



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11020.002707/2005-51
Recurso nº 168.459 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.394 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ - Glosa de deduções e despesas
Recorrente AGRALE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

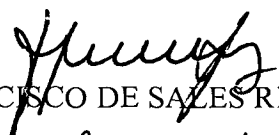
FORMAÇÃO DE FUNDO DE CAPITALIZAÇÃO.

DESTINAÇÕES CONTABILIZADAS COMO REDUTORAS DO LUCRO.
AUSÊNCIA DE PROVA DE REPASSE DE VALORES. BONIFICAÇÕES
NÃO CARACTERIZADAS.

Ausente suporte documental que evidencie a regular destinação de valores recebidos a título de faturamento à formação de fundo de capitalização, sob titularidade e administração da vendedora, é inadmissível seu cômputo como dedução ou despesa de vendas na apuração do lucro tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Votou pelas conclusões do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que fará declaração de voto, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM:

28 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (Suplente Convocado) e Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Ricardo da Silva.



Relatório

AGRALE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria/RS, que por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE lançamento formalizado em 26/09/2005, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 2.863.251,98.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em ação fiscal tendente a verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias de Agrale Sociedade Anônima, acima qualificado, a Fiscalização da DRF-Caxias do Sul constatou que o contribuinte, tributado pelo Lucro Real anual, reduziu irregularmente o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devidos, ao deixar de adicionar ao lucro líquido contábil deduções da receita bruta de vendas, contabilizadas indevidamente, e despesas de vendas, não comprovadas.

1.1 De acordo com o Relatório de Auditoria Tributária, folhas 26 a 37, o contribuinte nos anos de 1999 a 2004, o contribuinte registrou em sua escrituração contábil, como “Dedução da Receita Bruta de Vendas” (até 2003) e como “Despesas Operacionais de Vendas” (em 2004), os montantes abaixo demonstrados, sob a justificativa de que se referiam a “Descontos Incondicionais de Vendas” e a “Despesas Operacionais de Vendas”:

Ano	Conta Contábil Sintética	Montante R\$
1999	1173 e 1253	182.297,80
2000	1173 e 1253	488.189,71
2001	1173 e 1253	562.907,27
2002	1173 e 1253	892.382,94
2003	1173, 1193, 1213, 1233 e 1613	924.560,33
2004	7436 e 7437	1.347.291,39
TOTAL R\$		4.397.719,44

No que pertine à justificativa apresentada para a dedução nos anos 1999 a 2003, a Fiscalização não acolheu a justificativa apresentada, porque tais valores não foram destacados no corpo das notas fiscais de vendas (folha 61), em infração ao pressuposto legal para sua contabilização como “Desconto Incondicional de Venda”, redutor do preço de venda. A Fiscalização lembra, inclusive, que o próprio nome dado à conta que registrou tais valores – Fundo de Reserva Distribuidores – já denunciava a incongruência da justificativa apresentada.

No que respeita ao ano de 2004, a Fiscalização constatou que, sob a alegação de melhoria nas informações gerenciais da sociedade, o contribuinte passou a contabilizar os mesmos fatos econômicos como “Despesa Operacional de Venda”, o que tampouco mereceu acatamento, pois a referida despesa não foi considerada como necessária à atividade operacional da sociedade, tratando-se de operação atípica.

Aprofundando as investigações a respeito da natureza das operações que ensejaram a escrituração da conta “Fundo de Reserva Distribuidores”, a Fiscalização descobriu tratar-se de operações destinadas a fomentar os negócios da sociedade, por meio da criação de uma contribuição de 0,5% incidente sobre o

3 

preço confidencial de venda de cada caminhão e chassi plataforma comercializado, devida pela sociedade e por seus distribuidores, destinada a um fundo de capitalização, cujo objetivo é o de propiciar a aquisição desses produtos pelos distribuidores, tudo conforme Ata de Reunião e minuta de Contrato Particular de Abertura de Conta Corrente Especial, folhas 49 a 52 e 67 a 73. Para a Fiscalização, tal contribuição, além de não se caracterizar como despesa necessária e não estar devidamente comprovada, não se subsume ao permissivo legal que trata das deduções da base de cálculo (art. 356 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99).

Considerando que tais registros não foram adicionados no Livro de Apuração do Lucro Real (folhas 147 a 158), a Fiscalização procedeu ao lançamento de ofício das diferenças de IRPJ (folhas 5 a 7) e de CSLL (folhas 15 a 17), indevidamente reduzidos, com os consectários legais. A exação montou a R\$ 2.863.251,98. Foram infracionados os seguintes dispositivos da legislação tributária federal:

Do IRPJ: art. 247, § 1º; 248; 249, inc. I; 251; 279, parágrafo único; 280; 299, § 1º, e; 365 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

Da CSLL: art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e alterações posteriores; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Regularmente intimado da autuação em 26/09/2005 (A.R. na folha 160), mas inconformado, o interessado formulou a reclamação das folhas 161 a 167, subscrita por diretor devidamente habilitado (cópia de atos societários nas folhas 168 e 169). Após descrever os fatos relacionados, combate a exação, insistindo na correção do seu procedimento, sob o argumento de que as deduções consistem em despesas operacionais de venda, conforme contabilizado a partir do ano de 2004.

Esclarece que, por força de contrato firmado entre a Agrale e a Associação dos Distribuidores Agrale – ABRADA, ficou estipulada uma redução na margem de comercialização dos produtos da Agrale, tendo como contrapartida a criação de um fundo de capitalização, que nada mais seria do que uma bonificação conferida pelo industrial a seus distribuidores. Destaca a compulsoriedade dessa contribuição, em face de sua natureza contratual. Reconhece que os valores pagos pela sociedade ao fundo não preenchiam os pressupostos legais para a sua contabilização como descontos incondicionais, mas lembra que procedeu à correção de sua contabilização, passando a considerá-las como despesas operacionais de vendas. Ressalta que tais despesas operacionais de vendas constituem-se em despesas necessárias e obrigatórias ao desenvolvimento dos negócios da sociedade, sendo dessarte plenamente dedutíveis da receita bruta de vendas.

Discorre sobre a dedutibilidade das despesas, citando doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira a respeito do Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, e transcrevendo o artigo 299 do RIR/99, para afirmar que as despesas relativas ao pagamento de bonificações ao fundo das distribuidoras são (a) essenciais, na medida em que estão diretamente relacionadas com a atividade de vendas, fonte geradora do faturamento da sociedade; (b) necessárias, na medida em que assumem caráter usual e obrigatório, em razão de sua natureza contratual, sem infração a qualquer disposição do estatuto social. Menciona e transcreve solução de consulta nº 162, de 2004, da SRRF-7ª RF.

Quanto à questão da comprovação da incorrência da despesa, cita o decidido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 107-05622, de 15/04/1999, que assevera que o contribuinte pode comprovar seus custos, despesas e encargos por qualquer forma admitida em direito, sem embargos das sanções fiscais ao responsável pela falta de emissão do documento próprio. Argumenta que, mesmo que apresentasse alguma irregularidade formal pela falta

60 4

de documentação fiscal, tal fato não descaracterizaria a dedutibilidade da despesa, em face de sua necessidade e essencialidade.

Conclui que as bonificações pagas pela sociedade aos seus distribuidores é suscetível de registro contábil e é dedutível, pelo que requer o provimento de sua reclamação, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração.

É o Relatório.

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

- Considerando que a impugnante reconheceu que os valores em discussão não eram descontos incondicionais de venda, passou a apreciar a possibilidade de se relevar o erro na sua contabilização como dedução de vendas, e admitir sua contabilização como despesa operacional.
- Rejeitou tal possibilidade, porém, invocando o disposto no art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 – que firma a indedutibilidade de contribuições de caráter não compulsório –, cujo fundamento legal é o art. 13, inciso V, da Lei nº 9.249/95, o qual *permite concluir que a gênese contratual da contribuição para o fundo de capitalização instituído pelo impugnante não se reveste da compulsoriedade a que se refere o mencionado dispositivo.*
- Acrescentou que a indedutibilidade da despesa também decorreria de sua não comprovação, na medida em que a referida contribuição era registrada em documentos extracontábeis e não no corpo de cada nota fiscal. Os registros contábeis eram efetuados ao final do mês, com base em demonstrativos mensais dos valores calculados, a evidenciar que *a composição do fundo de capitalização era meramente escritural, com base nos registros extracontábeis.*
- Citou como evidências da *total informalidade com que foi criada e mantida a referida contribuição*, a sua incidência sobre outros itens que não o *preço de venda confidencial de caminhões e chassis plataforma*, e a ausência de prova da participação da Agrale no referido fundo, *sendo tal participação, na forma apurada, exclusiva dos distribuidores, pois, num primeiro momento, em função de compras por eles efetuadas, era retida, escrituralmente, a contribuição de 1% (um por cento) e, num segundo momento, era concedido um crédito vinculado a tal retenção.*
- Ao final, apenas afastou os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 1999, reconhecendo de ofício a decadência do direito de exigi-los, em razão do disposto no art. 150, §4º do CTN, na medida em que houve pagamento antecipado, ainda que insuficiente.

Cientificada da decisão de primeira instância em 25/09/2008 (fl. 188), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 16/10/2008 (fls. 189/196), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Em seu entendimento, a decisão recorrida incorre no mesmo equívoco da fiscalização, por entender não *caracterizados os descontos, insuscetível, portanto, da dedução da receita bruta de vendas, "porque tais valores não foram destacados no corpo das notas fiscais de vendas (folhas 61), em infração ao pressuposto legal para sua contabilização como "Desconto Incondicional de Venda", redutor do preço de venda"*.

E, mesmo sob a classificação de despesas operacionais de venda, a decisão recorrida as considerou indedutíveis, porque desnecessárias à atividade operacional, ignorando os contratos firmados entre a recorrente e seus distribuidores, bem como com a Associação Brasileira dos Distribuidores Agrale – ABRADA. Esclarece que a estipulada *redução da margem de comercialização dos produtos Agrale* teve em contrapartida a criação de um *"Fundo de Capitalização"*, *que nada mais é do que uma bonificação conferida pela Agrale a seus distribuidores*.

Afirma que tal pagamento ao "fundo" passou a ser obrigatório em razão dos contratos firmados, e destaca que, corrigida a classificação contábil destes valores – ao invés de descontos incondicionais, despesas de vendas – é certo que se tratam de despesas necessárias e obrigatórias, e assim plenamente dedutíveis.

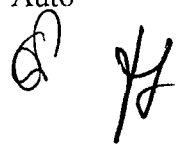
Reporta-se às lições de Ricardo Mariz de Oliveira, fundadas no Parecer Normativo CST nº 32, bem como às disposições do art. 299 do RIR/99, defendendo a essencialidade das despesas em razão do negócio, *na medida em que são direta e obrigatoriamente relacionadas à atividade de venda, fonte geradora do faturamento, sendo fundamental para manutenção e aumento deste*.

Em prol da usualidade, aduz que as despesas *são realizadas freqüentemente, respeitando as disposições contratuais que lhe dão origem*. E, asseverando que elas não decorrem de mera liberalidade, acrescenta ser a bonificação *prevista em contrato e decorrente de decisão de assembléia da Associação Brasileira dos Distribuidores Agrale – ABRADA.*, além do fato de que *o pagamento de bonificação àqueles que atuam diretamente na fonte geradora de receitas da Recorrente não viola qualquer disposição de seu Estatuto Social, sendo inclusive louvável, na medida em que tem por finalidade essencial incrementar suas vendas, aumentando suas receitas e seu lucro, o que resultará, por consequência, numa maior arrecadação de tributos*.

Cita julgados administrativos que reconhecem a dedutibilidade de bonificações e reitera a correlação da despesa com as operações da empresa, *na medida em que a bonificação decorre diretamente da venda realizada pela Recorrente para o distribuidor*.

Reporta-se ao Acórdão nº 107-05.622 que admite a comprovação de despesa necessária por qualquer meio admitido em direito, menciona que *a própria Fiscalização não pôs em discussão a comprovação das despesas decorrente do pagamento de bonificação pela Recorrente para seus distribuidores*, e aduz que *qualquer irregularidade formal, pela falta de documento fiscal seria irrelevante para a dedutibilidade da despesa*.

Conclui, assim, que *a bonificação, como despesa operacional que é, deve ser registrada em conta de resultado contraposta às receitas para efeito de apuração do lucro ou prejuízo do exercício correspondente*, o que impõe o cancelamento do débito objeto do Auto de Infração em discussão.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA,

Importa, aqui, definir a natureza dos valores contabilizados pela recorrente, para assim estabelecer as formalidades exigidas para sua comprovação, bem como a sua necessidade, usualidade e normalidade, para fins de redução do lucro nos períodos fiscalizados.

A autoridade lançadora analisou vários aspectos envolvidos na contabilização dos valores aqui discutidos, e construiu argumentos para rejeitar sua dedução na apuração do lucro real. Não os admitiu como descontos incondicionais de vendas, porque não destacados no corpo das notas fiscais; negou sua dedutibilidade a título de contribuições para fundo de reservas em razão da vedação expressa do art. 365 do RIR/99; frisou a deficiente comprovação das operações, porque embasadas *em acordos à margem de formalidades*, ensejando registros *apenas escriturais*, dissociados de *documento hábil que as evidenciasse*, e lastreados apenas em *demonstrativos extracontábeis* elaborados a cada mês; ressaltou a forma atípica como se constituiu o fundo de reserva, *sem registros em órgãos competentes e sem atendimento a legislações específicas*; e, por fim, apontou indícios de que não haveria *comprovação da participação da AGRAL no suposto “Fundo de Capitalização”, sendo tal participação, na forma apurada, exclusiva dos distribuidores.*

A defesa, por sua vez, afirma a dedutibilidade dos valores por se tratar de *uma bonificação conferida pela Agrale a seus distribuidores*, as quais são essenciais, necessárias, *relacionadas à atividade de venda*, e usuais, porque *realizadas freqüentemente, respeitando as disposições contratuais que lhe dão origem*, o que evidencia, também, não se tratar de mera liberalidade.

De início importa observar como foi constituído o mencionado “Fundo de Capitalização”. Segundo declaração da própria contribuinte (fl. 61), *a Ata de Reunião, datada de 23 de abril de 1992, é o documento que embasa tal desconto para o referido Fundo de Reserva, sem alterações posteriores.*

Referida ata foi firmada entre a Agrale S/A e a Associação Brasileira de Distribuidores Agradel – ABRADA (fls. 50/52) e, depois de tratar da uniformização do *preço sugestão ao público* de caminhões e chassis plataforma no território nacional, estabelece o mencionado Fundo, nos seguintes termos:

I – Margem de Comercialização.

[...]

2. A partir de 01 de Maio de 1991, a margem de comercialização para os Caminhões e Chassis Plataforma, em todos os seus modelos e versões, passa a ser de 25,09% composta da seguinte maneira:

20,09% de margem líquida

+0,5% de contribuição ao Fundo de Capitalização

[...]

II – Fundo de Capitalização

EP 7 *ff*

Fica definido que a partir de Maio de 1992, a Agrale e os distribuidores contribuirão com um percentual de 0,5% cada, sobre o preço confidencial de cada Caminhão e Chassi Plataforma comercializado, visando constituir um Fundo de Capitalização que terá por objetivo a aquisição destes produtos pelos distribuidores junto a montadora.

7. A Abrada regulamentará junto aos seus associados a utilização dos recursos do Fundo e, posteriormente, definirá com a Agrale o procedimento para créditos e débitos ao Fundo.

As demais definições e regulamentação sobre a utilização do Fundo de Reserva constaram de Contrato Particular de Abertura de Conta Corrente Especial, cuja minuta está juntada às fls. 67/71. Tal documento traz em seu início, como partes, a Agrale S/A – denominada Primeira Correntista e, em um campo a ser preenchido com os dados das concessionárias, a Segunda Correntista.

As disposições contratuais contidas neste documento deixam mais claro do que se tratam os valores aqui em discussão:

As partes acima identificadas, que mantém entre si Contrato de distribuição comercial de veículos automotores de via terrestre, como concedente a "Primeira Correntista" e como Concessionária a "Segunda Correntista", têm entre si, como justo e acordado, o presente instrumento particular, que possui por escopo a constituição de uma conta-corrente-especial, bancária, com o propósito de obtenção de recursos para utilização na aquisição pela "Segunda Correntista", de produtos Caminhões e ou Tratores fabricados pela "Primeira Correntista" conforme a concessão comercial que detém, se para distribuição de Caminhões ou de Tratores, e conforme a linha de produto a que se destinarem os recursos deste contrato, que se regerá pelas condições e previsões que seguem:

1 - As correntistas acordam que a conta-corrente-especial, identificada nos extratos correspondentes, que possui a participação de outros distribuidores da "Primeira Correntista", que é mantida especialmente para o fim previsto neste contrato, será movimentada, no que diz respeito a saques e autorizações de débitos, exclusivamente pela "Primeira Correntista" depois de autorizada por escrito pela "Segunda Correntista", e seu saldo utilizado para a aquisição de produtos pela "Segunda Correntista", atinentes ao seu contrato de distribuição comercial que mantém com a "Primeira Correntista"

2 – A "Segunda Correntista", a qualquer tempo, poderá efetuar remessas de valores para a conta-corrente-especial.

