

Isto posto, considerou um percentual de quebra sobre os produtos em elaboração de 10,59%, equivalente a metade do percentual acima encontrado (21,18%), por entender que no processo de produção os produtos passam por diversas fases, ocorrendo quebra maior no início e menor na medida em que se aproxima a fase final, passando, assim, a estimar quantidade de peças maior por quilograma.

Com relação aos preços, que a autuada tinha considerado como base, os referentes às peças de menor tamanho, elegeu os referentes aos tamanhos médios, elevando-os, dessa forma, de CZ\$ 125,12 para CZ\$ 128,32, procedendo ao refazimento dos cálculos e apuração das diferenças.

As razões de defesa foram minudentemente descritas no relatório do presente.

Com efeito, a auditoria fiscal trouxe à tona a fragilidade dos controles de produção disponíveis na empresa, assim como o fato de a mesma não possuir contabilidade de custos satisfatoriamente integrada e coordenada com o restante da escrituração, chegando mesmo a Interessada a arbitrar os valores de



seus estoques, com vistas a atender ao comando do artigo 187, I do RIR/80.

A questão, no entanto, reside em, como determinar a quantidade de peças em fabricação e atribuir-lhes valor, a partir dos elementos existentes e das normas legais aplicáveis, ou, até mesmo, se tal providência é possível à luz dos documentos existentes.

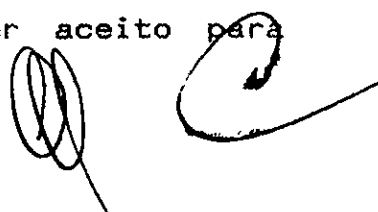
À última das indagações a Fiscalização respondeu afirmativamente, tanto que não desclassificou a escrituração comercial da empresa.

Aliás, o resultado da ação fiscal, em última análise, convalidou, em parte o procedimento adotado pela Auditada de determinar a quantidade de peças de produtos em elaboração levando em conta 3 variáveis a saber:

- a) o peso médio das peças de produtos acabados,
- b) a percentagem média de quebras no processo produtivo para todos os produtos, e
- c) o peso total das unidades em fabricação.

O valor unitário, por seu turno, segundo a Fiscalização, deveria corresponder ao valor médio relativo aos tamanhos 8 e 10, já que a autuada não apresentou comprovante que especificasse quais tamanhos estavam sendo produzidos.

Discrepam, por conseguinte, auditoria e auditada, basicamente, sobre o percentual de perdas a ser aceito para



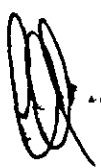
determinação da quantidade de peças que cada quilograma de produto em elaboração representará.

Em arrimo de sua defesa, a Recorrente faz juntar cópia de laudo, cuja autenticidade não se questiona, oriundo da Fundação de Ciência e Tecnologia, atestando um total de perdas ocorridas durante o processamento do fio sintético que especifica, da ordem de 41,9%.

Diz também, que a análise fiscal deu-se somente sobre parte dos itens de malha, não tendo sido examinadas as perdas referentes a tecidos, que seriam ainda maiores, nem levado em consideração o fato de que seu processo produtivo se desenvolve com emprego de teares diferentes.

Atribuindo à Contribuinte o ônus da prova das perdas a que alude o artigo 184, inciso I do RIR/80, que o mesmo considerou no total 27,1090%, a autoridade monocrática rejeitou o laudo em apreço por tratar-se de documento lavrado há 12 anos, que estaria superado, certamente, pela tecnologia contemporânea, que permite menores perdas, além dele constar a ressalva de terem seus resultados significação restrita e se aplicarem somente à amostra ensaiada, não fabricando a autuada os mesmos modelos e produtos que fabricava em 1976.

A Postulante, em contradita, assevera o oposto, ou seja, que, ao revés, equipamentos mais modernos, por vezes, chegam a ocasionar perdas maiores, compensáveis pela excepcional produtividade que alcançam (fls. 345).



ACÓRDÃO Nº 103-12.070

Em resumo, temos um sistema de contabilidade de custos impróprio para determinar o custo direto de produção, que nem mesmo é capaz de quantificar as unidades de produto em elaboração e, de outra parte, o esforço fiscal de tentar dimensionar as perdas segundo um critério que, a meu ver, revela-se totalmente arbitrário, consistente no percentual de 50% do volume de perdas apuradas em relação a parte de uma categoria de produtos (malhas), no pressuposto de que desconhecendo as fases de fabricação em que tais produtos se encontram, a média assim determinada atenderia ao fato de que as perdas são maiores no início do processo produtivo e menores ao final, com abstração da existência de mais de um tipo de tear.

Outrossim, a rejeição pura e simples do laudo anexado, pelos motivos expostos, implica desobediência ao que impõe o artigo 678, § 2º do RIR/80, na seguinte dicção:

"§ 2º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão."

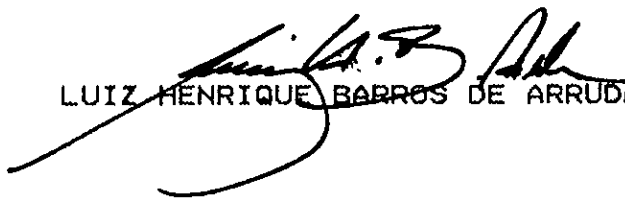
Cabe aqui lembrar que, tratando-se de matéria de fato essencialmente técnica, poderia a instância singular, com fundamento nos artigos 29 e 30, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, determinar a realização de diligências ou a produção de outros laudos, visando a bem instruir o processo e esclarecer definitivamente a questão.

Deixando de fazê-lo, porém, restou não provada, a meu ver a diferença apontada na peça básica, razão pela qual deve o recurso ser provido a esse respeito.



Ante o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar levantada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as quantias de Cr\$ 80.521.300, referente ao período-base encerrado em 30/06/85, CZ\$ 838.081,89 (918.603,19 - 80.521,30), referente ao período-base encerrado em 30/06/86, CZ\$ 247.144,70 (1.165.747,89 - 918.603,19) e CZ\$ 6.516.783,00, relativas ao período-base compreendido no 2º semestre de 1986.

Brasília,


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator

