



MINISTÉRIO DA FAZENDA

fas/

Sessão de 08 de abril de 19 87

ACORDÃO N.º 101-77.132

Recurso n.º 91.198 - IRPJ - EXS: 1983 e 1984

Recorrente VIJACK EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÃO LTDA.

Recorrido a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO (RS).

IRPJ - REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES.
 Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, como sociedades de pessoas, a direção cabe aos sócios-gerentes, pessoas físicas ou pessoas jurídicas. Neste último caso, necessariamente haverá delegação, na forma do art. 13 do Decreto nº 3.708/19. Mesmo que a delegação seja feita com inobservância do direito societário, o fato é que para os efeitos dos limites de remuneração dedutíveis, face ao imposto de renda, o mais relevante é definir quem de fato exerceu a gerência, impondo-se-lhe os limites do art. 236 do RIR/80, acima dos quais as importâncias pagas são excesso de remuneração indedutível.

IRPJ - COMISSÕES - A investigação da veracidade e legitimidade de comissões pagas a representantes comerciais não deve quedar-se ante o mero exame da descrição feita nos instrumentos de quitação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIJACK EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÃO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 22.367,85, no exercício de 1983, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

v.v.

Sala das Sessões (DF), em 08 de abril de 1987.


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE:

9 ABR 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, CRISTÓVÃO ANCHIETA PAIVA, RAUL PIMENTEL e ERNESTO FREDERICO ROLLER (Suplente Convocado).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75

RECURSO Nº: 91.198

ACÓRDÃO Nº: 101-77.132

RECORRENTE Nº: VIJACK EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

VIJACK EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÃO LTDA., contribuinte jurisdicionada à D.R.F. em Novo Hamburgo-RS, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. De acordo com o Auto de Infração de fls.02/03, lavrado em 15.05.86, foram apurados as seguintes irregularidades:

1) EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA "DEVEDORA"

Valor da correção monetária indevida da conta "Lucros Acumulados", distribuídos durante o exercício e corrigidos até a distribuição, gerando saldo devedor de correção monetária do balanço no valor de Cr\$ 1.986.568,42, conforme demonstrativo:

Correção monetária do PL	
Capital 15.070.000 x 0,9411 =	14.182.377
10.350.010 x 0,4457 =	4.612.999
CM/Capital 8.331 x 0,9411 =	7.840
Depreciação Acumulada..... =	1.058.073
TOTAL	= 19.861.289
Valor lançado a débito de CM.... =	21.847.858
Excesso Despesa CM..... =	1.986.568

Acórdão nº 101-77.132

2) EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADOR

Valor correspondente aos pagamentos lançados a título de "honorários" pela prestação de serviços de gerência geral da empresa efetuados ao Sr. Ernesto Correa da Silva Filho através de sua empresa PRODESENHO, excedentes aos limites máximos de remuneração admitidos pelo art. 236 do RIR/80.

Pagamentos efetuados no período de	
04/81 e 03/82.....	25.726.143
Limite máximo individual	
Abr-Set/81: 6x210.000.....	1.260.000
Out/81-Mar/82: 6x399.000.....	2.394.000
Excesso de remuneração a ser tributada	22.072.143

3) COMISSÕES

Valor correspondente a despesa comissões lançada na conta "Comissões de representantes" com base nos recibos anexos, os quais não permitem identificar a causa que deu origem ao rendimento, desatendendo, portanto, ao disposto nos arts. 197 e 387, do RIR/80.

Conta "Comissões de Representantes" 31.03.82..	22.383.356
(-)NF 4491 e 478 Comissionária Eichemberg.....	15.500
Valor glosado.....	22.367.856

Demonstrativo dos valores Tributáveis

Exercício de 1983, ano-base 1982

Correção monetária devedora indedutível ...	1.986.568
Excesso de remuneração.....	22.072.143
Comissões indedutíveis.....	22.367.856
(-)Prejuízo Apurado p/Empresa.....	(818.515)
Valor Tributável.....	45.608.052

Exercício de 1984, ano-base de 1983

Prejuízo do ex.1983 compensado indevidamente....	1.681.648
--	-----------

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75

Acórdão nº 101-77.132

3. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 84/95. Confirmou-se com o item relativo à correção monetária devedora e pagou o crédito correspondente (DARF a fls.83).

Sobre o excesso de remuneração de administrador alega que o Sr. Ernesto Correa da Silva Filho não era nem sócio e muito menos diretor ou gerente da impugnante, conforme comprova o respectivo contrato social, vigente até 12.06.85. Apenas a partir de 12.06.85 é que ele passou a sócio e administrador da impugnante. Até o presente a PRODESENHO não é sócia nem administradora da impugnante. Que o autuante, por equívoco, entendeu que o Sr. Ernesto é que seria o administrador da impugnante e o beneficiário dos pagamentos feitos à PRODESENHO porque ele teria recebido através da PRODESENHO os "honorários" pagos pela impugnante. No entanto, a impugnante nunca contratou os serviços do Sr. Ernesto. O fato de ele controlar a PRODESENHO não autoriza a desconsideração da pessoa jurídica PRODESENHO para considerar a pessoa física de seu controlador como beneficiário dos pagamentos por serviços prestados pela pessoa jurídica.

Quanto às comissões a defendente descreve os pagamentos, seus beneficiários e comprovantes e acrescenta que sua contabilidade demonstra que os pagamentos efetuados estão amparados por documentação hábil e idônea, documentação essa que demonstra, de forma inequívoca, a causa dos pagamentos.

Termina pedindo o cancelamento da autuação quanto aos itens remanescentes.

4. Contradita fiscal a fls. 235/237 opinando pela manutenção do lançamento.

5. Decisão de primeiro grau a fls. 238/244 mantendo a tributação.

6. Ciente em 21.01.87, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls.248/258, protocolizado em 19.02.87, no qual

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75

Acórdão nº 101-77.132

reproduz as teses de sua impugnação, faz aportes jurisprudenciais e protesta pela prova testemunhal.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75

Acórdão nº 101-77.132

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Excesso de Remuneração de Administradores

Em 01.04.83 a recorrente celebrou contrato de prestação de serviços com a Prodesenho Participações Societárias Ltda., por meio do qual a PRODESENHO se obrigava a prestar "serviços de intermediação, que incluiriam, mas não se limitariam ao seguinte:

- "a) Assistência nos serviços que envolvam fabricantes de calçados, negociação de preços de calçados destinados à exportação;
- b) Auxílio no estabelecimento de padrões de qualidade de calçados, fazendo com que os fabricantes de calçados observem tais padrões de qualidade;
- c) Auxílio no cronograma de entregas, fazendo com que tais programas sejam cumpridos;
- d) Prover inspeção contínua dos calçados em processo de fabricação, assinando o Certificado de Inspeção relativos a vendas de exportação, inclusive quando exigido por força de carta de crédito;
- e) Prover recomendação no que concerne à adaptação de calçados às necessidades específicas dos compradores;
- f) Em geral, fazer todo o possível para que os fabricantes de calçados satisfaçam seus compromissos com os compradores no estrangeiro."

Em adição aos serviços descritos acima, a PRODESENHO concordava em prestar serviços de gerência e administração à VIJACK, "de natureza e escopo geralmente prestado por um gerente geral, incluindo mas não se limitando ao abaixo:"

- "a) A contratação e a dispensa de empregados de "VIJACK" supervisionando o desempenho de suas funções;
 - b) A implementação dos planos operacionais estabele
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75
Acórdão nº 101-77.132

cidos e/ou aprovados pela "VIJACK";

- c) A administração dos fundos da empresa;
- d) A manutenção dos registros da empresa em conformidade com as exigências das leis tributárias e fiscais brasileiras;
- e) A preparação e submissão de relatórios financeiros e de atividades, mensalmente, que permitam aos sócios da "VIJACK" um atendimento completo da situação financeira e de negócios da empresa;
- f) O pagamento pontual de todas as obrigações da empresa;
- g) A assinatura de todos os papéis e documentos da empresa, necessários ao desenvolvimento normal das suas atividades, e
- h) O desenvolvimento e a implementação dos passos e procedimentos que são necessários ou convenientes para a condução dos negócios da "VIJACK" de maneira bem sucedida e acordo com práticas i dôneas e honestas."

A recorrente, por alteração contratual de 06.10.81 adotou a denominação atual em substituição à de PROSPECT IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. Nessa altura, seu capital social era dividido em 25.420.010 quotas, assim distribuídas:

- a) Vicam Serviços S/C Ltda. - 12.708.498
- b) Tisher Serviços S/C Ltda.- 12.708.498
- c) Luiz de França Ribeiro - 1.507
- d) Coraci Nogueira do Vale - 1.507

A sociedade, segundo o contrato social, seria gerida e administrada pelos sócios, cada um deles agindo isoladamente e com capacidade para delegar seus poderes, com reserva de uma série de situações que seriam decididas por maioria do capital social.

Por alteração contratual de 12.06.85 o Sr. Ernesto Correa da Silva Filho ingressou no quadro social da recorrente, com participação pequena, mas passando a compor a dupla de únicos

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 11065-000.970/86-75

Acórdão nº 101-77.132

sócios-gerentes com o Sr. Adolfo Bauer.

Na PRODESENHO O Sr. Ernesto Correa da Silva Filho detinha 98% do capital social, sendo o restante dividido entre dois filhos.

A remuneração foi paga à PRODESENHO, na base de 10% do faturamento líquido, mas nunca inferiores a 1.600 ORTN's no ano fiscal.

Sustenta a recorrente que o administrador de pessoa jurídica deve ser sempre pessoa física, consoante dispõe o art. 146 da Lei nº 6.404/76, aplicável às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por força do art. 18 do Decreto número 3.708, de 10.01.1919.

A assertiva merece reparos.

Em primeiro lugar, o art. 146 da Lei nº 6.404/76 refere-se a administradores como membros da Diretoria e do Conselho de Administração das sociedades por ações. A Diretoria é eleita e destituível pelo Conselho de Administração, ou, se inexistente, pela Assembléia Geral (art.143). O Conselho de Administração é eleito e destituível pela Assembléia Geral.

Portanto, esse conceito de administrador distancia-se daquele definido pelo art. 130 da Instrução Normativa nº 2, de 12.09.69, este dirigido ao administrador por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor, o que se não confunde com o administrador eleito, nos termos da Lei nº 6.404/76.

Aliás, o Conselho de Administração, embora existente de há muito em sociedades anônimas de porte, só ingressou no nosso direito positivo com a Lei nº 6.404/76, que ao estabelecer sua composição por eleição da assembléia geral mais aproximou seus integrantes do conceito de diretores adotado no subitem 9.3 do Parecer Normativo CST nº 48/72 do que do conceito de administrado

3.

res já visto e constante da referida IN-SRF nº 02/69.

Em segundo lugar, deve-se atentar cuidadosamente para o teor do art. 18 do Decreto nº 3.708/19, "in verbis":

"Art. 18 - Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da Lei das Sociedades Anônimas."

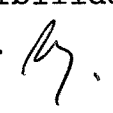
Está claro no texto legal que a lei das sociedades anônimas é subsidiária dos estatutos, ou contrato social, das sociedades por quotas, e não da lei das sociedades por quotas.

Nesse sentido a melhor Doutrina e Jurisprudência.

Outra corrente também significativa, algo conciliatória, RUBENS REQUIÃO à frente, propõe (in "Curso de Direito Comercial", volume 1º, Saraiva, 1977, 8ª ed., pág. 316):

"Cumpra, pois, em primeiro lugar examinar o contrato, lei entre as partes. Sendo o contrato omissivo, deve apelar-se para as regras gerais do Código Comercial, referentes à disciplina das sociedades comerciais. Assim há de ser, em vista da remissão que faz o art. 2º do Decreto, aos arts. 300 a 302 do Código Comercial, porque a sociedade por cotas se perfila entre as sociedades de pessoas. Está, pois, sujeita à disciplina do Código, na parte relativa às sociedades. Na ausência de dispositivo adequado no Código Comercial, só então deve lançar-se mão da Lei das Sociedades Anônimas por analogia, assim mesmo quando o dispositivo dessa foi adequado ao tipo de sociedade de que se trata."

De modo que nenhuma aplicação tem o art. 146 da Lei nº 6.404/76 às sociedades por quotas, até porque esta tem regras próprias sobre o exercício da gerência.

É da melhor doutrina que as sociedades por quotas são sociedades de pessoas. (A menos que, por cláusula contratual, permitam a livre cessibilidade das quotas, hipótese em que assumem feição capitalística). 

O art. 2º do Decreto nº 3.708/19 determina que as sociedades por quotas constituem-se com obediência às disposições dos arts. 300 a 302 do Código Comercial Brasileiro. E o artigo 1º prescreve que além das sociedades a que se referem os arts. 295, 311, 315 e 317 do Código Comercial, poderão constituir-se sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Também o art. 7º alude ao art. 289 do Código Comercial para a exclusão do sócio remisso.

Assim, a sociedade por quotas é mais uma sociedade integrada ao sistema do Código Comercial, aplicando-se-lhe, no que couber, tanto as normas do Código Comercial como os princípios que informam o direito das sociedades comerciais no Brasil. Entre eles o de que as sociedades são administradas por sócios-gerentes.

O próprio art. 13 do Decreto nº 3.708/19 começa por dizer que o uso da firma cabe aos sócios-gerentes, e se o contrato for omisso todos os sócios dela poderão usar. Permite, entretanto, a delegação do uso da firma quando o contrato não contiver cláusula que se oponha a essa delegação. Contudo, a delegação é do sócio, não da sociedade. Não é esta que investe o estranho na direção de seus negócios, mas sim o sócio-gerente que transfere, por delegação, as suas funções gerenciais.

É equívoco afirmar-se que a gerência não pode ser exercida por pessoas jurídicas. Basta considerar a questão de quem pode ser gerente, acima exposta, com a situação de uma sociedade por quotas em que todos os sócios sejam pessoas jurídicas, perfeitamente admissível e muito freqüente.

Ora, se todos os sócios são pessoas jurídicas, e se a gerência é privativa dos sócios nas sociedades de pessoas, é óbvio que uma ou mais pessoas jurídicas hão de ser os sócios-gerentes. A situação não se altera se a par de pessoas jurídicas houver mais sócios pessoas físicas. O que ocorrerá em tais casos é que a pessoa jurídica sócia-gerente designará, de preferên-

B.

cia no ato constitutivo, o nome de seu representante que, na qualidade de órgão da sociedade, usará a firma social. Essa solução é perfeitamente natural nas sociedades por quotas, em virtude de o artigo 13 permitir a delegação da gerência. O desejável seria que a pessoa física designada integrasse a gerência da pessoa jurídica sócia-gerente.

Feitas estas breves considerações, cabe retornar ao caso concreto em exame.

Temos que na recorrente todos os sócios, pessoas jurídicas e pessoas físicas, eram sócios-gerentes por disposição contratual expressa. Aliás, esse fato contraria a tese da defesa no que ela invoca o art. 146 da Lei nº 6.404/76.

As deliberações dos sócios-gerentes devem ser tomadas em função das atribuições específicas de cada um, se definidas no contrato social, ou por maioria de votos, se detêm poderes equivalentes, ou por maioria em razão da participação no capital social, como é o caso da recorrente.

Vimos que os poderes conferidos à PRODESENHO' contêm itens que significam, indubitavelmente, a delegação de poderes de gerência, a par de outros que se enquadrariam como de outorga de poderes pela via do mandato.

A delegação foi formalmente feita pela sociedade aqui recorrente, o que contraria o art. 13 do Decreto número 3.708/19, além de ter sido feita a pessoa jurídica, o que também contraria os postulados inerentes ao efetivo uso da firma.

Todavia, a possível invalidade da delegação feita pela sociedade ao invés de pelos próprios sócios-gerentes, assim como a designação da PRODESENHO, sob cuja barreira da personalidade jurídica se abrigava o verdadeiro ator do exercício da gerência, o Sr. Ernesto Correa da Silva Filho, não pode ser oponível à Fazenda Pública.



Por inadvertência, ou por excessiva advertência, no que diz respeito à configuração dos limites dedutíveis na remuneração a dirigentes, o fato incontroverso é que a gerência era exercida pela PRODESENHO, ou pelo seu sócio majoritário, assim como é verdadeiro que o art. 236 do RIR/80 não distingue entre beneficiários pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

Mantenho a decisão recorrida, nesta parte.

Comissões:

O segundo item em debate diz respeito às "comissões de representantes", não aceitas pela fiscalização como despesas dedutíveis ao fundamento de que os recibos não permitiam identificar a causa que dera origem ao rendimento.

Todos os recibos foram passados em modelo de "Recibo de Pagamento a Autônomo - RPA", estão formalmente corretos, descrevem e quantificam o imposto de renda retido na fonte.

Apenas não descrevem, porque para isso nem o formulário se presta, quais os negócios em que os beneficiários intervieram como representantes comerciais.

Não se põs em dúvida a efetividade do pagamento das comissões nem a correspondente contabilização.

Também dos autos não consta intimação feita à contribuinte para que esta comprovasse a efetividade da prestação dos serviços de representação comercial que foram objeto de questionamento da fiscalização.

Ora, em matéria de agenciamento ou representação comercial é despropositado exigir-se que os recibos de quitação descrevam, individualmente, cada negócio agenciado, cada pedido, cada contrato de compra e venda, o que foi vendido, a quem e por quanto. Isso é assunto para longos relatórios e não para recibos.



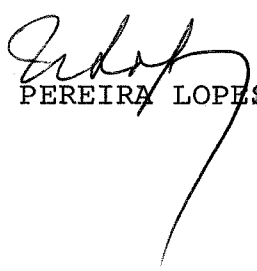
Faltou, pois, a meu ver, o necessário aprofundamento da ação fiscal, com o exame, no estabelecimento da recorrente, da correspondência trocada entre ela e seus representantes comerciais, dos pedidos tirados, enfim, da documentação normalmente existente em situações desta natureza.

No entanto, preferiu a fiscalização quedar-se ante o teor dos recibos, exigindo que deles constasse o que até o bom senso recomendaria que deles não constasse, pela minúcia e extensão dos negócios próprios da representação comercial.

As invés de tomar a iniciativa de investigar o que lhe pareceu duvidoso, preferiu deixar a cargo da contribuinte a iniciativa e o ônus de carrear para os autos o que lhe aprofesse.

Nessas condições, embora não se disponha de meios para se aquilatar, em definitivo, da legitimidade dos pagamentos das comissões, no tocante à efetiva prestação dos serviços de representação comercial que justifique os montantes pagos, o fato é que sobreleva a fragilidade e inconsistência da imputação fiscal, por ter ficado muito aquém do que era lícito esperar.

Isto posto, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 22.367,85, no exercício de 1983.


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR.