



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
RECURSO Nº. : 105.834
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1986 A 1990
RECORRENTE : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS IDEAL S/A
RECORRIDA : DRF EM SANTO ÂNGELO(RS)
SESSÃO DE : 18 DE FEVEREIRO DE 1998
ACÓRDÃO : 101-91.827

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - Procedente a glosa da despesa de correção monetária passiva, calculada sobre a contrapartida do valor do imposto sobre a renda considerado como antecipado sobre o valor de comissões sobre vendas, cuja dedutibilidade como despesas operacionais estava condicionada a evento futuro.

IRPJ - OMISSÃO DE ESTOQUE - Não procede a imputação de majoração de custo quando a omissão de estoque foi presumida com base em documentos de controle interno e sem confronto com o controle permanente de estoque mantido pelo contribuinte.

IRPJ - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - Não integra a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, os créditos correspondentes às vendas com reserva de domínio. Entretanto, os créditos relativos as aplicações financeiras, por não estarem excluídas no artigo 221 do RIR/80, integram a base de cálculo da referida provisão até o advento da Lei nº 8.891/95.

IRPJ - AVALIAÇÃO DE ESTOQUE - Se o contribuinte comprova que tem Sistema de Custo integrado e coordenado com a contabilidade, no período-base objeto de fiscalização, não prospera o arbitramento do valor o produto acabado, no percentual de 70%, calculado sobre maior valor de venda do mesmo produto.

IRPJ - DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO
Não são dedutíveis como despesas operacionais, os gastos efetuados com festa de confraternização de fim de ano, coordenada pela controladora do grupo econômico, sem a participação de todos os empregados da autuada.

IRPJ - DESPESAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA - Comprovado que a marca de produtos produzidos pela autuada foi veiculada em propaganda conjunta, coordenada pela controladora e no interesse do grupo econômico, deve ser admitida a dedutibilidade como despesas operacionais.

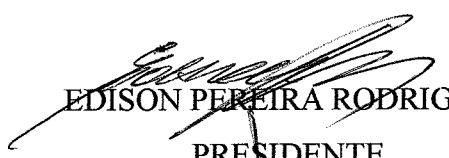
Recurso voluntário provido parcialmente.

PROCESSO N° : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO N° : 101-91.827

RECURSO N° : 105.834
RECORRENTE : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS IDEAL S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS IDEAL S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável as parcelas de 20.070,12 ORTN e 18.549,53 ORTN, respectivamente, nos períodos-base de 1985 e 1º semestre de 1986, bem como, as parcelas de Cz\$ 24.716.784,29, Cz\$ 84.192.577,00, Cz\$ 1.155.218.934,49 e NCz\$ 3.269.116,15, respectivamente, nos exercícios de 1987 (período-base 2º semestre de 1986), 1988, 1989 e 1990, bem como afastar a incidência da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

RECURSO Nº : 105 834
RECORRENTE : INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS IDEAL S/A

RELATÓRIO

Em Sessão do dia 09 de julho de 1996, o julgamento foi convertido em diligências para que a repartição de origem determine as seguintes providências:

a) a autenticidade dos quantitativos indicados nos demonstrativos anexados relativamente a produção, venda e estoque, conferindo com os quantitativos de colheitadeiras indicadas nas notas fiscais emitidas, com ou sem a indicação do número de série do chassi, de forma a não deixar qualquer dúvida, quanto a omissão de estoque;

b) verificar se a contabilidade controla o valor do estoque de forma permanente, nos períodos-base objeto de autuação e se o valor do estoque é baixado somente quando da contabilização da venda;

c) se o Sistema de Custo demonstrado pela recorrente está, efetivamente integrado e coordenado com a Contabilidade e em caso positivo, em quais exercícios a recorrente preenchia os requisitos estabelecidos no artigo 186, § 1º do RI/80.

A diligência foi providenciada e produziu o Relatório de Diligências, de fls 2446/2447, onde o Auditor Fiscal designado fez um levantamento completo sobre a produção, venda, devolução e estoque mensal de colheitadeiras e esclareceu mais que:

“B - No que se refere ao item B da Resolução, constatamos que a contabilidade da fiscalizada controla o estoque de forma permanente, e que, por ocasião da contabilização das vendas, o valor do estoque é baixado mediante a transferência dos respectivos custos de produção da conta Estoque de Produtos Acabados para a conta Custo dos Produtos Vendidos.”

C - Por fim, relativamente ao Sistema de Custo demonstrado pela recorrente entendo que o mesmo preenche os requisitos estabelecidos no artigo 186, § 1º do RIR/80, nos anos objetos de verificação fiscal."

Cientificada a recorrente, manifesta-se às fls. 2450/2451, afirmando que da diligência realizada pelo Auditor Fiscal do Tesouro Nacional foram confirmadas as alegações expendidas no recurso voluntário e que quanto a diferença de estoque, ressalta que:

"Apenas no que se refere à constatação de um ESTOQUE NEGATIVO, cabe esclarecer que esse fato deveu-se à contabilização de receitas relativas às vendas de máquinas que ainda não se encontravam prontas - como anteriormente afirmado - ou seja, as receitas eram consideradas a medida em que as vendas eram efetuadas sem ser levado em conta a efetiva entrega das máquinas prontas, tratando-se na realidade de uma venda para entrega futura.

Por fim, através da análise do levantamento efetuado na diligência, podemos concluir que a diferença de estoque verificada nos quatro exercícios fiscalizados é de apenas uma colheiteira, evidenciando a improcedência da acusação fiscal."

Desta forma, o litígio se restringe aos tópicos e as parcelas abaixo identificadas e remanescentes, após a decisão de 1º grau, e conformidade do contribuinte e que foi objeto de parcelamento e absorção pelo prejuízo fiscal apurado em declaração de rendimentos:

1) APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO, caracterizada pela inclusão indevida, nos registros contábeis, de contas patrimoniais no ativo circulante, sem a correção monetária, e no patrimônio líquido, com correção monetária (despesa), conforme demonstrativo nº 01, de fls. 73/75, com infração ao artigo 347, incisos I - item "b", II e III, do RIR/80, nos seguintes exercícios:

EXERCÍCIO/86-PB/85 (AI/1 1) Cr\$ 2.717.538,349

EXERCÍCIO/87-PB/1º SEM/86 (AI/2.1) .. Cz\$ 1.842.370,20

EXERCÍCIO/87-PB/2º SEM/86 (AI/3.1) ... Cz\$ 809.021,18

2) MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS, caracterizada pela subavaliação dos estoque de produtos prontos, o que acarretou insuficiência no recolhimento do imposto, conforme demonstrativo nº 02, 05, 07, 12 e 13 de fls. 76, 156, 206, 460 e 514, com infração aos artigos 187, inciso II e 171, incisos I e II e seu parágrafo 1º do RIR/80, nos seguintes exercícios:

EXERCÍCIO/86-PB/985 (AI/1.3)	20.070,12 ORTN
EXERCÍCIO/87-PB/1º SEM/86 (AI/2.4)	18.549,53 ORTN
EXERCÍCIO/87-PB/2º SEM/86 (AI/3.3) .	Cz\$ 17.784.529,05
EXERCÍCIO/88-PB/87 (AI/4.2)	Cz\$ 84.192.577,00
EXERCÍCIO/89-PB/88 (AI/5.2)	Cz\$ 370.588.962,00

3) APROPRIAÇÃO A MAIOR DE DESPESA OPERACIONAL caracterizada pela constituição indevida de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa sobre vendas com reserva de domínio e aplicações financeiras, conforme demonstrativo nº 03, 09 e 18 com infração aos artigos 221 e parágrafos 1º, 2º e 3º, 171, incisos I e II e parágrafo 1º do RIR/80, nos seguintes exercícios:

EXERCÍCIO/86-PB/85 (AI/1.4)	312,17 ORTN
EXERCÍCIO/87-PB 2º SEM/86 (AI/3.5)	Cz\$ 448.996,26
EXERCÍCIO/90-PB/89 (AI/6.2)	NCz\$ 3.476.193,37

4) MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS, caracterizada pela subavaliação de estoque de produtos prontos(colheiteiras), conforme demonstrativo nº 14 (item 5.3 do Auto de Infração) com infração aos artigos 182, parágrafo 1º, 171, incisos I e II e parágrafo 1º e 185 do RIR/80, no exercício de 1986, período-base de 1988, no valor de Cz\$ 784.629.972,49.

5) APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA OPERACIONAL correspondente a festa de confraternização de fim de ano patrocinada por outra pessoa jurídica (Cia. Iochpe de Participações) em Porto Alegre, conforme demonstrativo nº 10 (item 3.6 do

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

Auto de Infração), com infração do artigo 191, parágrafo 2º do RIR/80, no exercício de 1987, período-base relativa ao 2º semestre de 1986 (AI/3.6), no valor de Cz\$ 411.627,68.

6) **APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE**, caracterizada pela contabilização de despesas pertencentes a outra pessoa jurídica (Cia. Iochpe de Participações) conforme demonstrativo nº 11 (item 3.7 do Auto de Infração), com infração aos artigos 191, parágrafo 2º e 247 do RIR/80, no exercício de 1987, período-base correspondente ao 2º semestre de 1986, no valor de Cz\$ 6.932.255,24

No recurso voluntário de fls. 770/792, as razões de defesa apresentada pela recorrente, relativamente a matéria em litígio, podem ser resumidas sobre cada um dos tópicos acima identificados.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

A infração apontada decorre de comissões sobre venda lançada na contabilidade como despesa do período-base da venda e cujo valor foi adicionado ao lucro real no LALUR e excluídas no LALUR do período-base seguinte, correspondente ao do efetivo pagamento e sobre estas comissões a empresa calculou o imposto de renda de 45% (quarenta e cinco por cento) que foi assim contabilizada:

débito: IMPOSTO DE RENDA - código 36.01

grupo: ATIVO CIRCULANTE

crédito: PREJUÍZOS ACUMULADOS - código 128.001

grupo: PATRIMÔNIO LÍQUIDO

HISTÓRICO: Ajuste de balanço encerrado em 31.12.84, referente ao Imposto sobre a Renda sobre a parcela não redutível (Provisão de Comissão de Vendas) que foi diminuído do lucro de 1984 (45% s/ Cr\$ 2.752.852.276) = Cr\$ 1.238.783.524

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

No encerramento do exercício, procedeu a correção monetária do balanço, com o Patrimônio Líquido majorado em Cr\$ 1.238.783.524 e no período-base subsequente, procedeu aos seguintes registros na contabilidade, pelos seus valores originais:

débito: RESULTADO DO EXERCÍCIO - código 280.01

crédito: IMPOSTO DE RENDA - código 36.01

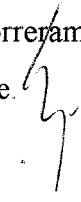
HISTÓRICO: Importe IR ref comissões s/ vendas do exercício encerrado Cr\$
1.238.783.524

Nos períodos-bases seguintes, a forma de contabilização foi similar, ressalvando-se que relativamente ao Ativo Circulante, em vez de baixa, houve complementação do valor correspondente ao débito do respectivo período-base.

Entendeu a autoridade lançadora que, o lançamento acima propiciou um aumento do valor do Patrimônio Líquido e consequentemente, houve correção monetária a maior do mesmo grupo Patrimônio Líquido e como o contribuinte não procedeu a correção monetária da conta devedora ATIVO CIRCULANTE apropriou indevidamente a parcela de Cr\$ 2.717.538.349, Cz\$ 1.842.370,30 e Cz\$ 809.021,18 respectivamente nos períodos-base de 1985, 1º semestre de 1986 e 2º semestre de 1986 cujo entendimento foi confirmado no julgamento de 1º grau.

A recorrente argumenta que o procedimento adotado pela mesma guarda conformidade com o disposto no artigo 187 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e que não fere qualquer dispositivo da legislação tributária, especialmente, ao princípio da competência dos exercícios.

Em obediência a este princípio, a recorrente considerou aquelas comissões no resultado do exercício em que incorreram, provisionando contabilmente o respectivo valor, que seria pago no exercício subsequente.



Entretanto, como esta provisão não é considerada redutível para efeito do cálculo do Imposto de Renda, por entendimento do próprio Fisco, em função de estar vinculada ao evento futuro do recebimento dos valores correspondentes às vendas, razão pela qual o valor daquela provisão foi adicionado do LALUR, o que motivou sua tributação antecipada pelo Imposto de Renda, cujo fato gerador somente viria ocorrer quando do pagamento efetivo das comissões.

Entende a recorrente que houve um pagamento antecipado de Imposto de Renda, cujo valor, por não ser pertinente ao exercício em que foi considerado, não poderia afetar o resultado contábil desse exercício, em função do artigo 187 da Lei nº 6.404/76.

Assim, a única forma possível de se eliminar o efeito do imposto pago antecipadamente no resultado do exercício correspondente, de acordo com a melhor técnica contábil, é sua classificação em conta do ativo circulante, com sua contrapartida no Patrimônio Líquido e com tal lançamento, elimina-se do resultado do exercício um ônus que não lhe pertence, mas que corresponde na verdade ao exercício subsequente, em estrito cumprimento a Lei das Sociedades por Ações.

No exercício subsequente, ao qual pertence aquele ônus, será o mesmo devidamente apropriado e considerado no respectivo resultado e portanto, os lançamentos daquele Imposto de Renda no ativo circulante e, em contrapartida, no Patrimônio Líquido, não foram artificiais, como alegado no Auto de Infração, mas decorreram de imposição legal expressa.

Entende a recorrente que a ausência desses lançamentos é que acarretaria resultados contábeis distorcidos, em dois exercícios, em total desconformidade com o estabelecido na Lei nº 6.404/76 e para reforçar a sua tese, anexa a manifestação de uma empresa de auditoria independente de que o procedimento adotado pela recorrente, relativamente ao registro do imposto de renda diferido (ativo circulante) sobre adições temporárias na apuração do lucro real, está de acordo com a legislação comercial e fiscal, uma vez que estão sendo observados os Princípios Fundamentais de Contabilidade, a Lei das Sociedades por Ações e dos procedimentos do fisco e Conselho de Contribuintes.

MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

A autoridade lançadora procedeu ao levantamento de todas as máquinas produzidas a partir de janeiro de 1985 até dezembro de 1989, com base nos mapas de controle de qualidade-liberação e todas as notas fiscais de venda, bem como em todas as notas fiscais de entrega de produtos e, no confronto destes documentos constatou-se que colheitadeiras produzidas nos períodos-base, vendidas e entregues no período-base subsequente, não constaram do inventário de 31 de dezembro de cada período-base.

A recorrente argumenta que o levantamento fiscal fundou-se na verificação dos números de série das colheitadeiras constantes das Notas Fiscais que respaldaram a entrega física das mercadorias.

Esclarece que colheitadeiras apontadas como não consideradas foram legalmente baixadas dos estoques em função de vendas efetivamente concretizadas no exercício anterior e, portanto, para cada uma destas colheitadeiras há uma nota fiscal de venda do mesmo exercício em que foram produzidas, as quais não foram consideradas pela fiscalização.

Acrescenta que, apesar de definitivamente concretizadas as vendas, a entrega dessas máquinas vendidas foi postergada por interesse dos próprios compradores, ocorrendo apenas no exercício seguinte, passando tais máquinas a constituírem bens de terceiros em poder da recorrente.

Além disso, por ocasião da entrega efetiva, entretanto, muitas vezes não se concretizava a entrega da colheitadeira do mesmo número de série daquela baixada do estoque e este fato ocorria, com frequência, em função da própria opção do comprador em levar uma determinada máquina.

Argumenta mais que na fase impugnatória, a recorrente solicitou diligências para verificação dos fatos narrados mas não foi atendido, fato que caracteriza cerceamento do direito de defesa, porque o princípio da verdade material não pode ser preterido e anexa vasta

documentação para comprovar que para cada nota de venda de colheitadeira existe uma correspondente baixa

APROPRIAÇÃO A MAIOR DE DESPESA OPERACIONAL

Este tópico diz respeito a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa calculada sobre créditos relativos as vendas com Reserva de Domínio e sobre aplicações financeiras, sem qualquer risco de recebimento do crédito.

A recorrente alega que, apesar de a venda ter sido efetuado com Reserva de Domínio, os referidos contratos não foram registrados no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e a cláusula de reserva perdeu sua eficácia contra quaisquer terceiros, nos termos expressos no artigo 129, item 5 da Lei nº 6.015/73 (Lei dos Registros Públicos) e como consequência estes créditos passaram a ter o tratamento similar aos demais créditos

MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

Este tópico diz respeito à avaliação de 48 colheitadeiras inventariadas em 31 de dezembro de 1988.

A fiscalização avaliou a colheitadeira na forma autorizada no artigo 187, inciso II do RIR/80, ou seja, por 70% do valor do maior preço de venda no período-base, por falta de sistema de contabilidade de custo integrado

Por outro lado, a recorrente alega que possui contabilidade de custos integrada e coordenada e conforme autorizado pelo Parecer Normativo CST nº 06/79, está autorizada a proceder a avaliação pelo custo médio ponderado de produção ou pelo custo das produções mais recentes (PEPS) ou, ainda, com base no preço médio de venda, subtraída a margem de lucro e, portanto, inexistente qualquer infração.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA OPERACIONAL

A despesa operacional questionada refere-se a despesa com festa de confraternização realizada em Porto Alegre(RS) para os funcionários das empresas que integram o Grupo Iochpe e que a autuada pagou a totalidade da despesa.

A recorrente argumenta que fiscalização se equivocou em função de um documento interno da mesmas, no qual este jantar de confraternização foi denominado de "Jantar CIP" (CIP = Cia. Iochpe de Participações) mas que este jantar foi assim denominado porque foi coordenado pela Companhia Iochpe, abrangendo várias empresas do grupo, tendo sido a despesa correspondente devidamente rateada entre as empresas participantes e a recorrente aparece como patrocinadora do evento.

Acrescenta que, o fato de o documento interno consignar "Jantar CIP" não prova absolutamente que a recorrente não tenha legítimo interesse no evento e na própria presença do mesmo de representantes de acionista controladores, interesse este que é suficiente para justificar a despesa correspondente como operacional e portanto a decisão recorrida deve ser reformada.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

A autoridade lançadora entendeu que tratar-se-ia de despesas de interesse de outra pessoa jurídica (Cia. Iochpe de Participações) contabilizada como despesa operacional da recorrente.

No julgamento de 1º grau, a autoridade julgadora singular funda a sua decisão no fato de que os documentos arrolam a participação sempre de mais de uma empresa e a autuada não pleiteia que seja considerado a parte exclusiva da mesma, mas sim, sustenta que o total das despesas referem-se aos encargos da impugnante e isto não pode ser aceito, pois, seria contrário ao que os documentos comprovam.

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

A autoridade monocrática respalda a sua decisão no Acórdão nº 103-8.605/88 do Primeiro Conselho de Contribuintes e no fato de que as publicidades realizadas conjuntamente entre empresas, todas as participantes tem que, pormenorizadamente, demonstrar os benefícios, relações e ônus de cada uma sob pena de, em caso contrário, não ser admitida a dedutibilidade.

No recurso voluntário, a recorrente esclarece que a afirmação do ilustre julgador singular no sentido de que "a autuada não pleiteia que seja considerado a parte exclusiva da mesma, mas sim, sustenta que o total das despesas refere-se aos encargos da impugnante" evidencia que, efetivamente, não houve entendimento dos fatos pelo Senhor Delegado porque as Notas Fiscais emitidas pela empresa de publicidade correspondem a 100% das despesas por ela assumidas e esse valor já é o resultado do rateio das despesas efetuadas entre as empresas do Grupo.

Acrescenta que o que a recorrente pleiteia é que a sua participação nas despesas decorrentes do rateio seja considerada como seu encargo, como efetivamente foi visto que não pleiteou, como indevidamente afirmado pelo julgador singular, que o total das despesas, seja considerado encargo seu.

Finalizou o recurso voluntário, aduzindo que face a improcedência das exigências apontadas, sejam restabelecidos os prejuízos fiscais declarados.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido por esta Câmara.

**APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE CORREÇÃO
MONETÁRIA**

A correção monetária considerada indevidamente apropriada corresponde a atualização do valor do imposto sobre a renda que incidiria sobre a parcela de comissão sobre venda contabilizada como despesas operacionais.

A recorrente entende e foi confirmada pela PRICE WATERHOUSE, em parecer de fls. 807/810, que como a comissão é necessária para a concretização da venda, a despesa deve ser apropriada no mesmo período em que a receita foi reconhecida e, portanto, teria ocorrido uma antecipação no pagamento do Imposto sobre a Renda e como tal, estaria caracterizado um crédito no Ativo Circulante e com contrapartida no grupo Patrimônio Líquido, onde gera despesa de correção monetária passiva (glosada).

A comissão sobre a venda foi contabilizada como despesas operacionais e, portanto, diferentemente de custo, deve ser apropriada e deduzida como despesas operacionais no momento em que se materializa o direito do representante comercial de receber o respectivo valor.

Sobre o tema, examine-se o artigo 32 da Lei nº 4.886, de 09 de dezembro de 1965 que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos que determina “verbis”

“Art. 32 - O representante comercial adquire direito às comissões, logo que o comprador efetue o respectivo pagamento ou na medida que o faça, parceladamente.”

Assim, antes de o comprador efetuar o pagamento, a comissão não passa de mera expectativa de direito do vendedor e para a empresa constitui uma despesa futura e que pode ser apropriada como despesas operacionais somente quando preenchido o requisito prescrito no texto acima transcrito. Entendo que esta colocação é válida, inclusive, para os outros vendedores, não autônomos, face ao comando inserto no artigo 5º da mesma Lei onde explicita que : *somente será devida remuneração, como mediador de negócios comerciais, o representante comercial devidamente registrado.*

O critério de contabilização de despesas de comissão é de livre escolha do contribuinte mas a sua apropriação como despesas operacionais só pode ocorrer quando configurado o direito de percepção pelo prestador dos serviços de mediação, face a condição suspensiva, nos precisos termos do disposto nos artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional.

A Secretaria da Receita Federal interpretou com muita propriedade a matéria em foco, quando expediu o Parecer Normativo CST nº 07/76, quando concluiu que:

“Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.”

Nesta sequência, endosso o entendimento contida na decisão recorrida porque inócorre antecipação do pagamento do imposto sobre a renda que incidiria sobre a parcela da comissão tendo em vista que a mediação na venda, embora concretizada, a obrigação de pagamento estava com a condição suspensiva até que o comprador pague a compra efetuada.

Deve ser mantida a exigência correspondente a este tópico.

MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

O levantamento completo a que se refere a autoridade fiscal foi realizado com base no documento interno da autuada denominada de **CONTROLE DE QUALIDADE - LIBERAÇÃO** onde indica a referência e o modelo da colheitadeira, o respectivo número de série ou chassi, data de início da fabricação, data da verificação pelo setor de controle de qualidade e data de entrega para o estoque e, ainda, encontra-se sem preenchimento os campos correspondente a faturamento e a respectiva data.

Com base nestes documentos, a fiscalização elaborou o demonstrativo ao final de cada período-base, indicando o número do chassi, referência (modelo), data de liberação da linha de montagem, número de nota fiscal de venda, data da venda, número da nota fiscal de remessa e data da remessa.

Nos documentos em que os campos correspondentes ao faturamento e a respectiva data não estavam preenchidas foram confrontadas com as notas fiscais e encontrando-se notas fiscais emitidas no período-base subsequente ao da montagem (entrega para o estoque), foi considerado como omitido no estoque e, conseqüentemente, no Registro de Inventário vez que este livro não identificava as colheitadeiras pelo número do chassi.

Fundado neste demonstrativo, foi presumido que estas colheitadeiras encontravam-se no pátio do estabelecimento industrial e tendo sido omitido nos estoques, deveriam ser computados como **MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS**, arbitrando-se o custo de produtos acabados tomando-se o percentual de 70% (setenta por cento) do maior preço de venda do modelo da colheitadeira e calculando-se o valor do imposto postergado.

O valor do imposto postergado foi calculado pela diferença do valor da OTN/ORTN entre um balanço e outro, do imposto que incidiria sobre o custo majorado das colheitadeiras consideradas omitidas do estoque.

EXEMPLO: no balanço de 31/12/85 foi considerado omitido 47 colheiteiras prontas que avaliado em 70% do maior valor de venda, o estoque teria sido sub-avaliado em Cr\$ 14.820.366.981,00 e daí o cálculo:

Cr\$ 14.820.366.981 / 80.047,00(ORTN JAN/86)=185.144,29 ORTN x 45%=83.314,93 ORTN
Cr\$ 14.820.366.981/105,45(ORTN JUN/86) = 63.244,81 ORTN X 45% = (63.244,81) OTN
INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE IRPJ 20.070,12
OTN

Esta metodologia de cálculo foi aplicada no períodos-base encerrado em 30/06/86 e nos demais períodos-base foi computado o montante do custo considerado majorado, sem cogitar-se de postergação vez que a empresa apurou apenas prejuízo fiscal nos respectivas exercícios.

De 180 colheiteiras nesta situação, 45 unidades já havia sido remetidas mediante nota fiscal de simples remessa, no período-base e, posteriormente, ou seja, no período-base subsequente foram emitidas as respectivas notas fiscais de venda e este fato não havia sido explicitado nem nos Termos de Verificação Fiscal e nem nos fundamentos da decisão motivo porque o Conselheiro Relator não entendeu e nem poderia entender como uma colheiteira tivesse saído do estabelecimento e, ainda, assim deveria constar do livro Registro de Inventário.

Desde a fase impugnativa, a autuada vinha insistindo que existiam aproximadamente 280 (duzentos e oitenta) notas fiscais emitidas, sem a indicação número de série e que, na prática, nem sempre a colheiteira remetida para a demonstração ou faturada permanecia com o comprador vez que, ocorria com certa frequência, por ocasião da entrega efetiva, entretanto, não se concretizava a entrega de colheiteira do mesmo número de série daquela baixada do estoque e isto ocorrida, por vezes, em função da própria opção do comprador de levar uma determinada máquina.

Vinha insistindo, também, ainda na fase impugnativa que incorre a alegada majoração de custos porque, nos exercícios objeto de fiscalização, os custos são apropriados no

mesmo momento da contabilização da venda tendo em vista que a sua contabilidade transfere da conta do estoque para a conta de custo de produtos vendidos e este fato não objeto de apreciação na decisão de 1º grau visto que adotou o levantamento feito pelo autuante, sem levar em consideração os fundamentos e das razões expostas pela impugnante.

A não apreciação de fatos relevantes para o deslinde do litígio, seria motivo suficiente para a decretação da nulidade da decisão de 1º grau, por cerceamento do direito de defesa mas face ao que dispõe o artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, deve ser apreciado o mérito da exigência.

O fato de existir 280 notas fiscais, sem indicação do número de série de colheitadeiras e a falta de correlacionamento destas notas fiscais com 180 colheitadeiras consideradas omitidas no livro Registro de Inventário e tendo em vista que em 1980, por ocasião da auditoria seria impossível contar a quantidade de colheitadeiras que se encontravam no pátio do estabelecimento industrial, torna-se duvidosa a conclusão apontada pela fiscalização e endossada pela autoridade julgadora de 1º grau.

Por outro lado, o documento denominado CONTROLE DE QUALIDADE - LIBERAÇÃO é um simples documento interno e auxiliar de controle e que, pelo que consta dos autos, não foram confrontados com o Sistema de Custo que, segundo afirmação da recorrente, estaria integrado e coordenado com a contabilidade.

Sobre a utilização de documentos de controle interno, para fins de apuração do lucro tributável pelo Imposto sobre a Renda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão nº CSRF/01-0.791, decidiu pela improcedência do lançamento quando a fiscalização não demonstra de forma inequívoca que resultou prejuízo para o erário, nos seguintes termos:

“OMISSÃO DE RECEITAS - DOCUMENTOS DE CONTROLE INTERNO - Não pode subsistir a imputação de omissão de receitas, com base em documentos de controle interno, se a fiscalização não comprova, definitiva e indubitavelmente, que tais documentos não compuseram as notas fiscais de serviços devidamente escriturados.”

Além disso, ainda na fase impugnativa, a autuada comprovou com documentação anexada, às fls. 656 a 676, que possui registro permanente de controle de estoque, mediante sistema de processamento eletrônico de dados e, portanto, sem confronto daqueles documentos de controle interno com o controle permanente de estoque jamais poderia demonstrar a verdade material a que se refere a recorrente na manifestação apresentada, às fls. 2258/2290.

No Termo de Diligências, de fls. 2446/2447, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional designado para cumprir a Resolução nº 101-02.265/96 listou todas as notas fiscais de venda, com e sem indicação do nº do chassi, registrando, ainda, a quantidade de colheitadeiras fabricadas, vendidas, devolvidas e quantificando o estoque ao final de cada mês e ano.

Confrontando a quantidade de colheitadeiras consideradas omitidas no Auto de Infração e que totalizava 180 unidades, com o levantamento efetuado na diligência fiscal, constata-se as seguintes discrepâncias, por período-base:

PERÍODO BASE	QUANTIDADE OMITIDA DA APURADO NO AI	DIFERENÇA APURADA EM DILIGÊNCIA	
		MODELO 1175	MODELO 1170
1985	47	(1)	(1)
1986	72 (27 + 45)	(11)	5
1987	43	(10)	0
1988	18	55	(6)
TOTAIS	180	33	(1)

Comprovado no levantamento efetuado pelo diligenciante que a diferença de estoque é totalmente incompatível com a diferença aponta no Auto de Infração, confirma-se que a acusação fiscal baseada em documentos de controle interno de produção não tem consistência e não serve como prova de omissão de estoque.

Assim, entendo que no levantamento levado a efeito pela fiscalização ficou demonstrado apenas uma presunção de que poderia ter ocorrido omissão de estoque mesmo porque no quinquênio objeto de fiscalização, a recorrente produziu e vendeu aproximadamente

5.000 colheitadeiras e como a diferença presumida é de 180, este quantitativo representa menos de 4% (quatro por cento) do movimento e portanto, perfeitamente plausível que tenha decorrido de substituição ou troca de colheitadeira, como alega a recorrente.

De qualquer forma, a recorrente demonstrou que os fatos apontados pela fiscalização encerram dúvidas ponderáveis a ponto de induzir o relator extrair conclusão diversa sobre os fatos apurados e não convenientemente descrito pela autoridade lançadora. Esta Câmara, ao converter o julgamento em diligência teve como finalidade, não só esclarecer os pontos controversos mas dar uma oportunidade aos autuantes para reexaminar eventuais erros que tenham sido cometidas ou premissas adotadas mas preferiu persistir no ponto de vista inicialmente adotado e não se preocupou e aperfeiçoar o procedimento fiscal.

Nestas condições e na dúvida, sou pelo provimento do recurso voluntário, no tocante a este tópico, face ao disposto no artigo 112 e seu inciso II do Código Tributário Nacional.

APROPRIAÇÃO A MAIOR DE DESPESA OPERACIONAL

Este tópico diz respeito a postergação no pagamento do imposto em virtude de apropriação de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa calculada sobre:

- a) créditos relativos as vendas com Reserva de Domínio, e,
- b) créditos relativos as aplicações financeiras.

Sobre o primeiro item acima, a decisão recorrida está correta e consoante com a jurisprudência administrativa predominante.

Com efeito, o artigo 221, do RIR/80, determina “verbis”:

“Art. 221 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.”

§ 3º - Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real, podendo essa percentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresas. (grifei)

Assim, claro está que as vendas com reserva de domínio não podem compor a base de cálculo para aplicação do percentual de 3% para cálculo do valor da provisão e este entendimento está consagrado no Parecer Normativo CST nº 74/75.

Por outro lado, a falta de registro do respectivo contrato no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, consoante o disposto no artigo 129, item 5, da Lei nº 6.015/73 só perde a eficácia contra TERCEIROS e, como o comprador não é terceiro, mas sim, parte interessada no contrato de reserva de domínio, independe de seu registro no cartório.

Entretanto, quanto a inclusão de créditos relativos a aplicações financeiras, a razão está com a recorrente porque, embora houvessem precedentes julgados, a nível de Conselho de Contribuintes, somente com a expedição da Lei nº 8.981/95, quando em seu artigo 43 veio a explicitar que somente os créditos oriundos da exploração da atividade econômica da pessoa jurídica, decorrente de vendas de bens nas operações de conta própria, dos serviços prestados e das operações de conta alheia poderiam compor a base de cálculo para aplicação do percentual de provisão.

Assim, se a Lei nº 8.981/95 veio a limitar e definir os créditos que poderiam compor a base de cálculo, anteriormente a publicação daquela lei, não havia qualquer restrição e este entendimento já estava consagrada na firma jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, como comprova os Acórdãos, cujas ementas são transcritas abaixo:

“APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Os saldos de aplicações realizadas no mercado financeiro podem ser computados para efeito de determinar a base de cálculo da provisão para devedores duvidosos (Ac. 103.11457/92 - DOU 09/11/93).”

“CAUSA OU ORIGEM DOS CRÉDITOS - Na interpretação do art. 221 do RIR/80, não cabe fazer distinções, a respeito da causa ou origem dos créditos que servem de base de cálculo da provisão, não previstas expressa ou implicitamente no texto legal (Ac. 101-79.573/89 - DOU 28/05/90).”

Desta forma, deve ser excluída da exigência a parcela de NCz\$ 3.269.116,15, correspondente a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, calculada no exercício de 1990, conforme demonstrativos de fls. 550 a 552 e Quadro Demonstrativo nº 18, de fls. 547.

MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

Este tópico diz respeito a diferença de valor de avaliação do estoque de 48 colheitadeiras inventariadas no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1988, tendo em vista que a fiscalização arbitrou o valor da avaliação em 70% do maior valor de venda do produto acabado.

A recorrente alega e comprova, às fls. 2291/2293 que no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988 já havia implantado o Sistema de Custo integrado e coordenado com a contabilidade, inclusive com o rateio automatizado de despesas administrativas indiretas.

Além disso, em diligências realizadas, a fiscalização confirma que o Sistema de Custo adotado pela recorrente preenche os requisitos estabelecidos no artigo 186, § 1º do RIR/80.

Assim, não vejo como prosperar o arbitramento praticado pelos autuantes e portanto deve ser provido o recurso voluntário, relativamente a este tópico.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA OPERACIONAL

Neste tópico, discute-se a dedutibilidade de despesas com festa de confraternização realizada em Porto Alegre(RS), para funcionários das empresas que integram

o Grupo Iochpe e que a autuada pagou a totalidade das despesas e posteriormente, ficou comprovado que houve rateio proporcional entre as empresas integrantes do grupo.

Com o pagamento integral ou parcial das despesas pela recorrente, a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tende para a indedutibilidade de tais despesas, conforme os Acórdãos cujas ementas são transcritas abaixo:

“DESPESAS DE CONTROLADORA - São indedutíveis, na controlada, despesas realizadas pela controladora (Ac. 101-77.752/88 - DOU 12/04/88).”

“CONFRATERNIZAÇÃO - Somente as despesas com eventos de confraternização que alcancem todos os empregados são considerados dedutíveis (Ac. 105.3.818/89 - DOU 14/09/90).”

“DESPESAS COM RECEPÇÕES - São indedutíveis, como despesas operacionais, os gastos com recepções. Essas despesas não são necessárias porque não se ligam às transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica recorrente e também não são usuais ou normais no transações, operações ou atividades dessa mesma pessoa jurídica, a qual teve por objeto a administração de imóvel (Ac. 104-8.683/91).”

Consoante as peças acostadas aos autos, mesmo que fosse festa de fim da ano, não participaram todos os empregados da recorrente e, ainda, as despesas não estão vinculadas as atividades da recorrente e nem são normais ou usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela mesma. A controladora pode ter interesse em promover a festa de confraternização porque a sua lucratividade depende do desempenho das controladas mas o desempenho da controlada independe da controladora.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE DESPESA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

A decisão recorrida não aceitou a dedutibilidade das despesas relacionadas com propaganda e publicidade em virtude de os documentos/comprobatórios não demonstram os benefícios, relações e ônus de cada um dos participantes

No caso dos autos, não há dúvida que os serviços de publicidade e propaganda foram prestados, embora tenha sido coordenado pela empresa controladora do grupo

De fato, as provas acostadas aos autos, inclusive a fita de vídeo cassete comprova que o nome da máquina agrícola IDEAL foi veiculada, de forma clara e insofismável e portanto, entendo que os gastos efetuados tiveram a repercussão almejada pela campanha promocional conjunta.

Não se trata de campanha institucional de um determinado produto ou marca, rateada entre os interessados e que o Acórdão nº 103-8.605/88 entendeu ser devida a estipulação de certos limites e regras como a escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o fato na empresa coordenadora do evento. Neste caso, a marca e o nome da recorrente foi veiculada e, portanto, está satisfeito o requisito de prova exigido pela legislação tributária vigente.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes milita a favor da recorrente, tendo em vista os seguintes Acórdãos cujas ementas estão transcritas abaixo:

“CAMPANHA PUBLICITÁRIA CONJUNTA - Despesas de propaganda decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, são dedutíveis, desde que satisfeitos certos requisitos de prova que a própria ação fiscal deve perquirir ao ponto de esgotar as possibilidades de determinação da verdade material. Dado provimento ao recurso (Ac. 101-80.457/90 - DOU 15/10/90).”

“PROPAGANDA E PROMOÇÃO INSTITUCIONAL - Os programas da chamada propaganda institucional levados a cabo pela Ford do Brasil S/A e rateados, no todo ou em parte, pelas concessionárias que vendem os seus veículos são despesas dedutíveis, se comprovada a utilização da publicidade por empresa de propaganda regular perante o fisco (Ac. 103-10.445/90 - DOU 20/11/90).”

PROCESSO Nº : 13063 000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

Não pairando qualquer dúvida quanto a realização de publicidade no nome da recorrente e como a ação fiscal não levantou qualquer óbice quanto a idoneidade das empresas prestadoras dos serviços de propaganda e publicidade, entendo que o recurso deve ser provido, relativamente a este tópico

FINALMENTE

As parcelas consideradas tributáveis e exoneradas da incidência do imposto de renda podem ser demonstradas no quadro abaixo:

TIPO DE INFRAÇÃO	P/B	VLR.LITÍGIO	EXCLUÍDO	MANTIDO
CMB-imposto antecipado	85	2.717.538.349,00	0	2.717.538.349,00
	1/86	1.842.370,00	0	1.842.370,00
	2/86	809.021,18	0	809.021,18
Omissão de estoque	85	20.070,12	20.070,12	0
	1/86	18.549,53	18.549,53	0
	2/86	17.784.529,05	17.784.529,05	0
	87	84.192.577,00	84.192.577,00	0
	88	370.588.962,00	370.588.962,00	0
Provisão p/ Dev.Duvid.	85	312,17	0	312,17
	2/86	448.996,26	0	448.996,26
	89	3.476.193,37	3.269.116,15	207.077,22
Arbitramento - estoque	88	784.629.972,49	784.629.972,49	0
Festa de confraternização	2/86	411.627,68	0	411.627,68
Publicidade conjunta	2/86	6.932.255,24	6.932.255,24	0

Outrossim, em consonância a jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão nº CSRF/01-01.773/94 deve ser afastada a cobrança da TRD - Taxa Referencial Diária, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

PROCESSO Nº : 13063.000002/91-17
ACÓRDÃO Nº : 101-91.827

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial para excluir da matéria tributável as parcelas de 20.070,12 ORTN e 18.549,53 ORTN, respectivamente, nos períodos-base de 1985 e 1º semestre de 1986, bem como, as parcelas de Cz\$ 24.716.784,29, Cz\$ 84.192.577,00, Cz\$ 1.155.218.934,49 e NCz\$ 3.269.116,15, respectivamente, nos exercícios de 1987 (período-base 2º semestre de 1986), 1988, 1989 e 1990, bem como afastar a incidência da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 1998



KAZUKI SHIOBARA

RELATOR