3 – A "Primeira Correntista" administrará os lançamentos de débitos, créditos, ajustes monetários e outros, em livro próprio e ou através de Informática, de forma a identificar e demonstrar os lançamentos e os saldos pertinentes a "Segunda Correntista".

[...]

5 – Sobre o saldo da "Segunda Correntista", incidirá correção monetária em igual percentual e data que for creditado pela Instituição Financeira.

6 – Além dos recursos de valores que a "Segunda Correntista" efetuar, a "Primeira Correntista" fará um crédito a favor da "Segunda Correntista" equivalente a 1% (um por cento) do valor de cada Nota Fiscal de venda de Produto Caminhão e ou Trator, conforme a concessão que possui, que a "Segunda Correntista" adquiriu a partir de 01.05.92, relativamente ao Produto Caminhão, e a partir de 01/02/92 relativamente ao produto Trator, bem como os que vier a adquirir. O depósito dos valores aqui previstos será realizado pela "Primeira Correntista" sempre no dia seguinte ao do efetivo pagamento de cada fatura pela "Segunda Correntista".

6.1 - O valor de cada Nota Fiscal de que trata o item acima corresponde ao valor de compra na condição à vista.

6.2 - O percentual de 1% (um por cento) antes referido é composto de 0,5% (meio por cento) sobre o preço de venda do Produto à "Segunda Correntista" que é deduzido da sua Margem de Comercialização, e, mais, 0,5% (meio por cento) tendo como base o mesmo valor, depositado espontaneamente pela "Primeira Correntista" a título de bonificação.

6.3 - O percentual de 1% (um por cento) aqui previsto será calculado sobre o valor de venda efetivamente recebido pela "Primeira Correntista" na liquidação da Nota Fiscal/Fatura pelo "Segundo Correntista"; Dessa forma, ao valor de venda serão acrescidos os valores recebidos a título de juros, multas e outras cominações pela mora ou dele serão deduzidos todos os descontos concedidos e despesas incorridas no recebimento do crédito.

[...]

Destes termos, observa-se um acordo inicial que permitiu às concessionárias aumentarem o preço de venda dos produtos referidos, elevando em 0,5% a margem de comercialização, para destinação desta parcela ao mencionado Fundo de Capitalização, descrito contratualmente como *conta-corrente-especial, bancária*. Além disso, a autuada contribuiria com parcela equivalente para o mesmo Fundo.

No documento de fl. 56, a contribuinte assim esclareceu seu procedimento:

Para a composição deste fundo de capitalização, ficou acertado que a Agrale participaria com 0,50%, crescendo diretamente o preço de venda e o Distribuidor com os outros 0,50%, através da redução dos descontos aplicados sobre os preços públicos.

Assim, o faturamento bruto da empresa já inclui o valor deste Fundo conforme ilustrado abaixo:

Valor da mercadoria: \$ 100,00

Valor do faturamento: \$ 101,00

Debita: Clientes (Ativo Circulante)..... 101,00

Credita: Receita Bruta (Resultado)..... 101,00

ATÉ 2003

Debita: Fundo de Reserva..... 1,00

(conta redutora das receitas de vendas no resultado)

Credita: Contas Correntes Devedoras..... 1,00 ()*

A PARTIR DE 2004

Debita: Fundo de Reserva 1,00

(conta de despesa operacional de vendas no resultado)

Credita: Contas Correntes Devedoras..... 1,00 ()*

** Conta sintética do ativo circulante com base em "Diário Auxiliar de Conta Corrente".*

Daí a conclusão fiscal de que a autuada não contribuía com recursos próprios para o Fundo de Capitalização: para assim ser, no caso hipotético acima referenciado, o faturamento deveria corresponder a R\$ 100,50, do qual a parcela de R\$ 0,50, retida da

OP₉ ff

concessionária, seria destinada ao Fundo, juntamente com outros R\$ 0,50 retirados do Caixa da empresa.

De outro lado, o valor do faturamento é uma decisão gerencial, cuja definição não está refletida na contabilidade, de sorte que não é possível provar que o valor percebido dos clientes contenha contribuição de 0,5% ou 1% para o Fundo de Capitalização. A Ata de Reunião inicialmente referida estabelece intenções entre a indústria e seus distribuidores, mas não assegura a vinculação das partes a seus termos.

Em verdade, o que evidenciaria a inclusão da referida contribuição no faturamento seria a sua discriminação em nota fiscal, como acréscimo ao preço da mercadoria. Ao receber de seus clientes todo o valor a título de venda de mercadorias, sem qualquer destaque da contribuição ao Fundo de Capitalização, as destinações feitas a partir daí somente poderiam ser vinculadas, financeiramente, à autuada.

Vê-se, ainda, que a contabilização das discutidas despesas/deduções de vendas se deu a crédito de *Contas Correntes Devedoras*, mantidas no Passivo Circulante conforme declarado à fl. 48, a evidenciar a interpretação de que esta operação, assegurada por recursos advindos de um maior faturamento recebido de seus clientes, resultaria em uma obrigação da autuada em face destes mesmos clientes.

A Fiscalização observou este aspecto, apontando que a autuada, ao contabilizar os valores destinados ao Fundo, concedia à concessionária *um crédito vinculado* à contribuição de 1% calculada sobre o valor da nota fiscal, o qual era mantido em *uma conta corrente contábil que registrava o fluxo de valores com cada distribuidor*, a ser utilizado em vendas futuras. Os documentos de fls. 131/145 demonstram relatórios contábeis neste sentido, nos quais os créditos decorrentes de notas fiscais específicas são acumulados em *Fundo de Reserva* (Tratores e Caminhões), controlados em sub-contas por clientes, nas quais há evidências, também, de utilização e reposição dos valores ali acumulados, além de registros de atualização monetária do saldo.

A transcrição das demais disposições contratuais firmadas entre a autuada e suas concessionárias permite melhor compreender como tais operações seriam realizadas, depois dos aportes à *conta-corrente-especial, bancária*:

7 - *As correntistas acordam a carência de 12 (doze) meses contados a partir da primeira remessa de valores para a conta -corrente-especial, efetuada por qualquer uma das duas correntistas, para que a "Segunda Correntista" possa dispôr do seu saldo para os fins deste Contrato.*

7.1 - *Observado o prazo de carência a "Segunda Correntista" poderá dispor de até 90% (noventa por cento) do seu saldo na conta-corrente-especial, e o utilizará para a aquisição de produtos, conforme for a linha que distribuir, quer para pagamentos integrais, quer para pagamentos parciais das faturas.*

7.2 - *Independentemente de autorização da "Segunda Correntista", a "Primeira Correntista" fará o saque da conta-corrente-especial, provocando débito, automaticamente mediante a emissão da Nota Fiscal de venda, desde que a compra e venda correspondente seja autorizada.*

7.3 - *O valor que for utilizado pela "Segunda Correntista" deverá, obrigatoriamente, ser repostado, nas condições a seguir:*

a) *A reposição efetuada em 20 (vinte) dias contados do dia da utilização será peio valor nominal;*

b) A reposição efetuada a partir do 21º (vigésimo primeiro) dia e impreterivelmente até o 30º (trigésimo) dia, terá o seu valor atualizado monetariamente, [...]

7.4 – A “Segunda Correntista” não poderá dispor do seu saldo, que por ventura restar, mesmo que não utilizados o equivalente a 90% (noventa por cento) previstos, até que não seja reposto o valor utilizado e de acordo com o estipulado no item “7.3” acima.

8 – No caso da “Segunda Correntista” encontrar-se inadimplente perante a “Primeira Correntista” de qualquer valor e origem que for, a “Primeira Correntista”, desde que autorizada por escrito e antecipadamente pela “Segunda Correntista”, poderá utilizar o saldo da “Segunda Correntista” para abater ou liquidar o débito, transferindo-o para a conta-corrente que a “Segunda Correntista” mantém junto a “Primeira Correntista” por força do Contrato de Abertura de Crédito – CAC firmado entre ambas.

[...]

9 – O presente contrato tem início a partir de sua assinatura e vigorará por prazo indeterminado.

9.1 – A rescisão ou encerramento do contrato dar-se-á pelos motivos seguintes:

a) no caso da “Segunda Correntista”, por qualquer motivo deixar de ser distribuidora da “Primeira Correntista”, quer por desistência própria, quer por cancelamento, quer por motivo qualquer;

b) no caso de venda, cessão ou transferência da totalidade ou de parte das ações ou cotas que constituem a “Segunda Correntista”;

c) no caso de venda, cessão ou transferência da Concessão Comercial a terceiros pela “Segunda Correntista”, sem o consentimento da “Primeira Correntista”.

d) Por interesse de ambas correntistas.

10 – No caso de rescisão ou encerramento deste contrato, o saldo que estiver disponível na conta-corrente-especial, pertencente a “Segunda Correntista”, será utilizado obedecendo as seguintes prioridades:

a) Para pagamento de débitos pendentes da “Segunda Correntista” junto a “Primeira Correntista”;

b) Para pagamento de despesas pendentes junto à Instituição Financeira ocorridos com o cancelamento do presente contrato;

c) Para pagamento de valores devidos e oriundos de julgamentos transitados em julgado pela COMISSÃO NACIONAL DE ÉTICA DA ABRADA;

d) Para levantamento pela “Segunda Correntista”, nesse caso, o levantamento dar-se-á a partir do trigésimo (30º) dia, contados da efetiva rescisão ou encerramento do contrato.

Conclui-se, destes termos, que os créditos destinados ao Fundo de Capitalização poderiam vir a gerar, sim, uma obrigação da autuada em face de suas concessionárias: os valores administrados pela autuada, e atualizados monetariamente, prestavam-se a empréstimos para aquisição de seus produtos, sem atualização ou juros no prazo de até 20 (vinte) dias, revertendo o saldo do fundo em favor da correspondente concessionária em caso de rescisão do contrato, seja mediante recebimento em espécie, seja mediante quitação de dívidas suas.

Contudo, enquanto esta obrigação não surgisse, a formação do Fundo de Capitalização, com recursos financeiros de titularidade da empresa, percebidos em razão do

11

faturamento de produtos específicos, deveria ser representada em seu ativo como *conta-corrente-especial* de natureza bancária.

É certo que o contrato em referência estabelece que o crédito de 1% efetuado pela "Primeira Correntista" *é composto de 0,5% (meio por cento) sobre o preço de venda do Produto à "Segunda Correntista" que é deduzido da sua Margem de Comercialização, e, mais, 0,5% (meio por cento) tendo como base o mesmo valor, depositado espontaneamente pela "Primeira Correntista" a título de bonificação.* Todavia, como visto, não há prova de que a autuada recebeu, das concessionárias, valores a este título, mas apenas que promoveu o depósito de 1% do valor de seu faturamento no Fundo de Capitalização.

Em verdade, o único suporte para o vínculo destes créditos no Fundo de Capitalização com deduções ou despesas de vendas são os relatórios extra-contábeis elaborados pela empresa. Daí a precariedade probatória bem apontada pela autoridade lançadora.

Nestas condições, era possível que alguns valores destinados ao Fundo de Capitalização beneficiassem diretamente as concessionárias, e viessem a caracterizar, de fato, bonificações. Isto porém, apenas se o contrato de *conta-corrente especial* viesse a ser rescindido, e o seu saldo beneficiasse a "Segunda Correntista".

A se considerar a durabilidade das relações comerciais que, na normalidade dos casos, se estabelece entre montadoras e concessionárias, não se vislumbra qualquer razão para a autuada ter reduzido seu lucro, já no momento da constituição do Fundo de Capitalização, em 1% das vendas de produtos específicos promovidos às suas concessionárias.

Admitir que tais valores seriam deduções ou despesas neste momento, implicaria exigir das concessionárias o reconhecimento, como receitas, de tais valores. Contudo, o art. 9º da Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, assim estabelece:

§3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros; quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Por sua vez, a Resolução CFC nº 922/2001, que aprovou Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16, assim define:

"Subvenções são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos".

"Contribuições são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou

determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras”.

“Auxílios são as transferências oriundas da lei orçamentária destinados a atender as despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.”

“Doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos”.

Assim, assemelhando-se às doações previstas no inciso IV do art. 9º da Resolução nº 750/93, somente quando as bonificações beneficiassem financeiramente as concessionárias, estas deveriam contabilizá-las como receita.

Enquanto os valores permanecem depositados na conta-corrente-especial, administrada e somente movimentada pela autuada, está evidente que os recursos financeiros permanecem sob sua titularidade, embora com a destinação prioritária de prestar-se como empréstimo às concessionárias, com limites individuais estabelecidos em razão dos valores proporcionais às vendas a elas promovidas. A bonificação somente se concretiza quando este valor sai da titularidade da autuada e favorece, financeiramente, em caráter definitivo, a concessionária, a qual não tem qualquer disponibilidade econômica ou jurídica sobre os valores do Fundo de Capitalização, inclusive tendo a obrigação de devolver os valores sacados temporariamente.

Ou seja, com a constituição do Fundo de Capitalização, e as destinações a ele incorporadas, o único benefício para a concessionária é o aumento da disponibilidade de empréstimos pela própria montadora, reduzindo a necessidade de recorrer ao mercado financeiro para tanto.

Em consequência, ao receber a liquidação da Nota Fiscal/Fatura, e tendo a obrigação de depositar os valores contratualmente previstos *no dia seguinte ao do efetivo pagamento de cada fatura*, bastaria à autuada creditar a conta Caixa/Bancos e debitar a conta de ativo controladora da conta-corrente-especial, no valor equivalente a 1% do recebimento. Não há passivo a ser constituído neste momento, e por consequência não há despesa ou dedução de venda a ser contabilizada.

No máximo, poder-se-ia admitir uma provisão da despesa que poderia surgir no futuro, em razão da rescisão do contrato em referência. Contudo, também nesta hipótese, a indedutibilidade subsistiria, ante a restrição, contida na legislação, relativamente às provisões não admitidas pela lei tributária.

Assim, tem razão a Fiscalização quando afirma que a empresa contabilizou uma operação atípica, sem suporte documental que autorizasse sua classificação como dedução ou despesa de venda, sendo procedente a sua glosa na apuração do lucro líquido e do lucro real.

Por estas razões, este voto é por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

Conforme relatório apresentado pela I. Conselheira, a fiscalização entendeu que o contribuinte não poderia considerar os valores em questão como deduções da receita bruta de vendas, nos anos de 1999 a 2003, porque *“tais valores não foram destacados no corpo das notas fiscais de vendas, em infração ao pressuposto legal para sua contabilização como “Desconto Incondicional de Venda”, redutor do preço de venda”*. Já com relação ao ano de 2004, a fiscalização considerou que os valores em questão, não poderiam ser lançados como despesas por não ser comprovada e nem *“necessária à atividade operacional da sociedade, tratando-se de operação atípica”*.

A I. Conselheira Edeli Bessa, no seu voto, resumiu os fundamentos do lançamento com as seguintes palavras:

A autoridade lançadora analisou vários aspectos envolvidos na contabilização dos valores aqui discutidos, e construiu argumentos para rejeitar sua dedução na apuração do lucro real. Não os admitiu como descontos incondicionais de vendas, porque não destacados no corpo das notas fiscais; negou sua dedutibilidade a título de contribuições para fundo de reservas em razão da vedação expressa do art. 365 do RIR/99; frisou a deficiente comprovação das operações, porque embasadas em acordos à margem de formalidades, ensejando registros apenas escriturais, dissociados de documento hábil que as evidenciasse, e lastreados apenas em demonstrativos extracontábeis elaborados a cada mês; ressaltou a forma atípica como se constituiu o fundo de reserva, sem registros em órgãos competentes e sem atendimento a legislações específicas; e, por fim, apontou indícios de que não haveria comprovação da participação da AGRAL no suposto “Fundo de Capitalização”, sendo tal participação, na forma apurada, exclusiva dos distribuidores.

De outra banda, nenhum dos elementos apresentado pelo contribuinte na sua defesa consegue refutar o entendimento do Fisco de que tais valores não podem ser considerados despesas por não terem sua efetividade comprovada, pois baseada apenas em registros extra-contábeis, sem registro em órgão competentes, e sem atender a legislação específica. Ou seja, resta claro no processo que a formalização do pacto feito entre a atuada e as revendas não assegura a efetividade das despesas.

Apenas por isso, já caberia manter o lançamento. Porém, mesmo afastando esta deficiência quanto à formalização dos efeitos do contrato, ainda restaria não superada a afirmação do Fisco de que tais valores não são necessários à atividade da empresa e nem atendem ao disposto no art. 365 do RIR/1999.



Por estas razões, entendo que o auto de infração está correto e que o recurso do contribuinte é improcedente.

Voto pelas conclusões, pois a I. Conselheira Relatora, embora registre no seu voto a concordância com a precariedade probatória detectada pela fiscalização, concentra sua decisão na análise dos contornos jurídicos da convenção feita entre a autuada e as revendas. No entanto, esta análise não foi feita pelo Fisco e não foi a base do lançamento.

De fato, no que tange ao contrato, a fiscalização considerou apenas os aspectos relativos a formalização de seus efeitos, não tendo chegado a analisar e considerar a natureza jurídica das prestações pactuadas, tal como a I Conselheira fez no seu voto. No entanto, a deficiência formal constatada pelo agente fiscal é suficiente para demonstrar que não se pode ter por comprovada a despesa. Ademais, os outros pontos levantados pelo Fisco são pertinentes e garantem o lançamento.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO