



MINISTÉRIO DA FAZENDA

52

Sessão de 26 de janeiro de 1987.

ACORDÃO Nº 105-2.101

Recurso nº 89.906 - IRPJ - EXS. DE 1980, 1981 e 1982

Recorrente RECRUSUL S.A.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO (RS)

CORREÇÃO DE INSTÂNCIA - Tendo a decisão alterado os fundamentos que embasam a glosa, caracteriza-se modificação do lançamento, ensejando nova notificação ao sujeito passivo, com reabertura do prazo para impugnação.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, corrigindo a Instância, DETERMINAR a restituição dos autos à repartição de origem, a fim de que seja reaberto o prazo para a impugnação com respeito ao item em que ocorreu mudança de fundamentação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 1987

CARLOS AGOSTINHO ALESSIO OLIVETO - PRESIDENTE

JOSE ROCHA

- RELATOR

VISTO EM

LAURO DOEHLER

- PROCURADOR

DA

SESSÃO DE:

29 JAN 1987

FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Disélio Gurgel Fernandes, Luiz Alberto Cava Maceira, Hugo Tei-

xeira do Nascimento, Aquiles Rodrigues de Oliveira, Denisar Silva de
Medeiros e Marinho Mendes Domenici.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11065/000.082/85-62

RECURSO Nº: 89.906

ACÓRDÃO Nº: 105-2.101

RECORRENTE RECRUSUL S.A.

R E L A T Ó R I O

RECRUSUL S.A., com sede em Sapucaia do Sul (RS), jurisdição da DRF - Novo Hamburgo, foi autuada conforme fls. 55 a 57, por entender a fiscalização ter a empresa cometido as seguintes infrações fiscais:

I) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Caracterizada pela existência de saldos devedores nas contas dos sócios, sem ter havido contrato de mútuo por escrito, com estipulação de juros e correção monetária, havendo lucros acumulados na empresa. Tributado o reflexo desses empréstimos na apuração da correção monetária do patrimônio líquido. Infringidos os artigos 155; 347; 348; 367, inc. V; 370, inciso IV, e 387 do Dec. número 85.450/80:

<u>Exercício</u>	<u>Valor</u> <u>Distribuído</u>	<u>Índice da</u> <u>correção Monetária</u>	<u>Valor Tributado</u>
1980	281.613	39,37%	110.871
1981	674.057	55,25%	372.416
1982	800.000	68,28%	546.240

Acórdão nº 105-2.101

II) DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Despesas contabilizadas a título de "Viagem de Montadores", não comprovadas com documentação hábil. Infringidos os artigos 151; 191; 387; Inc.I e 676 do RIR/80.

Exercício de 1981	Cr\$ 1.536.173
Exercício de 1982	Cr\$ 553.831

III) COMISSÕES INDEDUTÍVEIS

"Apropriou em custos operacionais valores escriturados a títulos de comissões atribuídas a terceiros, sem a indicação da operação e da causa que deu origem, a débito da conta Comissões e a crédito da conta dos comissionados, funcionando esta conta como uma "provisão", sem que os ditos custos tivessem sido pagos - efetivamente realizados - até a presente data, e ainda promovia lançamentos de reajustes semestrais dos salários existentes com base na variação das ORTNs e/ou variação cambial - considerando-os da mesma forma como custos operacionais, o que se constitui em infração aos artigos nºs 192; 197; 387; Inciso I e 676 III do Decreto 85.450/80."

Exercício de 1982

- REPRESENTAÇÕES SCHENK LTDA.	Cr\$ 3.375.520
- PRAKARR SERVICE LTDA.:	
Comissões.....	Cr\$ 4.827.381
Variação Cambial <u>Cr\$ 8.571.635</u>	Cr\$13.345.016

(OBS.: No auto, às fls. 56, houve erro na indicação da segunda parcela paga à PRAKARR SERVICE LTDA., ali apontada como sendo Cr\$ 8.571.635, quando o correto é Cr\$ 8.517.635).

IV) LUCRO LÍQUIDO TRANSCRITO A MENOR

Infringidos os artigos 154; 155; 156; 172; 173; 387 inciso II e 676, inciso III, do Dec. 85.450/80:

Acórdão nº 105-2.101

Lucro líquido do exercício de 1981, cf. fls. 602 do Diário	Cr\$ 188.217.868
Lucro líquido declarado Q. 13 item 58	Cr\$ 184.163.303
Diferença a tributar	Cr\$ 4.054.565

V) SALDO DEVEDOR DA CONTA CORREÇÃO MONETÁRIA A MAIOR

Valor apropriado a maior na conta "Saldo a Disposição da Assembléia", decorrente da contabilização a menor da Provisão para o Imposto de Renda de 1980, no montante de Cr\$ 4.054.565, com infração aos artigos 157, §§; 172 § único; 347; 387 e 676 III do RIR/80:

Saldo da conta "Saldo a Disposição da Assembléia" a contabilizar Cr\$ 31.872.971

Valor contabilizado Cr\$ 34.113.109

Diferença tributável no exercício de 1982 Cr\$ 2.240.138

A autuada impugnou a exigência às fls. 59/68, englobando a defesa do presente auto, e de outro (Proc. nº 11065/000.083/85-25) relativo aos exercícios de 1983 e 1984, recolhendo Cr\$ 1.664.941 de imposto, mais os encargos, relativos às parcelas deste processo cuja tributação reconheceu devidas (DARF às fls. 69), juntando as cópias de documentos de fls. 70 a 241, e alegando, em resumo, o seguinte:

I) QUANTO À DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

A fiscalização não considerou o fato de que "parte das citadas retiradas já haviam sido aprovadas em assembléias gerais ordinárias anteriores à ocorrência dos referidos saldos devedores", os quais só ocorreram por que os lançamentos contábeis dos créditos foram efetuados posteriormente, conforme passa a demonstrar, em relação a cada sócio:

- Sócio RASSO CAUBY LAMPRECHT

- a) Reconhece a tributação sobre o saldo devedor de Cr\$ 112.780, ocorrido em 31.03.79;
- b) o saldo de Cr\$ 174.726, tributado em 29/02/80, engloba a parcela de Cr\$ 112.780 já tributada no exercício anterior, não tendo sido considerados os créditos de gratificação e de verba de representação, nos valores de Cr\$ 1.120.000 e Cr\$ 468.000 aprovados na Assembléia Geral de 27/10/79 e lançados apenas em 31/05/80, com o que a exigência sobre essa parcela é indevida.

- Sócio VALAYR HÉLIO WOSIACK

- a) o saldo devedor de Cr\$ 168.833, existente em 31/11/78, estaria coberto pelos lançamentos dos créditos de Cr\$ 828.000 e Cr\$ 1.243.200 referentes à verba de representação e gratificação aprovadas em Assembléia Geral em 28/10/78. O ilícito fiscal seria caracterizado pelo saldo devedor de Cr\$ 161.067 ocorrido em 30/09/78, anterior àquela Assembléia, cuja irregularidade reconhece e sobre a qual recolhe o imposto e encargos devidos;
 - b) no saldo devedor de Cr\$ 499.331 existente em 29/02/80, também tributado, estaria contida a parcela de Cr\$ 161.067 acima, além de não terem sido considerados os créditos de Cr\$ 1.680.000 e Cr\$ 702.000 aprovados pelas Assembléia Geral realizada em 27/10/79;
 - c) o saldo devedor de Cr\$ 800.000, existente em 07/01/81, glosado, estaria coberto pelos créditos aprovados pela Assembléia Geral de 29/10/80.
- 
- 

As atas das referidas Assembléias estão juntadas às fls. 37, 54 e 79 do processo 11.065/000.083/85-25, de interesse da Autuada, relativo aos exercícios de 1983 e 1984, objeto de apreciação por esta Câmara, processo esse pelo qual se verifica que, naquelas datas, as Assembléias respectivas aprovaram atribuir à Diretoria valores globais a título de representação e de gratificação para os exercícios encerrados, cujos balanços estavam sendo examinados, com a indicação de que esses valores globais seriam rateados à diretoria, na reunião seguinte à data daquelas Assembléias.

II) QUANTO A DESPESAS INDEDUTÍVEIS

- a) não têm fundamento as alegações fiscais, tendo as despesas de viagem efetivamente ocorrido conforme comprovariam os relatórios de prestação de contas e a documentação anexa, juntados por cópia às fls. 74 a 241;
- b) "referidas despesas foram necessárias à atividade operacional da empresa, em decorrência de exportações efetuadas (documentos nºs 01/08), compreendendo conjuntos e câmaras frigoríficos que foram montadas no estabelecimento do importador";
- c) Não caberia, dessa forma, a glosa dessas despesas, nem a sua tributação como lucro distribuído, como pretende a fiscalização.

III) COMISSÕES INDEDUTÍVEIS

- a) as operações relacionadas com "Representações Schenk Ltda." apóiam-se no contrato de fls. 280/284, conforme as notas fiscais de serviços, faturas e documentos contábeis juntados às fls. 286 a 292;
- b) "Da mesma forma, as comissões e variações cambiais pagas ou creditadas a PRAKARIN



Acórdão nº 105-2.101

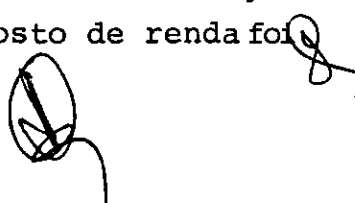
SERVICE LTD. estão devidamente suportadas por contrato e tiveram como origem as exportações feitas a PRIMLAKS (UK) LTD - LONDON - Inglaterra, conforme comprovam as guias de exportação, notas fiscais e faturas (fls. 243 a 278). Outrossim os reajustes por variação cambial creditados estão suportadas por guias de exportação já referidas e respectivos contratos de câmbio."

c) pelas razões e documentos juntados, a autuada considera infundadas as alegações fiscais de que essas despesas teriam sido apropriadas "sem indicação da operação e da causa que (lhe) deu origem". Invoca, em seu favor, o Acórdão nº 101-72.812/81, deste Conselho, cuja ementa reproduz às fls. 65;

d) no entender da recorrente, seria irrelevante o fato de essas despesas não terem sido liquidadas até o final do ano-base, pois esse fato decorreu da convergência de interesses do beneficiário, em deixar o dinheiro aplicado na empresa; desta, em não precisar recorrer a financiamentos externos, mais onerosos, para fazer frente a esses pagamentos. Além do que, apropriação dessas despesas obedeceu ao regime de competência, na forma fixada no artigo 177 e §§ da Lei 6404/76 e nos artigos 171 e 172 do Decreto nº 85.450/80, e não registram, as contas correntes, "simples lançamento de provisão, mas sim efetiva obrigação líquida e certa";

IV) SALDO DEVEDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A MAIOR

a) está incorreta a afirmação da fiscalização de que a provisão para o imposto de renda foi



lançada a menor, em 30/06/79, em Cr\$ 4.054.565. A provisão fôra feita corretamente, em 30/06/79, quando vigorava a alíquota de 30% para o imposto de renda da pessoa jurídica, alíquota essa que só em 24/10/79, pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1704, foi elevada para 35%. Por essa razão, a autuada lançou a diferença de imposto de Cr\$ 4.054.565, no ano base seguinte, em despesas tributárias;

- b) o balanço encerrado em 30/06/79 não pode, portanto, ser alterado por um ato posterior, consoante dispõem o art. 186, § 1º, da Lei 6.404/76, e o inciso IX ao artigo 67 do Decreto-lei nº 1598/77. E conclui:

"..."a lei nova não pode afetar um ato ou fato jurídico que seja anterior, perfeito e acabado, pois o lançamento feito pela Impugnante, em conta de resultados do exercício seguinte, não decorreu nem da mudança de critério contábil, tampouco de erro por ela praticado em exercício anterior, mas sim de uma alteração extemporânea da legislação tributária."

A autuada não impugnou a exigência contida no item IV do Auto.

Informando o processo, as fls. 300/308, os Autores do feito juntaram as cópias de documentos de fls. 243 a 297 e pediram a manutenção integral do Auto, sob os seguintes fundamentos:

I - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

- a) o saldo devedor no montante de Cr\$ 174.726 existente em 29/02/80 teve origem a partir do saldo credor de Cr\$ 6.803,95 existente em 01/02/80, mais o crédito de Cr\$ 148.000,



Acórdão nº 105-2.101

menos os débitos de Cr\$ 329.530 ocorridos no mês, de onde resultou o saldo devedor de Cr\$ 174.726,05, em 29/02/80, pelo que o saldo devedor de Cr\$ 112.780, existente em 31/03/79 nada tem a ver com ele (ver cópia da ficha razão às fls. 36 do proc. 11065/000.083/85-25);

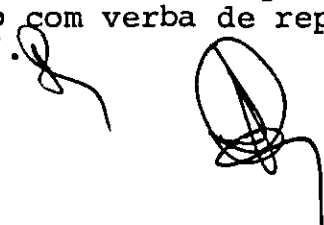
b) os efeitos econômicos dos créditos de Cr\$ 468.000 e Cr\$ 1.120.000, efetuados em 31/05/80, não podem retroagir a 29/02/80, data em que ocorreu o saldo devedor de Cr\$ 174.726, objeto da tributação;

c) com relação ao sócio Valair Hélio Wosiak, o maior saldo devedor ocorrido no período foi o de Cr\$ 168.833, em 30/11/78, e não o de Cr\$ 161.067, verificado em 30/09/78, como pretende a autuada. Também os créditos de Cr\$ 828.000 e Cr\$ 1.243.200, efetuados em 31/01/79, não geram efeitos retroativos para eliminar o saldo devedor existente em 30/11/78;

d) quanto ao saldo devedor de Cr\$ 499.331, existente em 29/02/80, foi ele verificado a partir do saldo credor de Cr\$ 668,54, existente em 05/02/80, pelo que dele não faz parte o saldo devedor de Cr\$ 161.067 verificado no ano base anterior. Quanto aos créditos de Cr\$ 1.680.000 e Cr\$ 702.000, efetuados em 31/05/80, não podem, seus efeitos, retroagirem a 29/02/80, data em que ocorreu o saldo devedor tributado;

e) também com relação ao saldo devedor de Cr\$ 800.000, apurado em 07/01/81, não pode ele ser compensado com os créditos de Cr\$ 2.620.000 e Cr\$ 1.560.000 ocorridos em 31/03/81.

f) "os débitos que originaram saldo devedor na conta corrente dos sócios não sofreram retenção na fonte quando do pagamento, conforme determinam os artigos 517 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda, o que comprova sua desvinculação com verba de representação e gratificação".



II) COMISSÕES INDEDUTÍVEIS

a) a argumentação da autuada, de que as comissões e os reajustes creditados a representantes estão fundamentados em contratos e notas fiscais de venda não são suficientes para invalidar o procedimento fiscal, pois estar-se-ia ferindo o disposto nos artigos 191, § 1º; 197 e 220 do RIR/80;

b) também o Parecer Normativo CST nº 7/76 já elucidou que as comissões estão condicionadas aos recebimentos dos valores das vendas, não podendo ser consideradas como incorridas se o recebimento das receitas estiverem pendentes de condições que possam modificá-las;

c) esse seria, também, o entendimento deste Conselho, consoante os seguintes Acórdãos, cujas ementas reproduz às fls. 305:

"Ac. 1º CC 101-72.812/81 - As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões não dispensam pormenores a respeito da operação que dá causa à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento que demonstre, inequivocamente, ter o beneficiado interferido na obtenção do rendimento operacional."

"Ac. 101-73.307/82 - São indedutíveis as importâncias pagas a título de comissões, sem indicação da operação ou da causa que lhes deu origem"

"Ac. 103-05.712/83 - Despesas com comissões somente podem ser apropriadas no exercício em que a obrigação correspondente de pagamento se apresenta certa, sem qualquer condição quanto à constituição ou crédito ao correspondente recebimento pelo comissionado."

III) DESPESAS INDEDUTÍVEIS

a) durante a fiscalização, a empresa não apresentou os comprovantes das despesas lançadas em 20/03/80 e 31/07/80, respectivamente nos valores de Cr\$1.536.173 e Cr\$ 553.831;



b) na impugnação, a autuada junta cópia de "notas" e "cupons" de máquinas registradoras, sem se ater quanto aos requisitos de habilidade e idoneidade desses documentos, e se eles perfazem ou não os valores lançados;

c) esses documentos não atendem ao que dispõem os artigos 157 e 191 e §§, do RIR/80, e são recusados também por este Conselho, consoante exemplificam os Acórdãos 103-4705/82, 101-73600/82; 105-01.136/83; 103-04.047/81, e 101-74.235/83, cujas ementas transcreve às fls. 307;

IV) SALDO DEVEDOR DA CONTA CORREÇÃO MONETÁRIA A MAIOR

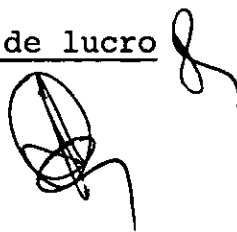
a) a contabilização a maior do "Saldo à Disposição da Assembléia" decorreu da constituição a menor da "Provisão para o Imposto de Renda", em 30/06/79;

b) o valor de Cr\$ 4.054.565 contabilizado a menor fez com que aquele SALDO sofresse correção monetária a maior, no valor de Cr\$ 2.240.138, conforme o demonstrativo feito pela própria empresa, às fls. 28;

Com relação ao item IV do Auto, em que a fiscalização tributa o valor de Cr\$ 4.054.565 de lucro líquido transcrito a menor no exercício de 1981, a exigência não foi contestada, tendo a empresa recolhido o imposto e encargos devidos sobre ela, conforme demonstra o autor do feito, às fls. 308.

Em decisão prolatada às fls. 316a333, a Autoridade de 1ª Instância julgou improcedente a impugnação, após minuciosa análise da documentação e das razões apresentadas pela autuada, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

Distribuição disfarçada de lucro



a) não tem amparo a intenção do contribuinte em ser afastada a tributação sobre saldos devedores sob a alegação de não ter sido levado em consideração a gratificação e verba de representação creditadas posteriormente. O art. 367, § 1º, "b", do RIR/80 ressalva da tributação apenas os empréstimos que, cumulativamente:

- sejam efetuados através de contratos escritos;
- estipulem juros e correção monetária nas condições usuais do mercado;
- fixem prazo de resgate no máximo de dois anos.

b) os créditos das gratificações e das verbas de representação sofreram retenção na fonte nas datas em que foram efetuados, e os débitos objeto das exigências fiscais não sofreram qualquer retenção na fonte, o que dá a convicção da existência do empréstimo e não de antecipação por conta daqueles créditos;

- c) "a caracterização dos saldos devedores das contas correntes de sócios como distribuição disfarçada de lucros, é admitida pelo próprio contribuinte ao contestar apenas parcialmente este item do Auto de Infração;"
- d) "não ficou comprovado no processo estar contido no exercício seguinte, o saldo devedor da conta corrente de sócio tributado no exercício anterior;"
- e) "entre os saldos devedores das contas correntes de sócio, tributados em um e outro exercício há saldo credores;"

Despesas indedutíveis

a) não há comprovação de que cabia à RECRUSUL a montagem das Câmaras frigoríficas na Venezuela e nem que esses serviços tenham sido efetivamente prestados;

b) a documentação juntada é constituída em sua

Acórdão nº 105-2.101

maioria por cupons de máquinas registradoras e de notas fiscais, não identificando o adquirente das mercadorias. O PN-CST 83/76 manifestou-se no sentido de não considerar os cupons de caixa registradora como documento hábil para comprovação de despesas;

Comissões indedutíveis - Representações SCHENK LTDA.

"O valor glosado no exercício de 1982, foi lançado na contabilidade com base na nota de lançamento nº 3376, emitida pela reclamante, e nota fiscal nº 003 emitida pela representante (fls. 147 - do processo 11065.000083/85-25) e cópia das respectivas notas fiscais de venda. Pelo exame daquela documentação, verifica-se que uma parte das vendas foram realizadas antes do ano base do período de 1982, isto é, antes do mês de julho de 1980, início do período base. Assim, do valor creditado como comissões devidas ao representante, Cr\$ 1.882.556 (fls. 148/150 e 154/155 do processo 11065.000083385-25) seriam despesas de competência de exercícios anteriores. Também se constata, que nenhuma daquelas notas fiscais se referem a venda de produtos com a marca Schenck que é objeto do contrato (Cláusula IV). Em todas as notas fiscais de venda o produto é identificado com a marca RECRUSUL. Além disso, para identificar o vendedor dos produtos, é usado o código "01" ou "Diretoria" código "01". Esta indicação reforça a convicção de que a venda de tais produtos foi efetuada pela própria empresa, devendo ser mantida a glosa destas comissões por não ter sido efetuada a comprovação da efetiva intermediação nos negócios. Saliente-se que, os documentos apresentados, com exceção de sete (fls. 193/194 e 199/203), se referem a vendas a apenas dois clientes, a Saab Scânia e a Volvo do Brasil."

Comissões indedutíveis - Prakarr Service Ltd.

a) foram tributados no exercício de 1982, período base de 01/07/80 a 30/06/81, Cr\$ 4.827.381 a título de "Comissões em 30/06/81 não liquidadas" e Cr\$ 8.571.635 a título de "variação cambial em 30/06/81, não liquidadas";

b) a primeira parcela, Cr\$ 4.827.381, não se refere a Comissões não liquidadas, mas sim a correção cambial creditada naquele ano base;



Acórdão nº 105-2.101

c) a segunda parcela, Cr\$ 8.571.635

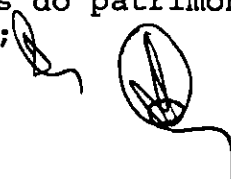
"embora conste como variação cambial em 30.06.81, corresponde na realidade a crédito de correção cambial efetuados, a partir desta data, até 31.12.82, como se verifica dos documentos de fls. 309/314 que foi anexoado ao processo após a apresentação da impugnação. Esta parcela, portanto, deve ser tributada no exercício de 1983 e não no exercício de 1982 como constou do Auto de Infração."

d) "A contribuinte comprova (fls. 245/258) haver efetuado exportações com a intermediação da comissionada, empresa com sede no exterior.

.....
"Efetuadas as exportações o crédito na conta do beneficiário foi considerado regular. O pagamento destes valores seria a consequência da realização do negócio, não havendo, assim, reajustes a fazer. O reajustamento cambial decorreu, como consta da impugnação apresentada, da tomada por empréstimo de parte do valor das comissões. Os empréstimos provenientes do exterior, por sua vez, estão regulados pela Lei 4.131/64 (art.3º), que estabelece o registro destas obrigações na SUMOC, atribuição que posteriormente foi passada ao Banco Central (Lei 4.595, art. 8º e 10º, VI). Este registro deve ser efetuado previamente à contratação (Res. BCB 125/69) do empréstimo. O contribuinte, no entanto, não apresenta qualquer comprovação de registro naquele órgão, o que desautoriza a correção cambial pretendida, sendo procedente a autuação."

Saldo devedor da correção monetária a maior

a) "...o contribuinte provisionou a menor o Imposto de Renda do exercício de 1980, face à alteração da alíquota do imposto após o encerramento do balanço, sem complementá-la posteriormente, contrariando a legislação comercial e fiscal que estabelece o regime de competência na apuração do lucro líquido do exercício. (...) este procedimento implicou no exercício de 1981, na apuração de despesas de correção monetária em excesso, face à correção de contas do patrimônio líquido com saldo a maior";



b) a provisão a menor ocorreu em 30/06/79, exercício de 1980, e a repercussão em relação à correção monetária ocorreu no exercício de 1981, e não no exercício de 1982 como constou no Auto.

"Torna-se assim, necessária a correção do Auto de Infração dando-se, ao contribuinte, prazo para contestar esta alteração".

Com base nos fundamentos acima, o Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo julgou improcedente a impugnação e de ofício determinou:

a) a reclassificação do exercício de 1982 para o exercício de 1983, da parcela de Cr\$ 8.571.635, referentes às variações cambiais creditadas à Prakarr Service Ltd.;

b) a reclassificação do exercício de 1982 para o exercício de 1981, da parcela de Cr\$ 2.240.130, referente à repercussão da insuficiência de provisão para pagamento do imposto de renda relativo ao exercício de 1980, refletida na apropriação de correção monetária sobre patrimônio líquido superavaliado, no exercício de 1981.

À vista das reclassificações acima, a decisão abriu novo prazo de 30 (trinta) dias para a empresa impugnar as alterações de exercício, se o quisesse.

Notificada dessa decisão em 06/11/85, conforme AR às fls. 335, em 05/12/85 a empresa interpôs contra ela o recurso de fls. 337/352, juntando os documentos de fls. 353 a 627, e alegando, em resumo, o seguinte:

Despesas realizadas no exterior

a) para comprovar a legitimidade dessas despesas, junta os seguintes documentos:

Fls.

Documentos

A handwritten signature is written over a circular stamp. The signature is in dark ink and appears to be a stylized name. The stamp is also in dark ink and has a circular border with some illegible text inside.

Acórdão nº 105-2.101

<u>Fls.</u>	<u>Documentos</u>
335/356	- Contrato para fornecimento de 24 Câmaras frigoríficas a empresa situada na Venezuela;
357	- Contrato para montagem, prova e colocação em funcionamento daquelas Câmaras;
358	- conhecimento de embarque das 24 câmaras, com carimbo da fiscalização da DRF-Rio Grande;
359/363	- Guias da CACEX, relativas à exportação;
364	- Nota Fiscal de Exportação, expedida pela RECRUSUL;
365	- Comunicação de despacho da RECRUSUL ao destinatário da mercadoria;
368/607	- Documentos relativos a 29 (vinte e nove) empregados enviados à Venezuela, para os serviços de montagem, compreendendo esses documentos cópias da folha de registro de empregados, passaportes, vistos de entrada na Venezuela, passagens aéreas e alguns comprovantes de remessas de numerário, a saber:

Fls.

383/384	- remessa de Cr\$ 50.260,50 a Angelim Duarte Nunes, em 10/09/80, a título de donativo;
536/537	- idem, idem, a Walair José Boscato, a título de negócios;
555/556	- idem, idem, a Anselmo Wilkler, em 10/09/80, a título de negócios.
608/617	- Remessas autorizadas pelo Banco Central, no período de 03/10/79 a 14/01/80, a saber:

<u>Fls.</u>	<u>Data</u>	<u>Valor Cr\$</u>	<u>Beneficiário</u>
609/610	18.01.80	43.890	- Itacyr Omar Leitume
611/613	17.12.79	85.060	- idem
614/615	14.11.79	62.300	- idem
616/617	03.10.79	29.825	- idem

TOTAL Cr\$ 221.075



618/622 - Correspondências da Recrusul ao Banco Central solicitando autorização para remessa de dólares a empregados em serviços na Venezuela;

b) alega ainda a recorrente que o fisco não pode desprezar as despesas em questão,

"Primeiro, porque nem todas as despesas são de deslocamento dos funcionários, pois há várias compras de mercadorias necessárias à montagem dos equipamentos, descritos nas notas fiscais anexas. Segundo, porque não poderiam os funcionários, com relação às suas despesas pessoais, de transporte, hospedagem, alimentação, alterar as normas e procedimentos utilizados pelos comerciantes e prestadores de serviços daquele país vizinho, exigindo notas fiscais detalhadas, ao invés dos "tickets" e documentos resumidos, que lhe foram fornecidos, todos anexos ao processo";

c) tratando-se de despesas acessórias, de pequeno valor e incontestável idoneidade, a sua comprovação só poderia ser efetuada dessa forma. Invoca em seu favor os Pareceres Normativos CST nºs 10/76 e 84/75, bem como o Acórdão nº 101-67385, deste Conselho, cuja ementa transcreve às fls. 342.

Comissões de venda e sua variação cambial

a) As comissões foram glosadas sob o fundamento de que teriam sido apropriadas

"sem a indicação da operação e da causa que deu origem, funcionando esta como uma "Provisão", sem que ditos custos tivessem sido efetivamente pagos";

b) alega a recorrente ter havido inovação na informação fiscal e na decisão, com modificação dos fundamentos em que se apoiou o Auto, alegações essas que, "cerceando assim o direito de defesa da Recorrente, não merecem crédito, porquanto carentes de suporte legal e principalmente contratual";



c) a alegação fiscal foi rechaçada pela prova documental representada pelos Contratos firmados com as beneficiárias, bem como pelas notas fiscais das vendas realizadas por intermédio desses representantes;

d) "desarvorados com a abundante prova documental acostada ao Processo, os dignos fiscais autuantes, ao se pronunciarem sobre a impugnação, alteraram os fundamentos do auto de infração";

e) a cláusula IV do contrato firmado com a Representações Schenk Ltda. "jamais autoriza a precipitada conclusão a que chegou o fisco", de que as comissões só seriam devidas pela venda de produtos da marca Schenk e que as cláusulas I, IV e IX no entanto deixam suficientemente claro ser "RECRUSUL" a marca dos produtos objeto do contrato. As fls. 624/627, junta cópias de desenhos de produtos "RECRUSUL/Schenk";

f) ainda que o contrato se referesse efetivamente à marca "Schenk", a comissão pela venda de produtos "RECRUSUL" seria dedutível, pois estaria indicada a operação que lhe deu origem e individualizado o beneficiário do rendimento, nos termos do art. 197 do RIR;

g) a alegação de que a venda dos produtos fabricados pela Recorrente teria sido promovida por ela própria, e não pela Schenk, "não passa de mera presunção", a qual, ainda que fosse procedente, não invalidaria o pagamento da comissão, por força do que dispõe a cláusula XVII do contrato;

h) não tem fundamento a alegação de que a variação cambial creditada à Prakarr Service Ltd. só seria válida "se o empréstimo tivesse sido regularmente registrado no Banco Central, a teor do disposto no artigo 3º da Lei nº 4.131/62, combinado com os artigos 8º e 10º, IV, da Lei nº 4.595/64". Segundo a Lei 4.131/62 e seu regulamento, Decreto nº 55.762/64, esses dispositivos só se aplicariam aos recursos originários do estrangeiro e intro-

"Por outro lado, em se tratando de exercício social que já estava definitivamente encerrado (30.06.79) na data em que sobreveio o Decreto-Lei nº 1.704/79, a aplicação desse diploma ao aludido fato pretérito implica em infringência ao princípio constitucional da irretroatividade consagrado no artigo 153, § 3º, da Carta Magna. Não pode, pois, a lei posterior ao término do período de formação do fato criar situação mais gravosa para o contribuinte que a existente antes de sua edição, conforme ensina a unanimidade da doutrina pátria, liderada por RUY BARBOSA NOGUEIRA (Direito Tributário Atual, Vol 5, Ed. Res.Trib., S.Paulo, 1985, pg. 1105); IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Rev. de Dir. Trib., Vol. 29/39, pg. 211); GERALDO ATALIBA (Rev.Tribs., vol.

Acórdão nº 105-2.101

27/28, pg. 51), LUCIANO DA SILVA AMARO (Rev. dos Tribs. vol. 25/26, pg. 140) e HAMILTON DIAS DE SOUZA (Rev. dos Tribunais, Atual., Vol. 3, pg. 407), entre outros. Este último jurista, pela precisão do seu ensinamento, merece destaque, quando afirma:

"04. Ainda que lei houvesse considerando, por ficção, ocorrido o fato gerador do imposto de renda em 1º de janeiro, não poderia alcançar fato passado para atribuir-lhe efeitos mais onerosos ao contribuinte que os existentes à época de sua verificação, sob pena de violação das normas do artigo 153, § 3º da Constituição federal e 105 do Código Tributário Nacional. De mais, estaria sendo desrespeitado o próprio Estatuto do Contribuinte no que respeita ao seu direito adquirido de só pagar o imposto previsto na lei vigente, à época da ocorrência do fato material prevista na hipótese da norma tributária." "

b) invoca, em favor do seu entendimento, o Acórdão Unânime do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, na Apelação Cível nº 82.688-PR, publicado no DJU de 03/05/84, e cuja ementa diz:

"Tributário - Imposto de Renda - Dec.lei 1.704/79 (art. 1º) - Ciclo do fato gerador - Período-base. O art. 1º do Dec.lei 1.704/79 teve em mira o período-base em curso, pendente, in fieri à data da publicação respectiva (24.10.79), e não o já encerrado, em seu ciclo formativo, como acontece no caso concreto, cujo aperfeiçoamento ocorreu em 31 de janeiro anterior.

A partir do Código Tributário Nacional, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio afastar a legislação, anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como o próprio fato gerador.

Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do Código Tributário Nacional posterior.



Deu-se provimento ao recurso voluntário."

c) por essa razão, estaria correta a incidência da correção monetária sobre o saldo integral da conta de saldo à disposição da assembléia:

Distribuição disfarçada de lucros

a) reitera as razões de defesa apresentadas na impugnação, fundadas no fato de que, havendo sido autorizado o pagamento de gratificação e verba de representação em Assembléias anteriores à ocorrência dos saldos devedores, não há que se falar em débitos, pois que os diretores já eram titulares de créditos em montante superior aos valores tributados;

b) reportando-se ao artigo 1256 do Código Civil, diz que, não tendo havido qualquer restituição de numerário, pelos diretores, à recorrente, eis que os lançamentos dos créditos de que eram titulares superavam os valores anteriormente debitados, entende a empresa não estar caracterizada a existência de "empréstimos" nas operações examinadas.

Pelo que expôs, requer-seja acolhido o recurso e julgado improcedente o Auto de Infração.

É o relatório.



Acórdão nº 105-2.101

V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, relator

O recurso é tempestivo interposto que foi com guarda do prazo fixado no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Levanta a recorrente, às fls. 345, a preliminar de cerceamento de defesa, em relação às comissões pagas a Representações Schenk Ltda., por ter o auto capitulado a infração como sendo

"comissões atribuídas a terceiros, sem a indicação da operação e da causa que deu origem, a débito da conta Comissões e a crédito da conta das comissionadas, funcionando esta conta como uma "provisão", sem que os ditos custos tivessem sido pagos - efetivamente realizados - até a presente data (...)"

(Auto, às fls. 56)

e por terem, os fiscais autuantes, ao se pronunciarem sobre a impugnação, alterado os fundamentos do auto de infração, mantendo a glosa porque:

- a) "os produtos fabricados pela Recorrente e vendidos pela representante não teriam a marca desta, "Schenk", mas sim daquela "RECRUSUL", fato que contraria, na ótica fiscal, o disposto na Cláusula IV do contrato de representação";
- b) "as vendas teriam sido realizadas diretamente, pela própria recorrente, não se justificando pois a dedução dos valores pagos a título de comissão". (Recurso, fls. 344)

Cumpre observar que as afirmações acima não constam da informação fiscal, que trata da matéria às fls. 304/305. As afirmações foram feitas pelo Delegado da Receita Federal de Novo Hamburgo, em seu decisório, às fls. 326 e 327, e não foram apresentadas como fundamentos novos, substitutivos daqueles que emba-



Acórdão nº 105-2.101

saram o Auto, mas tão somente como elementos da análise dos documentos que, na tentativa de comprovar a legitimidade do pagamento das comissões, foram trazidos ao Auto, pela recorrente, na impugnação (fls. 64 e 279 a 284). Essa análise demonstra que as comissões foram pagas sem a indicação das causas que lhes deram origem. Diz a referida decisão:

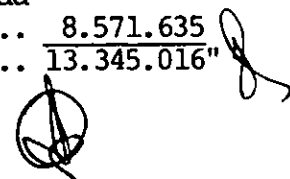
"Pelo exame daquela documentação, verifica-se que uma parte das vendas foram realizadas antes do ano base do período de 1982 (...). Também se constata, que nenhuma daquelas notas fiscais se referem a venda de produtos com a marca Schenk que é objeto do contrato (Cláusula IV). (...) Além disso, para identificar o vendedor dos produtos, é usado o código "01" ou "Diretoria" Código "01". Essa indicação reforça a convicção de que a venda de tais produtos foi efetuada pela própria empresa, devendo ser mantida a glosa destas comissões por não ter sido efetuada a comprovação da efetiva intermediação dos negócios." (grifei)

Como se verifica, não houve, no caso, a questionada mudança de fundamentos que pudesse embasar a nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina a matéria. A glosa foi mantida nos exatos fundamentos da não obediência ao que dispõe os artigos 192 e 197 do RIR/80, conforma a capitulação constante do Auto, às fls. 56.

Por outro lado, no que se refere às comissões pagas a Prakarr Service Ltda., embora a recorrente não levante a questão, entendo que houve modificação, na decisão, quanto aos fundamentos que embasaram sua glosa.

O Auto capitulou a glosa como decorrente, também, da falta de indicação da operação que lhe deu origem, tributando as parcelas de Cr\$ 4.827.381 e Cr\$ 8.571.635 como (Auto, fls. 56):

	Cr\$
Comissões em 30.06.81, não liquidadas ...	4.827.381
Variação Cambial em 30.06.81, não liquidadas	8.571.635
Soma	13.345.016"



Acórdão nº 105-2.101

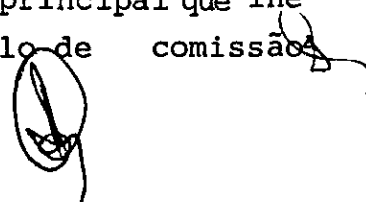
Registre-se que houve erro na indicação da 2ª parcela, cujo valor correto é de Cr\$ 8.517.635 (diferença entre o saldo em 31.12.82, Cr\$ 13.345.016,19, e o existente em 30.06.81, Cr\$ 4.827.381,49, cf. fls. 309), conforme se verifica às fls. 314, e não Cr\$ 8.571.635 como constou no Auto. A própria soma acima registra o erro, pois Cr\$ 13.345.016 corresponde à soma de Cr\$ 4.827.381 + 8.517.635 e não Cr\$ 4.827.381 + Cr\$ 8.571.635, cuja soma seria Cr\$ 13.399.016.

Esse erro pode ser retificado de ofício, sem prejuízo do processo, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, sem que o fato implique em qualquer fundamento para nulidade.

Entretanto, ao apreciar a impugnação, diz a Autoridade de 1ª Instância, às fls. 327/328, que "a contribuinte comprova haver efetuado exportações com a intermediação da comissionada, com sede no exterior". E que, "efetuadas as exportações o crédito na conta do beneficiário foi considerado regular". E ainda que a parcela de Cr\$ 4.827.381, tributada como comissão creditada e não liquidada, não se refere a comissão, e sim, também a variação cambial de comissões anteriormente creditadas, apropriada no ano base encerrado em 30.06.81. E finalmente, tendo as comissões creditadas se transformado em empréstimos provenientes do exterior, deveriam se submeter à legislação que disciplina a matéria, entre as quais a exigência do registro prévio do empréstimo junto ao Banco Central. E conclui aquela Autoridade:

"O contribuinte, no entanto, não apresenta qualquer comprovação de registro naquele órgão, o que desautoriza a correção cambial pretendida, sendo procedente a autuação." (grifei)

Ora, entende-se a glosa da parcela da variação cambial (Cr\$ 8.517.635, já retificada a inversão datilográfica contida na indicação desse valor, no Auto, às fls. 56) capitulada nos artigos 192 e 197, como consequência da glosa do principal que lhe teria dado origem, Cr\$ 4.827.381, glosados a título de comissões.



Acórdão nº 105-2.101

creditada "sem a indicação da operação e da causa que lhe deu o origem". Não sendo dedutível o principal, a variação também não seria dedutível. Entretanto, embora não se encontre no processo em que se apóia a digna Autoridade recorrida para afirmar que "o crédito na conta do beneficiário foi considerado regular", demonstrada por aquela Autoridade que a parcela de Cr\$ 4.827.381 não se refere a comissão, mas sim a variação cambial, e portanto, da mesma natureza que a segunda, deixa de existir, com relação à Prakarr Service Ltda., a glosa de comissão "por falta de indicação da operação e da causa que lhe deu origem", constante do Auto, para existir, segundo a decisão, apenas a glosa de variação cambial, por falta do prévio registro do empréstimo externo junto ao Banco Central. Com isto, caracterizada está a modificação do lançamento inicial.

Pela mesma razão, as alegações de defesa trazidas a este Conselho, no recurso, no que se refere a esse item do Auto, constituem matéria nova, não objeto da impugnação inicial e nem de apreciação específica pela autoridade "a quo", que deveria ter se manifestado na decisão, sobre a correta capitulação legal da infração, e reaberto o prazo para impugnação.

À vista do exposto, voto no sentido de que se restitua o Auto ao órgão de origem para que corrija o valor objeto da tributação, capitule corretamente a infração se assim considerar necessário, e reabra prazo para impugnação com relação à glosa das variações cambiais. Saneado, após nova notificação à recorrente, terá o processo andamento normal, devendo ser apreciada em Primeira Instância a eventual impugnação que vier a ser interposta, com relação a essa matéria, e finalmente retornar o processo a este Conselho, para julgamento do (s) recurso (s), quando ao mérito.

É o meu voto.

Brasília (DF), 26 de janeiro de 1.987

 JOSE ROCHA - RELATOR 