



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

Processo nº. : 13890.000221/98-20  
Recurso nº. : 121425  
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1996  
Recorrente : ATTA KILL IND. COM. DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS – SP.  
Sessão de : 13 de julho de 2000  
Acórdão nº. : 101-93.107

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES PAGAS EM DECORRÊNCIA DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não implica afronta ao disposto nos artigos 232 e 242 do RIR/94 a simples estipulação de preço com base em percentual do faturamento nos contratos de prestação de serviços celebrados com empresas sócias quotistas, quando os serviços são essenciais à atividade da tomadora e a fiscalização não contesta sua efetiva prestação .

CSLL- EXIGÊNCIA DECORRENTE- Tendo em vista o nexo lógico entre a exigência formalizada no auto de infração relativo ao IRPJ e a relativa à Contribuição Social, as soluções adotadas hão que ser consentâneas.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Atta Kill Indústria e Comércio de Defensivos Agrícolas Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 121.425  
Recorrente : ATTA KILL IND. COM. DE DEFENSIVOS AGRÍCOLA LTDA.

## RELATÓRIO

Contra Atta Kill Indústria e Comércio de Defensivos Agrícolas Ltda. foram lavrados os autos de infração de fls. 01/09, por meio dos quais estão sendo exigidos créditos tributários referentes a Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do exercício de 1996, correspondente ao ano-calendário de 1995, nos quais estão compreendidos multa por lançamento de ofício de 75% e juros de mora.

As irregularidades que deram causa às exigências, segundo os autos de infração, consistiram custos ou despesas não comprovados, apurados conforme Termo de Constatação Fiscal, tendo sido indicado enquadramento legal nos artigos 195, I, 197, 242, 243, 889 do RIR/94 e, para a CSL, art. 2º e parágrafos da Lei 7.689.88 e art. 57 da Lei 8.981/95.

O Termo de Constatação Fiscal de fls. 10/16, que faz parte integrante do Auto de Infração, descreve os fatos da seguinte forma :

### **“1. ESTRUTURA OPERACIONAL DA CONTRIBUINTE:**

*A Atta Kill. Conforme seu contrato social, possui dois acionistas, ambos com participação de 50% : FERTIBRÁS S/A ADUBOS E INSETICIDAS....e SEMENTES AGROCERES S/A.*

*A empresa não possui espaço físico para o desenvolvimento de suas atividades, as quais são inteiramente terceirizadas pelas suas acionistas, prestadoras de tais serviços, fato este, que pode ser observado em sua DIRPJ , uma vez que não dispõe sequer de folha de pagamento, quer a dirigentes, quer a empregados.*

*A Atta Kill adquire a matéria-prima principal, sufluramida HB, de um fornecedor no exterior, GRIFFIN CORPORATION, a qual é entregue à Fertibrás para industrialização de seu produto. De outra parte, as atividades administrativas-financeiras são gerenciadas pela Agroceres e as comerciais por ambas as acionistas.*

### **2. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

*Com sua acionista SEMENTES AGROCERES, a empresa mantém um contrato de prestação de serviços administrativos, tais como, controlo fiscal, contábil, de custos e estoques, financeiro,*

importação e exportação, serviços jurídicos, subsídios no planeamento e organização estratégica do produto, avaliação de desempenho do mercado de defensivos agrícolas, supervisão de promoções publicitárias, além de outros.

Com a FERTIBRÁS, outra acionista, o contribuinte mantém um contrato de industrialização por encomenda do seu produto *isca formicida à base de sulfuramida*, fornecendo a matéria-prima, os respectivos materiais secundários e de embalagem e assumindo despesas de entrega.

Com ambas as empresas, é mantido um contrato de Representação Comercial e Outras Avenças, conferindo a elas a representação comercial das iscas formicidas, denominadas MIPIS e MIREX S, a fim de promoverem a respectiva venda, mediante agenciamentos de pedidos de compra em todo território nacional.

Destacamos que, nas cláusulas 7ª, 12ª e 13ª do contrato de representação comercial consta :

**Cláusula 7ª**- Correrão por conta exclusiva de Agroceres e Fertibrás as despesas inerentes ao exercício da representação ora conferida, tais como manutenção de suas instalações, locomoção, viagens, estadias, porte postal, selos, telex, fac-símile e telefone.

**Cláusula 12ª**- Agroceres e Fertibrás realizarão teste de controle de qualidade no produto em intervalos especificados por Atta Kill e manterão registros dos aludidos testes.

**Cláusula 13ª**- AttaKill permitirá que Agroceres e Fertibrás, por seus agentes ou representantes, realizem inspeções de campo, bem como na unidade industrial a qualquer tempo, durante o horário comercial, para o fim de inspecionar as instalações, equipamentos e materiais utilizados.

### **3. REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS**

Quanto ao custo pela contratação dos serviços prestados pela empresas acionistas. Foram estabelecidos os seguintes percentuais sobre a RECEITA LÍQUIDA MENSAL:

SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO PAGOS À FERTIBRÁS.....	14%
SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PAGOS À AGROCERES.....	12%
SERVIÇOS DE COMERCIALIZAÇÃO PAGOS À FERTIBRAS.....	12,5%
SERVIÇOS DE COMERCIALIZAÇÃO PAGOS À AGROCERES.....	12,5%
<b>PERCENTUAL TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA PAGO PELA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.....</b>	<b>51%</b>

É importante destacar ainda que, além dos serviços acima, a fiscalizada, em decorrência da cessão das marcas 'Mipis' e Mirex S', pela Agroceres e Fertibrás, detentoras das respectivas marcas, remunera, a cada uma delas, a título de comissão, um adicional de 0,5% da receita líquida, elevando para **52% o total de sua receita comprometida a pagamentos a suas acionistas.**

Em atendimento ao nosso Termo...no qual...solicitamos justificativas de tais percentuais....., considerando-se os conceitos de custo e despesas operacionais definidos nos artigos 232 e 242 do RIR/94, respectivamente, o contribuinte esclareceu apenas "haver um ganho de escala para a contratada e uma sensível economia

*para a contratante”, deixando de apresentar qualquer demonstrativo de custo ou pesquisa efetuada junto a outros fornecedores de tais serviços.*

#### **4. ATIVO IMOBILIZADO**

*Conforme relatório dos bens do imobilizado da Atta Kill, observamos que a empresa dispõe de uma grande quantidade de máquinas e equipamentos utilizados na produção de seus produtos, tais como :*

- 5 máqs. Autom, transwrap.....*
- 6 cromatógrafos.....*
- 7 integradores processador.....*
- 8 colunas caterpillar HP.....*
- 9 estabilizadores de voltagem.....*
- 27 máqs. Auto. Transwrap.....*
- 28 compressores....*
- 30 instrumentos de pesagem....*
- 32 sistemas de aquecimento.....*
- mão de obra para montagem elétrica.....*
- 32 DD-DTS-HT-30 traço elétrico.....*
- mão de obra de isolamento.....*
- etc.*

*Em atendimento ao nosso termo fiscal..., onde questionamos onde se encontravam tais máquinas e equipamentos,..... o contribuinte esclareceu que os mesmos se encontram instalados na unidade industrial da Fertibrás, .....*

*A fiscalizada efetua constantes investimentos em imobilizado para instalação e utilização pela Fertibrás.....conforme Nota Fiscal nº 35.669, de 01/08/95, .....*

*Intimado....a apresentar cópia dos contratos de locação de suas máquinas e equipamentos....., o contribuinte apresentou uma cópia do “Instrumento Particular de Cessão de Equipamentos para Produção por Encomenda”.....*

*A quantidade de máquinas e equipamentos cedida à Fertibrás .....é bem superior àquela constante do contrato de cessão, conforme pode ser observado em nossa relação.*

*Importante ressaltar que, mesmo cedendo gratuitamente seus equipamentos...., a fiscalizada contabiliza a despesa de depreciação.....*

#### **5. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL**

*No intuito de convalidarmos os valores apresentados como custo de produção, de acordo com os critérios definidos nos artigos 232 do RIR/94, intimamos o contribuinte...a justificar tais custos, previamente definidos no contrato de prestação de serviços, em função da receita líquida da fiscalizada.*

*Em atendimento... não foi apresentada planilha dos custos efetivamente incorridos, sendo informado apenas que tal procedimento operacional acarretou um ganho de escala para prestadora do serviço por utilizar sua estrutura produtiva e uma sensível economia para a contratante.*

*Conforme o referido artigo, na apuração do custo de produção, devem ser considerados os valores efetivamente aplicados na produção, os quais não puderam ser claramente identificados pela fiscalização.*

.....  
*...intimamos novamente o contribuinte a apresentar um detalhamento de todos os serviços prestados, o volume e o valor correspondente, ocorridos em 1995, referentes aos contratos mantidos com a Agroceres e Fertibrás.....*

*A Atta Kill não definiu detalhadamente tais serviços e seus respectivos preços.... Justificou que 12% de sua receita líquida correspondem a despesas administrativas, uma vez que esse é o percentual médio do GRUPO AGROCERES (consolidado) encontrado entre "despesas gerais e administrativas" e as "vendas líquidas" do Grupo.....*

*Ora, não se pode aceitar que a relação entre despesas e receitas de uma empresa seja a mesma que a outra. A origem dos percentuais apresentados ...referem-se apenas ao Grupo Agroceres. Além do que, esta não é a forma prevista no artigo 242 do RIR/94 para justificar despesas operacionais;*

.....  
*A mesma justificativa foi apresentada para as despesas comerciais, onde o percentual de 15.38% no ano de 1995, encontrado na relação entre "despesas comerciais" e "vendas líquidas" do GRUPO AGROCERES, embasou o percentual de 12.5% sobre a receita líquida da Atta Kill como tal despesa.*

*Quanto ao custo de industrialização, foi estabelecido um percentual sobre a receita líquida da Atta Kill, considerando-se, portanto, que os custos unitários variam não em função da valoração dos elementos que os compõem, mas sim, em função da variação da receita líquida da empresa ao longo dos períodos, em dissonância ao artigo 232 do RIR/94,...*

*A dedução de despesas decorrentes de tais contratos com empresas ligadas, no caso, as acionistas Agroceres e Fertibrás, não preenche os requisitos da normalidade e usualidade, previstos no parágrafo 2º do art. 242, uma vez que os preços para cada serviço prestado são variáveis, podendo ocorrer preços diferentes mês a mês, não em função da prestação efetiva dos serviços e dos dispêndios incorridos, mas sim, da receita da fiscalizada. E ainda complementa o PN CST nº 32/81:*

*"5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se*

*VF*

*apresenta de forma usual, costumeira, ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."*

.....  
*Assim, não é normal nem usual, arbitrar-se a despesa como sendo um percentual da receita, ficando a empresa, dessa forma, sem seu principal suporte que é a sua comprovação. Não se pode aceitar como comprovação de despesa um valor arbitrário lastreado em convenção particular, em detrimento às normas legais claramente definidas no Regulamento do imposto de Renda.*

*Conforme Acórdão n.º 101-84.435/92, DO 23/09/94, numa situação similar, em que manteve integralmente o crédito tributário, o relator discorre:*

*"7- Poder-se-ia admitir que a inexistência de receitas da atuada faria supor não ter ela operado ativamente no curso de determinado mês, o que geraria a possibilidade de também inexistirem despesas.*

*8- Contudo, este é o fato que faz crer serem as despesas mero arbítrio das partes contratantes, e como tal, refogem elas às principais características impostas no sentido de se admitir sua dedutibilidade, pois fica automaticamente descartada a possibilidade de sua comprovação, quando ocorrentes as receitas das vendas operadas pela atuada.*

*9- Ora, a comprovação das despesas é tão necessária e imprescindível como sua efetivação ou incorrência para fins de sua dedutibilidade na determinação do lucro da pessoa jurídica, sendo esses princípios inafastáveis no deslinde de qualquer discussão sobre a matéria.*

*10- Não comprovada a necessidade ou a normalidade, ou, mesmo, a existência efetiva da despesa, não há como julgar adequados os pagamentos referidos nos autos."*

*O artigo 214 do RIR/94 discorre sobre a necessidade de uma definição precisa dos custos e despesas, determinando que a escrituração do contribuinte deve ocorrer com **individualização e clareza**. E, ainda, a decisão da autoridade singular do referido Acórdão n.º 101.84.435, acrescenta sobre o assunto:*

*"1) que a legislação do imposto de renda sujeita o resultado do exercício à comprovação, por meio de escrituração idônea e precisa, baseada em documentos que justifiquem a legitimidade dos registros contábeis;*

*2) que o documento probatório há que conter pormenores de forma a relacionar indiscutivelmente o dispêndio (custo ou despesa) com a natureza da operação realizada e identificar com exatidão a importância registrada";*

*Saliente-se que, além das despesas determinadas a partir de percentuais fixos sobre a receita líquida, anteriormente referidos, ou seja, 14% referente ao custo de industrialização pagos à Fertibrás, 12% a título de despesas administrativas pagos à Agrocere, 25% referentes à prestação dos serviços de comercialização (12,5% para cada acionista), e 1% decorrentes de marcas e patentes (0,5% a cada acionista), totalizando 52%, a fiscalizada assume os seguintes ônus:*

*a) Para produção do seu produto final, a Atta Kill fornece à Fertibrás todos os insumos necessários (matéria-prima e material de embalagem), os quais, no ano de 1995, corresponderam a 40,2% de sua Receita Líquida, além de assumir todo o custo de transporte que*

*YF*

nesse mesmo ano foi da ordem de 4,2% da receita. E ainda, colaborando gratuitamente com a Fertibrás, fornece o ativo permanente utilizado na industrialização.

b) Para execução de seus serviços administrativos-financeiros, a fiscalizada fornece todo material de escritório, materiais auxiliares e de expediente, bem como todo o suporte de informática.

c) Para a comercialização de seus produtos, a empresa assume as despesas de viagem, diárias e ajudas de custo na análise de seus produtos e outras causas; promoção de eventos materiais promocionais; brindes e presentes; despesas com veículos; marcas e patentes, etc., apesar de algumas dessas despesas estarem previstas no respectivo contrato, conforme cláusulas 7ª, 12ª e 13ª retro citadas.

Depreende-se então que, na sistemática adotada pela fiscalizada, esta arca com todos os custos e despesas e ainda suporta mais um encargo "extra" de 52% sobre a sua receita líquida.

Outra questão a ser destacada são os procedimentos usuais e normais no mundo dos negócios. Supondo-se que não existisse vínculo entre as empresas, contratante e contratadas, as condições de pagamento certamente seriam diferentes. Observa-se aqui o arbítrio dos custos e despesas operacionais, com a prestação de serviços somente por pessoas ligadas, em detrimento de uma livre concorrência de mercado. Com relação ao abuso do poder econômico, esclarece o PN CST 143/75:

"5. Além disso, dispositivo constitucional poderá ser ferido, a se admitir procedimento de que se cogita, eis que a Constituição Federal, no Título III (redação da Emenda nº 1, de 17/10/69), ao tratar da Ordem Econômica e Social, reza ser um dos princípios a repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, pela eliminação da concorrência e pelo aumento arbitrário dos lucros (art.160, inciso V). Com efeito, a admissibilidade de contratos através dos quais as empresas supridoras se comprometem a se abastecer de mercadorias apenas junto a certos fornecedores, pode conduzir às situações vedadas na Carta Magna.

6. O fato de sujeitar-se a empresa suprida à exigência da supridora de não adquirir mercadoria a outros fornecedores, não tem o condão de caracterizar a remuneração adicional como despesas necessárias às atividades da primeira, em se considerando a possibilidade a todos assegurada de exercer o seu comércio numa economia de livre concorrência".

Dessa vinculação entre as empresas, pode-se depreender que o real motivo dessas despesas contratuais é o interesse econômico, pois, além de se beneficiarem dos pagamentos, elaboraram um planejamento tributário, ficando assim prejudicada a comprovação de sua necessidade com a realidade dos preços cobrados. Sobre esse interesse econômico discorre o relator do Acórdão 101-84.435/92:

"11. Demais disso, restada provada a vinculação entre as partes contratantes, fica a impressão marcante que ambas as empresas

*(controladora e controlada), previram forma de repartição de lucros, ou, mesmo de repartição de resultados da autuada em favor da controladora, através de dispositivo que permitisse a geração de despesas pagas em lugar de lucros distribuídos, ou até de tributação em conjunto, não prevista em lei."*

*Na apuração dos valores efetivamente pagos a título de prestação de serviços administrativos, de produção e de comercialização, decorrentes da aplicação das alíquotas previstas nos respectivos contratos sobre a receita líquida, encontramos divergência entre os valores por nós calculados e aqueles apresentados pelo contribuinte.*

*Intimado a esclarecer tal divergência, o contribuinte justificou que o conceito de receita líquida previsto nos contratos diverge do conceito contábil. Os contratos não consideram as devoluções de vendas, as quais não foram deduzidas do faturamento. Dessa forma, a base de cálculo utilizada para as despesas contratuais de R\$ 25.558.124,00 diferiu do valor registrado contabilmente como receita líquida de R\$ 25.353.138,00. Foram efetivamente pagos a título de despesas operacionais os seguintes valores:*

DESCRIÇÃO DA DESPESA	RECEITA LÍQUIDA	CONTRATO	VR, DESPESA
	R\$	%	R\$
CUSTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	25.558.124,00	14	3.578.137,00
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	25.558.124,00	12	3.066.974,00
DESPESAS COMERCIAIS	25.558.124,00	25	6.389.531,00
	<b>TOTAL DA DESPESA</b>		<b>R\$ 13.034.642,00</b>

*Para finalizar, esclarecemos que somente foram aceitas as despesas devidamente comprovadas através de documentação hábil e idônea, que atenderam aos critérios de normalidade e de usualidade, e que se enquadram nos conceitos definidos pelos artigos 232 e 242 do Regulamento do Imposto de Renda. Assim, aquelas despesas criadas através de acordos particulares, em desacordo com as normas legais, salvaguardando apenas o interesse econômico das empresas ligadas à fiscalizada, foram glosadas por esta fiscalização."*

Inconformada, a empresa impugnou as exigências, alegando, em síntese, que :

- a) a fiscalização foi imprecisa na indicação e no enquadramento legal da infração supostamente praticada, tendo colocado em dúvida quer a necessidade, quer a efetividade dos serviços prestados, questionando tão somente a composição do custo de produção e a normalidade ou usualidade das despesas administrativas e comerciais.
- b) a autuante cometeu grave erro ao afirmar que a autuada disporia de grande quantidade de máquinas e equipamentos cedidos às sócias quotistas, confundindo

105

números que se referem aos códigos utilizados no sistema informatizado de controle do ativo imobilizado com a quantidade de itens correspondente;

- c) idêntico erro teria cometido a fiscalização ao confundir as despesas com assistência técnica ao "cliente-usuário", bem como com aprimoramento das iscas, suportadas pela autuada, com as despesas relativas à representação comercial, cujo ônus, conforme contrato, cabe às sócias;
- d) uma *joint venture* constitui a mais usual forma de associação de empresas distintas, para a exploração de atividades lucrativas de interesse comum, não havendo razão para contratar serviços de terceiros quando suas próprias sócias dispunham da experiência, equipamento e conhecimento necessários à produção das iscas formicidas, além da infra-estrutura administrativa e comercial;
- e) as operações realizadas geraram situação neutra do ponto de vista fiscal, pois os custos e despesas contabilizados na autuada representaram receitas tributáveis nas sócias quotistas;
- f) o fato de o custo dos bens produzidos expressar-se sob forma de percentual da receita líquida não configura desconsideração dos elementos descritos no art. 232 do RIR/94, além do que caberia à fiscalização, em face de sua inconformidade, verificar a composição do custo na contabilidade da empresa, pois não basta ao Fisco, como base para a autuação, sua insatisfação com os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, devendo fundamentar e justificar a acusação de modo a permitir a defesa;
- g) os requisitos de usualidade e normalidade da despesa devem ser interpretados segundo o item 5 do PN CST 32/91, e o debate em torno da normalidade e usualidade da despesa é despiciente *vis a vis* o requisito da necessidade, que é mais abrangente e independe do valor ou da habitualidade da despesa paga ou incorrida;
- h) conforme Acórdão 103-7.713/86, o Conselho de Contribuintes entendeu que "*se não se põe em dúvida a efetiva intermediação feita pela controladora, nem a sua necessidade, as comissões pagas, nos termos contratualmente ajustados, não sofrem restrições específicas quanto a limites só porque a beneficiária é controladora da sociedade devedora dessas comissões*";

YCF

- i) a fiscalização glosou as despesas de industrialização, administrativas e de comercialização, por corresponderem a percentual da receita líquida, mas não o fez quanto à remuneração pelo uso das marcas Mipis e Mirex S, não estando identificado qual o critério legal de avaliação ou elementos de comparação para considerar anormais os preços contratados com suas quotistas;
- j) uma autuação de mais de 15,3 milhões de reais não pode apoiar-se apenas na experiência ou no entendimento subjetivo da fiscalização quanto ao que seja despesa de valor anormal ou não usual;
- k) em processos relativos a distribuição disfarçada de lucros, a exemplo dos julgados colacionados por suas ementas, o Conselho de Contribuintes pacificou entendimento quanto ao ônus da prova por parte do Fisco;
- l) a justificativa dos valores dos custos e despesas glosadas encontra-se no volume e complexidade dos serviços prestados, pessoas, materiais e equipamentos empregados, volume de produtos industrializados, todo conforme relatórios, orçamentos, fluxogramas, etc. documentação anexada aos autos.

A autoridade de primeiro grau julgou inteiramente procedentes as exigências .  
Dentre as considerações constantes da decisão, vale destacar as seguintes:

“.....o cerne do presente litígio relaciona-se aos requisitos de dedutibilidade dos custos e despesas operacionais e à sua preservação, ou não, em face do procedimento adotado pela empresa de imputá-los com base em percentual da receita líquida da tomadora, conforme contratos de prestação de serviços.

.....o custo de aquisição ou de produção dos bens e serviços, quer perante a legislação do imposto de renda, quer sob o ponto de vista contábil, será sempre obtido mediante o cômputo de todos os gastos efetivamente incorridos na obtenção do bem ou da prestação do serviço.

No caso que aqui se cuida, o critério adotado pela impugnante de remunerar os serviços com base em percentual fixo e predeterminado incidente sobre a receita líquida de vendas, não permite ao Fisco e nem a ela própria, identificar se os valores desembolsados a esse título correspondem àqueles efetivamente incorridos no processo de obtenção do produto, de forma a atender ao disposto no artigo 232 do RIR/94.

A inobservância das regras estabelecidas no mencionado artigo 232, assim como o descompasso entre o critério adotado e a definição contábil de custo...fica mais evidenciada quando se constata que simples elevação ou redução no preço de venda do produto, implicaria modificação no seu custo de produção, mesmo nos casos em que tal alteração venha a ocorrer muito tempo

(até anos) após finalizada a prestação dos serviços e recebido o produto pela encomendante.

.....  
Alega a atuada que a autoridade fiscal não teria questionado a necessidade dos serviços prestados pelas sócias quotistas, nem a efetividade da prestação, tendo apenas entendido que tais despesas não preenchem os requisitos da usualidade e da normalidade.

.....  
Realmente, a autoridade não questionou a necessidade dos serviços. Todavia, essa ausência de questionamento não decorreu de suposta concordância com o procedimento adotado pela atuada e, sim da forma adotada na sua apuração e pagamento – com base em percentual da receita líquida de vendas, sem discriminação da composição e da natureza dos valores desembolsados – eliminando qualquer possibilidade de indagação ou verificação, por parte da autoridade fiscal.

.....  
.....não tendo a atuada individualizado as despesas, de forma a permitir a identificação de seus valores e natureza,,,,, descabida é a alegação de falta de questionamento da necessidade das despesas, porquanto, neste caso, sua aferição mostrou-se impossível.

.....  
É incontroverso que a legislação tributária, ao instituir que a dedutibilidade dos custos e despesas operacionais estaria condicionada à observância das prescrições quanto a sua regular **escrituração e comprovação**, impôs ao contribuinte o ônus da prova dos fatos assim registrados.

Desta feita, para serem dedutíveis, além de contabilmente escriturados, os custos e despesas devem estar devidamente identificados. Que pelos seus aspectos formais (faturas, notas fiscais, recibos etc.), quer pelos aspectos intrínsecos (identificação da operação, quantidades, valores, partes envolvidas, etc.).

.....  
...a única exegese possível ...é no sentido de que a necessidade há que ser aferida em relação à natureza da despesa, abstratamente considerada, ao passo que os requisitos de usualidade e normalidade devem ser mensurados diante de uma despesa concretamente considerada.

.....  
Ora, não é normal ou usual, no mundo dos negócios, remunerar serviços administrativos e comerciais, tendo como base percentual fixo e predeterminado da receita líquida da tomadora, renunciando a prestadora à possibilidade de cobrar o custo efetivamente incorrido, acrescido de eventual margem de lucro, para adotar como parâmetro dessa remuneração, base de custo variável, desconhecida e sobre a qual, em princípio, não tem qualquer ingerência.

.....  
Exatamente por ser o risco ínsito ao negócio mercantil, não se mostra normal ou usual uma empresa explorar determinada atividade econômica, sabendo, de antemão, que o negócio lhe será sempre lucrativo, podendo ainda,

mediante simples elevação de preço de venda de seu produto, ajustar seu lucro tributável da forma como melhor lhe convier, com repercussão no resultado tributável das empresas ligadas, de forma a obter uma tributação global que se lhe afigura mais apropriada.

.....  
.....outro seria o entendimento da autoridade fiscal se os contratos firmados com suas sócias quotistas previssessem, por exemplo, o pagamento dos custos efetivamente incorridos por FERTIBRÁS e AGROCERES na prestação dos serviços, acrescidos de uma remuneração a título de margem de lucro.....

.....  
Vale repisar, insurgiu-se a autoridade fiscal apenas contra o critério de apropriação do custo e das despesas, e não contra a expressividade de seu percentual em relação à receita, inexistindo, ainda, qualquer indício de que a autoridade fiscal aceitaria, como dedutível, percentual inferior.

.....  
Sustentando a tese de neutralidade quanto aos efeitos fiscais do procedimento adotado, afirma a atuada : *"Por derradeiro, cabe lembrar que os custos e despesas contabilizados pela impugnante, altos ou baixos, ingressaram em Agroceres e Fertibrás como receitas tributáveis, o que revela uma situação absolutamente neutra do ponto de vista fiscal..."*

Bem sabe a impugnante que inexistente verossimilhança nessa afirmação. Na verdade, a legislação do imposto de renda impõe a observância dos requisitos de dedutibilidade dos custos e das despesas, como forma de evitar, entre outros, a transferência de resultados entre empresas, mormente quando integrantes de um mesmo grupo econômico, com o objetivo de minimizar ou mesmo eliminar a tributação incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas envolvidas.

.....  
.....remunerar a cessão de marcas (pagar *royalties*) com base em percentual da receita líquida, é absolutamente normal ou usual no mundo dos negócios. É que nesse caso, tanto o cedente quanto o cessionário têm interesse comum.....

.....  
Já no caso de prestação de serviços de industrialização por encomenda, administrativos e comerciais, o interesse do prestador exaure-se no momento em que presta o serviço e passa a ter o direito de receber o respectivo preço, não havendo, pela própria essência do instituto, qualquer relação com as operações subsequentes realizadas pelo tomador dos serviços.

....."  
Inconformada, a empresa recorre a este Conselho.

Inicia por chamar atenção para os números comprovados pela documentação anexa à impugnação e não contestados, que demonstram que no ano

de 1995: a) a Fertibrás produziu mais de 7.000 toneladas de iscas formicidas com insumos fornecidos pela Recorrente; b) a Agroceres prestou serviços administrativos que incluíram 36.480 registros relativos a orçamento, 16.624 lançamentos contábeis, emissão de 1.167 notas fiscais de entrada, recebimento de 6,233 duplicatas, emissão de 1.800 cheques ; c) no campo das atividades comerciais funcionam 140 pessoas em atendimento de pedidos e controles de vendas e regionais de vendas, foram feitos 6.167 pedidos de compra e emitidas 6.861 notas-fiscais-fatura. Alega que em face desses números não se pode admitir a glosa total dos custos de produção, nem se pode desprezar integralmente os gastos com emissão de documentos, contabilização, atendimento a pessoas e demais tarefas administrativas, quando não se põe em dúvida quer o exercício quer a necessidade dessas atividades à consecução dos objetivos sociais da Recorrente. Acrescenta que em 1995 o faturamento da empresa atingiu a cifra de vinte e cinco milhões de reais, sendo que Agroceres e Fertibrás concorreram com um considerável quadro de empregados e vendedores nacionais e internacionais em ordem a atingir aquele faturamento.

Acrescenta que por se tratar de custos e despesas efetivamente realizados, comprovados por documentação idônea e intrinsecamente relacionados com a atividade explorada pela Recorrente, não há como se aceitar a glosa perpetrada. Aduz: a) que o Conselho de Contribuintes já firmou entendimento de que o critério de quantificação do preço pago pelos serviços prestados não pode ser usado pelo Fisco para glosar despesas quando não resta dúvida sobre a efetividade da prestação do serviço que a gerou; b) que a matéria era controvertida, tendo a 3ª Câmara entendido que *“não implica afronta ao disposto no art. 191 e §§ do RIR/80 a simples estipulação de preço com base em percentagem do faturamento nos contratos de prestação de serviços celebrados com empresa controladora, quando, demonstrada a necessidade desses serviços pela controlada, o Fisco não contesta a efetiva prestação dos mesmos e resta comprovado dispor a controladora de recursos humanos e materiais necessários ao cumprimento das tarefas a que se obrigou”* (Ac. 103-11.900/92), enquanto a 1ª Câmara decidiu que *“não se admite, como normal ou usual, a comprovação da necessidade e efetividade da despesa com base em contrato entre empresas ligadas, onde o preço dos serviços estipulados entre a contratante e a contratada para o*

*suprimento de espaço físico, pessoal e material seja fixado com base em percentual da receita auferida pela tomadora de serviços*“(Ac. 101-84.435/92; c) a divergência foi superada pela CSRF, que por meio do Ac. CSRF/01-1777, de 17/04/94, uniformizou a jurisprudência no sentido de que “*evidenciado que a empresa, na consecução de seus objetivos sociais, se valia de toda a estrutura organizacional da empresa controladora e a efetividade da prestação dos serviços estar razoavelmente comprovada, a existência de dúvidas e a discordância quanto ao critério de quantificação dos custos apropriados não autoriza o Fisco a glosar, aleatoriamente, parte substancial dos custos, mas recomenda maior empenho no sentido de se identificar os valores apropriados em excesso e somente sobre eles incidir tributação*” ; d) na linha de orientação do acórdão da CSRF também decidiram a 7ª e 8ª Câmaras, conforme acórdãos 107-05240/98 e 108-977/97. E conclui afirmando que a dedutibilidade dos dispêndios em questão depende exclusivamente de que os serviços prestados sejam essenciais à atividade da empresa, haja documentação hábil e idônea a demonstrar que os serviços foram realizados e os valores deduzidos foram pagos aos contratados e que os custos e despesas estejam regularmente contabilizados. A glosa, sobretudo integral, só se justificaria se a fiscalização demonstrasse a incoerência dos serviços , a inexistência de documentos hábeis a comprová-los ou que se trataria de operação simulada , hipóteses que não ocorreram no caso dos autos.

É o relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado de liminar determinando seu prosseguimento independentemente do depósito exigido pelo § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.621/97 e suas reedições (hoje MP 1.973/00). Dele tomo conhecimento.

Conforme claramente evidenciado no Termo de Constatação Fiscal e expressamente reconhecido pela autoridade julgadora de primeiro grau, o núcleo da controvérsia situa-se na dedutibilidade ou não dos custos e despesas operacionais objeto de contratos de prestação de serviços prestados pelas controladoras da Recorrente, em face do procedimento adotado pela empresa de imputá-los com base em percentual da receita líquida da tomadora, na forma prevista nos mencionados contratos.

Que os serviços foram prestados, não se coloca dúvida. Que são essenciais à atividade da empresa, muito menos.

Os custos dos serviços de industrialização por encomenda contratados correspondem a gastos efetivamente incorridos pela Recorrente na obtenção do produto, estão previstos no inciso I do art. 232 do RIR/94 (*quaisquer serviços aplicados na produção*), e são eles identificáveis mediante comparação entre os valores contratados e os contabilizados (como, aliás, fez a fiscalização quando apurou divergência entre os valores efetivamente pagos e os correspondentes à aplicação do percentual previsto no contrato sobre a receita líquida).

Também dúvidas não há quanto à necessidade e efetiva prestação dos serviços administrativos e comerciais.

Assim, o que resta fixar é se pode ou não a empresa firmar contrato de prestação de serviços em que o preço seja fixado em função da receita líquida da tomadora. Nesse sentido, não há vedação na lei. A legislação do imposto de renda não veda a dedutibilidade de um custo ou despesa pelo simples fato de ser seu valor



elevado, ou fixado com base em percentagem do seu faturamento. Para que o preço dos serviços tivesse relevância para fins do imposto de renda seria necessário que estivessem presentes duas condições : que as contratantes sejam pessoas ligadas e que o negócio caracterize distribuição disfarçada de lucros. No presente caso, até se poderia perquirir quanto à eventual caracterização de distribuição disfarçada de lucros, na forma do inciso VII do art. 432 do RIR/94. Todavia, tal não foi cogitado no auto de infração.

O Termo de Constatação descreve que *"....o real motivo dessas despesas contratuais é o interesse econômico, pois além de se beneficiarem dos pagamentos, elaboraram um planejamento tributário, ficando prejudicada a comprovação de sua necessidade com a realidade dos preços cobrados. Sobre o interesse econômico, discorre o relator do Acórdão 101-84.435/92 : '11. Demais disso, restado provada a vinculação entre as partes contratantes, fica a impressão marcante que ambas as empresas (controladora e controlada), previam forma de distribuição de lucros...'"*

Interesse econômico é o móvel de toda atividade empresarial, e planejamento tributário, no sentido de organizar seus negócios de maneira a , sem violar qualquer dispositivo legal, economizar tributo, não é ilícito.

Afirma a autoridade recorrida que *"não é normal ou usual, no mundo dos negócios, remunerar serviços administrativos e comerciais, tendo como base percentual fixo e predeterminado da receita líquida da tomadora..."* A respeito, oportuno transcrever considerações do ilustre relator do voto condutor do Acórdão 103-11.900/92, Luiz Henrique Barros de Arruda, em que se apreciava a dedutibilidade de despesas de assistência gerencial cujo contrato previa estipulação de preço em percentagem do faturamento:

".....  
Ademais, ao que me parece claro, quer por parte dos autuantes, quer por parte da autoridade "a quo" , é o total desconhecimento das formas de contratos e obrigações admitidas no direito pátrio, já que consideraram "sui generis" , não usual e anormal, um simples contrato comutativo revestido, simultaneamente, de características aleatórias do qual constam obrigações conjuntas ou cumulativas, nada havendo de incomum nesses fatos, consistindo, ao revés, autêntica praxe nas relações entre empresa controladora e empresas controladas do mesmo conglomerado.

A prevalecer semelhante entendimento, dever-se-iam glosar, igualmente, em todas as auditorias fiscais, as prestações de contratos de seguros, quando não tivesse ocorrido o sinistro, as comissões sobre vendas, usualmente fixadas em percentuais sobre o valor da transação, independentemente do maior ou menor esforço empreendido pelo vendedor ou representante comercial, os honorários advocatícios calculados sobre percentagem do valor da

RF

causa, as contraprestações de contratos de manutenção de máquinas e equipamentos, estipulados em valor fixo, nos meses em que não houvessem reparos a fazer, enfim, toda e qualquer forma de despesa decorrente de contrato aleatório, ou de contrato comutativo em que circunstâncias de ordem aleatória fossem por ele abrangidas.

.....  
Ora, se a contratada dispunha de recursos de toda ordem para cumprir o contrato e não se provou que a Recorrente executava por seus próprios meios tais tarefas, se o documento expedido é hábil para a operação, segundo sua natureza, assim definido em preceitos legais, se a acusação de valor diverso do de mercado não se fez acompanhar de comprovação do valor de mercado correspondente a tais serviços, se os contratos aleatórios são admitidos em Direito, inclusive para as finalidades objeto do presente caso, se os serviços contratados, por sua natureza, são inerentes à atividade da atuada, e se a Fiscalização e a autoridade monocrática sequer contestam sua prestação, não há como prosperar o lançamento.”

No presente caso não foi questionada a efetiva prestação dos serviços por parte das empresas sócias, os serviços contratados são inerentes à atividade da Recorrente, não se aventou quanto à possibilidade de caracterização de distribuição disfarçada de lucros, não se trata de contratos vedados pelo Direito Pátrio. Não há, pois, como prosperar o lançamento fundado na glosa integral dos custos de industrialização e das despesas administrativas e comerciais.

Pelas razões declinadas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 13 de julho de 2000

  
SANDRA MARIA FARONI

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 16 AGO 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 23 AGO 2000

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL