



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

Processo nº 16327.721268/2014-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.199 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria DESPESAS NÃO-COMPROVADAS
Recorrente BANCO PSA FINANCE BRASIL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. COMISSÕES. INOCORRÊNCIA

Não se tratando de representante comercial, e sim concessionárias de veículos, que recebem "comissões", pela intermediação da venda dos produtos financeiros da recorrente aos adquirentes dos veículos por ela comercializados, é inaplicável a lei do representante comercial.

De acordo com o contrato, a comissão é paga por ocasião do contrato de financiamento, pouco importando haver adimplemento da dívida. Assim, a relação jurídica que dá causa ao pagamento da comissão é a venda do financiamento bancário pela concessionária, não havendo que se falar em antecipação de despesa.

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. COMISSÕES. OCORRÊNCIA

Sem provas que respaldem as alegações do interessado, estas devem ser consideradas improcedentes.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a infração referente à postergação no pagamento de tributos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 16-67.469, proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPO, na sessão de 09 de abril de 2015, que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, mantendo o lançamento efetuado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

O interessado foi autuado, em **23/12/2014**, no **IRPJ** (lucro real anual) e na **CSLL**, em razão de **glosa de despesas não comprovadas** e de **postergação de imposto** no ano-calendário de 2011, tendo sido exigido o crédito tributário total de **R\$ 17.427.110,59**, incluindo imposto, contribuição, multas e juros de mora calculados até 12/2014 (fls. 1 a 249).

A fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal (TVF), dá conta, em resumo, de que (fls. 218 a 234):

“(…)

A - INTRODUÇÃO

O BANCO PSA FINANCE BRASIL S.A., ... CNPJ 03.066.408/0001-15, doravante chamado de Banco PSA ou Sujeito Passivo, apresentou ... DIPJ ... ano-calendário de 2011.

... constatou-se que ... o Banco PSA ... [deduziu] R\$ 62.464.428,26 (R\$62.681.760,92 - R\$217.332,66) conforme ... Rubrica OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - LINHA 30 - FICHA 05B - DIPJ2012.

(…)

B - DESCRIÇÃO DOS FATOS

... o Sujeito Passivo foi ... intimado a detalhar o valor de OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - LINHA 30 - FICHA 05B - DIPJ2012, indicando o nome, código COSIF e os saldos das contas que compuseram este valor, conforme Termo de Intimação nº 03, de 17 de janeiro de 2014.

... o Banco PSA apresentou demonstrativo analítico das contas que formaram o valor em questão. Entre outras parcelas componentes deste montante estão as Contas indicadas abaixo:

Descrição	Conta	Saldo Contábil	Valor Adicionado
Comissões	63300000	14.019.615,20	
Comissões - Bônus	63300089	14.334.391,40	
Provisão Comissões - SHC	63910011	21.142.998,24	4.633.724,21
Sinergia SHC	60212010	4.064.760,08	
		53.561.764,92	4.633.724,21

As contas acima, de acordo com o informado pelo Sujeito Passivo em resposta ao Termo de Intimação nº 04, têm a função de:

Comissões: Nesta conta são registradas as comissões contratuais fixas por produção de contrato de financiamento;

Comissões Bônus: Aqui registram-se as comissões contratuais variáveis calculadas sobre critérios de penetração e oferta de produtos.

Provisão Comissões - SHC: Nesta conta são registradas as comissões contratuais fixas por produção de contrato de financiamento, exclusivamente do Grupo SHC.

Sinergia SHC: Aqui registram-se as comissões variáveis calculadas sobre critérios de penetração e oferta de produtos, exclusivamente do Grupo SHC.

... a fiscalização levou a efeito o Termo de Intimação nº 09, de 27 de junho de 2014, para que o Sujeito Passivo apresentasse a forma de apropriação das despesas de comissões deduzidas em 2011.

... o Banco PSA informou que "as comissões são apropriadas por competência quando da confirmação do financiamento ou pelo atingimento de metas e não há qualquer cláusula contratual vinculando seu recebimento ao pagamento dos efetivos financiamentos".

Como veremos a seguir, as despesas de comissão devem ser apropriadas no exercício em que houver a liquidação das compras pelo cliente, uma vez que o representante comercial só adquire o direito às suas comissões quando do pagamento dos pedidos ou propostas, conforme disposto no art. 32 da Lei nº 4.886, de 09/12/1965, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.420, de 08/05/1992.

Devido a tal entendimento, foi lavrado Termo de Intimação nº 15, de 03/11/2014, solicitando ao Banco PSA a relação dos contratos vendidos em 2011 (que serviram de base para o cálculo da despesa de comissão deduzida em 2011), bem como a comissão paga e o número de parcelas relativo a cada contrato vendido em 2011, para ... a fiscalização ... determinar o momento em que a despesa de comissão fosse considerada dedutível, ou seja, de acordo com o número de parcelas dos contratos e à medida que estas acontecem, uma vez que as comissões dependem de evento futuro e se encontram juridicamente disponíveis com o pagamento das parcelas.

... o Banco PSA apresentou dois arquivos: [PAGTO COMISSÕES 2011.xlsx]
- contendo os pagamentos realizados a título de comissões durante o ano de 2011 e

[Contratos Iniciados.xlsx] - contendo os financiamentos vendidos em 2011, mês a mês.

... através do Termo de Intimação nº16, de 25/11/2014, a fiscalização, além de informar o Sujeito Passivo a respeito do entendimento da Receita Federal do Brasil quanto à dedutibilidade das despesas de comissões, intimou-o novamente a apresentar a comissão atribuída a cada contrato, para que fosse determinado o correto momento da dedutibilidade da despesa de comissão.

... o Banco PSA informou que *"nenhuma das comissões pagas pelo contribuinte tem cláusula de devolução e são pagas simplesmente pela intermediação do negócio"* e *"esclarece que por motivos operacionais não pode apresentar relação dos contratos financiados e correspondentes comissões pagas"*.

Desse modo, por não apresentar a comissão atribuída a cada contrato vendido pelo Sujeito Passivo em 2011, a fiscalização lançou a efeito o cálculo do prazo médio dos contratos vendidos para se determinar a dedutibilidade das comissões em questão, conforme veremos no item D - DA BASE DE CÁLCULO.

... da análise da composição analítica apresentada pelo Sujeito Passivo em resposta ao Termo de Intimação nº 15 [PAGTO COMISSÕES 2011.xlsx], constatou-se que do total fiscalizado de R\$48.898.040,71, o contribuinte só apresentou informações referentes a R\$40.221.833,34. Portanto, o valor de R\$8.676.207,37 não foi comprovado com a apresentação de informações ou documentações que justificassem o valor contabilizado.

Foi ... intimado o Banco PSA a prestar esclarecimentos quanto a diferença entre o contabilizado e o detalhamento apresentado, através do Termo de Intimação nº 17, de 25/11/2014.

Em resposta o Sujeito Passivo apresentou demonstrativo da DIRF - Cód. 8045 constando o valor de R\$57.680.026,53 referentes as comissões pagas em 2011.

Entretanto, como informado pelo próprio Banco PSA a DIRF se dá pelo regime de caixa, para que sejam declarados os valores pagos em determinado período e a correspondente retenção de IRRF seja informada. Porém, na DIRF podem estar contidos pagamentos realizados em 2011 que se referem a outro período de competência, confirmado inclusive pelo exemplo apresentado pelo Sujeito Passivo no Anexo 3 desta mesma resposta.

Desse modo, não podemos comprovar a individualização dos beneficiários das comissões referente a diferença em questão, necessária para que fosse apurada sua correta dedução.

Enfim, restou não comprovada despesa de COMISSÃO ... de R\$8.676.207,37, pela não apresentação de informações ou documentações que justificassem o valor contabilizado. Como também, a constatação de postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, em decorrência da antecipação de despesas de COMISSÃO, na ordem de R\$33.625.696,30, deduzidas em 2011, porém somente dedutíveis em anos posteriores, pelos critérios de dedutibilidade apresentados no item a seguir.

(...)

C- DO DIREITO APLICÁVEL

RELATIVO A FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS

... devemos observar o que dispõe o art. 251 do RIR/99. É dever do contribuinte escriturar todas as suas operações, em observância às leis comerciais e fiscais.

CAPÍTULO II

ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Seção I

Dever de Escriturar

Art. 251. (...)

A Lei comercial a que se refere o RIR, em seu art. 251, é, a partir de 2002, o novo código civil (Lei nº10.406 de 10/01/2002), que determina que a sociedade empresária é obrigada a manter um sistema de contabilidade que guarde correspondência com a documentação respectiva que permitam sua perfeita verificação, nos termos dos seus arts. 1.179 e 1.184:

CAPÍTULO IV

Da Escrituração

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, **em correspondência com a documentação respectiva**, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (Grifo nosso)

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e **conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação**. (Grifo nosso)

Cabe destacar que a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais é condição necessária mas não suficiente para a dedutibilidade de despesas. É igualmente necessário que os valores registrados na contabilidade sejam comprovados cabalmente, sob pena de poderem vir a ser desconsiderados pela fiscalização, não sendo suficiente alegar que simples registro os faz gozar de presunção de legitimidade. A esse respeito, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº CSRF/01-0.220, como segue:

(...)

É sabido que a Contabilidade ... tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão, com base na referida documentação. A esse respeito, destacamos o que dispõe o art. 264 do RIR/99:

(...)

Por fim, o art. 923 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99) estabelece como requisito para que a escrituração faça prova a favor do contribuinte que os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis:

(...)

Sem a individualização acerca de uma determinada despesa de comissão, nem é possível fazer qualquer consideração à sua validade e eficácia, conforme disposto no art. 304 do RIR/99, nem tampouco aos requisitos de dedutibilidade determinados pela Lei nº 4.886/65, específica às comissões pagas aos representantes comerciais autônomos.

Pelo exposto, conclui-se inexistir fundamento legal para considerar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a dedução das despesas de Descontos de Comissões relativas aos valores não justificados pelo contribuinte, dada a ausência de individualização e comprovação da existência das correspondentes comissões.

RELATIVO A ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS DE COMISSÃO

O Sujeito Passivo alegou que os representantes comerciais receberiam suas comissões sem qualquer condicionamento ao recebimento ou vencimento das vendas. Entretanto, independentemente do acordo contratual realizado entre o Sujeito Passivo e os representantes comerciais, estes só adquirem o direito de receber sua comissão no mês em que o valor da venda por eles intermediada for recebido por seu representado.

Cabe reproduzir o disposto no art. 32 da Lei nº 4.886, de 09/12/1965, a qual regula as atividades dos representantes comerciais autônomos, e o art. 1º da Lei nº 8.420, de 08/05/1992, que alterou a sua redação.

Lei nº 4.886/1965.

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

Lei nº 8.420/1992.

Art. 1º A Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 32. O representante comercial adquire o direito às comissões quando do pagamento dos pedidos ou propostas."

Portanto, ainda que o Banco PSA argumente que os representantes comerciais receberiam suas comissões sem qualquer condicionamento ao recebimento pelas vendas, a lei é clara ao dispor que os representantes comerciais só adquirem o direito às comissões, quando ocorre a efetiva liquidação das compras pelo cliente.

(...)

Vale lembrar, que as despesas auferidas [entenda-se: incorridas], não significam as despesas pagas, e sim, o que determina o princípio da competência; o qual estabelece que as transações devem ser reconhecidas, nos períodos a que se referem, independente do seu recebimento ou pagamento.

Neste sentido, o RIR/99 em seu art. 274, § 1º determina o dever do contribuinte, na apuração do lucro líquido do período, em observar as disposições da Lei nº 6.404, de 1976:

(...)

Em seu art. 177, a Lei nº 6.404 de 1976 (Lei das S.A), dispõe sobre o dever do contribuinte em se observar o regime de competência:

(...)

E mais especificamente em seu art. 187, § 1º determina que na apuração do lucro do exercício social serão computados as despesas pagas ou incorridas correspondentes as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

(...)

Observamos que o princípio da competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das despesas e suas correspondentes receitas auferidas em determinado período.

O mesmo pôde ser observado quanto aos subsídios de taxas de operações de crédito, recebidos pelo Sujeito Passivo da PSA Peugeot Citroen do Brasil e suas concessionárias quando das cessões de créditos ao FIDC Aberto PSA Finance Brasil, conforme consta em Nota Explicativa nº 12, do Balanço Publicado de 29 de março de 2012. Questionado, o Banco PSA informou que a apropriação desses juros é feita mensalmente, por competência, independente do recebimento do subsídio ou da cessão. (Resposta ao Termo de Intimação nº 07)

Ora, se quanto à Receita de Contratos com Juros subsidiados, por exemplo, o tratamento é feito pela competência, quando da apropriação dos juros mensalmente, a dedutibilidade da despesa de comissão deve também obedecer ao Princípio da Competência, independentemente do seu pagamento.

Portanto, por estarem relacionadas a outros períodos de apuração, as despesas de comissão apresentadas foram consideradas como antecipadas, pela inobservância do regime de escrituração, sendo constatada a infração de postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, em decorrência da antecipação de despesas, conforme disposto nos arts. 247, § 2º e 273 do RIR/99:

(...)

D- DA BASE DE CÁLCULO

De acordo com o apurado nos itens precedentes, o contribuinte deduziu despesas de COMISSÕES em desacordo com a legislação do IRPJ e CSLL, conforme detalhamento abaixo:

Infrações	Valor
DESPESA DE COMISSÃO sem comprovação documental	8.676.207,37
DESPESA DE COMISSÃO deduzida em 2011, porém dedutível em anos posteriores. (Antecipação de Despesas) - Efeito Postergatório	33.625.696,30
TOTAL	42.301.903,67

Pelo não atendimento do Sujeito Passivo quanto a apresentação da comissão atribuída a cada contrato vendido em 2011, foi necessário que a fiscalização utilizasse um modelo para se apropriar corretamente as despesas de comissões deduzidas em 2011 indevidamente.

Sendo assim, para cada mês de competência referente a comissão paga informada no arquivo [PAGTO COMISSÕES 2011.xlsx], foram selecionados os contratos vendidos no mês correspondente, informados no arquivo [Contratos Iniciados.xlsx], para que fosse feita a correlação entre os contratos vendidos e a comissão paga.

Dos contratos selecionados para cada período, foi determinado o prazo médio dos contratos vendidos, através da média aritmética simples das parcelas de cada contrato. Foi também efetuado o cálculo do prazo médio ponderado, utilizando como peso o valor financiado multiplicado pelos juros aplicados a cada contrato, uma vez que tanto o juros quanto o valor financiado são diretamente proporcionais a receita obtida na venda de um contrato. E sendo as despesas correspondentes as receitas por elas geradas, a média aritmética ponderada dá mais importância aos contratos que geraram mais receita, e que portanto, pagaram mais comissão.

Entretanto, ... [apesar de] a média ponderada refletir com mais acuidade os fatos, foi utilizada a média simples por ser mais benéfica ao Sujeito Passivo.

Sendo assim, as despesas de comissões tiveram sua dedutibilidade diluída entre o ano-calendário de 2011 e os anos posteriores, de acordo com o prazo médio, conforme Anexo - Cálculo da Dedutibilidade das Despesas de Comissão apresentadas.

Para se apurar o IRPJ e CSLL postergados, isto é, devidos no ajuste anual do ano-calendário 2011 e considerados recolhidos quando do ajuste relativo aos anos-calendário 2012 e 2013, foram aplicadas as alíquotas de IRPJ e CSLL aos montantes passíveis de dedução dos respectivos anos.

TRIBUTO	Valor passível de dedução em 2012	TRIBUTO Considerado PAGO	TRIBUTO Considerado PAGO
		Ref. AC2012	AC2011 – Efeito Postergatório
IRPJ	13.531.951,28	3.382.987,82	2.648.546,01
CSLL	13.531.951,28	2.029.792,69	1.589.127,61

TRIBUTO	Valor passível de dedução em 2013	TRIBUTO Considerado PAGO	TRIBUTO Considerado PAGO
		Ref. AC2013	AC2011 – Efeito Postergatório
IRPJ	13.531.951,28	3.382.987,82	2.498.329,38
CSLL	13.531.951,28	2.029.792,69	1.498.997,63

Os cálculos dos efeitos financeiros da postergação de IRPJ e CSLL estão contidos nos DEMONSTRATIVOS DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS dos respectivos autos de infração.

Como consequência das infrações apuradas, elaboramos demonstrativo da recomposição do Lucro Real, adicionando o valor de R\$42.301.903,67 no ano-calendário 2011, que resultou em lançamento destes tributos:

IRPJ	2011
Lucro Real antes das Infrações	75.586.384,28
Valor das Infrações Apuradas	42.301.903,67
'Lucro Real calculado após as Infrações	117.888.287,95

CSLL	2011
Lucro Real antes das Infrações	75.586.384,28
Valor das Infrações Apuradas	42.301.903,67
'Lucro Real calculado após as Infrações	117.888.287,95

TRIBUTO	DEVIDO - Antes das Deduções	Considerado PAGO - Efeito Postergatório	DEVIDO
IRPJ	10.575.475,93	5.146.875,39	5.428.600,54
CSLL	6.345.285,56	3.088.125,24	3.257.160,32

E- DA MULTA E DOS DEMAIS ACRÉSCIMOS LEGAIS

As legislações citadas nos campos próprios das folhas de continuação dos autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL fundamentam a exigência da multa punitiva e dos juros moratórios aplicados sobre os valores apurados nesta Ação Fiscal. Os cálculos da multa e dos juros aplicados às contribuições sociais devidas estão demonstrados nas folhas de continuação dos autos de infração.

(...)

ANEXO - Cálculo da Dedutibilidade das Despesas de Comissão apresentadas

(...)” (grifos e negritos do original)

Os autos de infração constam às fls. 235 a 249. A autuação de IRPJ foi efetuada como segue:

“(...)”

**0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS
NÃO COMPROVADAS**

Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 8.676.207,37 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 1.179 e 1.184 da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil)

Arts. 251, 264, 304 e 923 do RIR/99

**0002 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO
ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS**

Em determinado período de apuração, o contribuinte apurou e declarou/recolheu o IRPJ em valor menor que o devido, pois reconheceu custos ou despesas que apenas foram efetivamente incorridos em período(s) seguinte(s), conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 33.625.696,30 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 32 da Lei nº 4.886/65 alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.420/92

Art. 247, § 2º, 273 e 274, § 1º do RIR/99

Art. 177, 187 § 1º da Lei nº 6.404/76

(...)"

O interessado apresentou impugnação (fls. 256 a 261), em 16/01/2015, por meio de procurador (fls. 256 e 261 a 265), acostando cópias de elementos que já constam do processo, e alegando, além da tempestividade, que:

“(…)

**III. MÉRITO: DAS RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO****a) DA CONTABILIZAÇÃO DE DESPESAS DE COMISSÕES**

Conforme já informado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 17 (Anexo II), a Impugnante, no exercício de 2011, registrou os seguintes montantes à título de comissões:

Descrição	RUBRICA	SALDO
Comissões	63300000	14.019.615,20
Comissões - Bônus	63300089	14.334.391,40
Provisão Comissões - SHC	63910011	21.142.998,24
Sinergia SHC	60212010	4.064.760,08
		53.561.764,92

Em sua resposta ao Termo de Intimação 04 (Anexo III), a Impugnante esclarece sobre a origem dos registros:

(...)

Outrossim, em resposta ao Termo de Intimação 09 a Impugnante anexou cópias de seus vários acordos comerciais pactuados com seus parceiros (Anexo IV).

B) DA DEDUTIBILIDADE DA DESPESA DE COMISSÃO

Cabe aqui reproduzir a resposta ao Termo de Intimação 16 (Anexo V):

‘1. O contribuinte registra o pagamento de comissões sobre vendas lastreadas nas intermediações de negócios efetuadas nas concessionárias pela apresentação de clientes que adquirem contratos de financiamentos;

2. Após aprovação deste financiamento, o contribuinte efetua o repasse ao concessionário do montante objeto do financiamento e paga uma comissão fixa por contrato vendido;

3. Após, se atingidas metas comerciais previamente estabelecidas, o concessionário tem direito à bônus-comercial;

4. Nenhuma das comissões pagas pelo contribuinte têm cláusula de devolução e são pagas simplesmente pela intermediação do negócio;

5. O reconhecimento da comissão como despesa dedutível no pagamento está amparado pelo ... PN-CST nº 7 de 01.02.1976:

‘Despesas cuja realização depende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

Dúvidas têm sido suscitadas quanto ao correto período de apropriação de despesas relativas a comissões sobre vendas, devidas a representantes e vendedores autônomos, quando sua liberação (pagamento ou crédito) aos beneficiários esteja condicionada à liquidação dos títulos originados da operação comercial.

2. O artigo 47, § 1º, da Lei nº 4.506/64, que deu origem ao artigo 162. § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (R.I.R.), aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, considera como despesas operacionais os dispêndios efetivamente pagos ou

incorridos para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

3. Como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa.

4. Se, entretanto, o pagamento ou crédito da comissão está condicionado ao recebimento do valor da venda - não sendo, antes deste, exigível pelo representante, vendedor ou comissário -, não pode a importância correspondente ser considerada despesa incorrida no faturamento nem ser contabilizada como exigibilidade, dado que corresponde a meras expectativas: de obrigação, para a pessoa jurídica alienante do bem; e de direito, para o intermediário da transação comercial.

5. O montante dessa despesa, enquanto não implementada a condição que mantém a obrigação e correlativo direito suspensos, melhor se contabilizaria em conta de compensação somente se tendo por incorrida tal despesa e constituída a exigibilidade após o recebimento do valor da venda que lhe deu causa.

6 Tal entendimento tem como suporte a ocorrência de situações comuns nas transações mercantis como devoluções totais ou parciais das mercadorias faturadas, descontos especiais e outros motivos que podem resultar no cancelamento parcial ou total das comissões. O vínculo entre o recebimento do preço e a liberação da comissão compromete todas as situações que dão azo à redução ou cancelamento desta última.

7. Em face do acima exposto, a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais.

Publicado no Diário Oficial nº 35, de 19.02.76

Base Legal: Art. 6º, § único da Lei nº 7.689/1988 (UC: 08/10/14); Art. 390 do RIR/1999 (UC: 08/10/14); Art. 3º da IN SRF nº 390/2004 (UC: 08/10/14) e; PN CST nº 7/1976 (UC: 08/10/14).'

Em sendo assim, a Impugnante esclarece que [como comissão] paga aos seus parceiros comerciais um montante fixo por contrato apresentado e financiado, que é registrado na rubrica contábil 63300000 - Comissões.

Como não há cláusula de devolução destas comissões caso haja inadimplência sua dedutibilidade é assegurada.

Além disso, a Impugnante paga aos seus parceiros comerciais importâncias relativas aos diversos "bônus" pactuados contratualmente (Premium, Comercial e Sinergia) Anexo IV.

Estas importâncias, além de serem acobertadas por acordos sem cláusula de devolução por inadimplência somente são pagas depois de atingidas determinadas metas de penetração de mercado. Ou seja, a despesa é efetivada somente depois que o parceiro comercial atinge o direito de recebimento.

C) RELATIVO A FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS

Lastreando-se em suposta conciliação de bases, o sr. Auditor Fiscal alega que a Impugnante não fez prova de despesas de comissões no montante de R\$ 8.676.207,37.

Aqui pretende-se demonstrar a má qualidade de verificação encetada pela autoridade fiscal.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 03 (Anexo VI), a Impugnante apresentou razão contábil das contas envolvidas:

Descrição	RUBRICA	SALDO
Comissões	63300000	14.019.615,20
Comissões - Bônus	63300089	14.334.391,40
Provisão Comissões - SHC	63910011	21.142.998,24
Sinergia SHC	60212010	4.064.760,08
		53.561.764,92

A fim de subsidiar uma análise por amostragem, a Impugnante apresentou em apenso à resposta ao Termo de Intimação Fiscal 10 (Anexo VII), arquivo de Acordos Comerciais 2011 relacionando as comprovações de pagamentos sobre aqueles escolhidos pela autoridade fiscalizatória.

Resta claro que o arquivo acima citado refere-se à parte de toda despesa do ano e não ao todo.

Isto fica evidenciado nas próprias palavras do sr. Auditor Fiscal que, em "Termo de Verificação Fiscal", página 4, último parágrafo, afirma: *Em resposta o Sujeito Passivo apresentou demonstrativo da DIRF - Cód. 8045 constando o valor de R\$ 57.680.026,53 referente às comissões pagas em 2011, ...*

Pois bem. Evidente que há uma confusão por parte da autoridade fiscalizatória.

D) DA CONTRA ARGUMENTAÇÃO

Conforme exposto anteriormente não há que se cogitar em não aderência à legislação, uma vez que a empresa seguiu as próprias orientações da Secretaria da Receita Federal emanadas no Parecer Normativo 7/76.

E) DA MULTA ISOLADA

Pela suposta insuficiência de recolhimento o Sr. Auditor Fiscal aplicou também a penalidade de multa isolada, baseando-a no artigo 44, II " b " da Lei 9.430/96.

Inobstante tal matéria caber exclusivamente à lei complementar, uma vez que segundo o artigo 113, parágrafo 1 do CTN, a penalidade pecuniária é objeto de obrigação tributária principal e, neste sentido, conforme preleciona a Carta Constitucional em seu artigo 146, III, "b", obrigação tributária é matéria reservada a lei complementar, o que eiva de inconstitucionalidade formal qualquer enunciado referente à obrigação e lançamento da Lei 9.430/96.

Outrossim o artigo 18 da Medida Provisória 303/2006, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9430/96, afastou a multa punitiva em casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do tributo tendo excluído a mesma do ordenamento.

Encampando este entendimento, foram proferidas inúmeras decisões nos Egs. Conselhos de Contribuintes, *in verbis*:

(...)” (grifos e negritos do original)

É o relatório.

Na sequência, foi proferido o Acórdão nº 16-67.469, pela 4ª Turma da DRJ/SPO, julgando improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS.
COMISSÕES.

Sem provas que respaldem as alegações do interessado, estas devem ser consideradas improcedentes.

ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. COMISSÕES.

As parcelas do financiamento constituem eventos futuros que obrigam a apropriação da respectiva despesa de comissão ao longo do mesmo prazo do financiamento.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Ciente do acórdão recorrido em 15/04/2015, por meio dos Correios - A.R. (fls. 382), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 08/05/2015 (fls 385), tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal (392-394) pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Discute-se nos autos lançamento tributário que constituiu crédito tributário a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no montante de R\$10.891.944,12 e Contribuição social sobre o Lucro, no valor de R\$ 6.535.166,47.

Entendeu a fiscalização que ocorreu antecipação de despesas, por desrespeito ao regime de competência, havendo ainda a não comprovação de parte das despesas com comissões.

Antecipação de despesas, por desrespeito ao regime de competência

Acusa a fiscalização que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesa de comissão, em desconformidade com o que dispõe o art. 32 da Lei 8.486, de 1965, que prevê que as despesas de comissão devem ser apropriadas no exercício em que houver a liquidação das compras pelo cliente, uma vez que o representante comercial só adquire o direito às suas comissões quando do pagamento dos pedidos ou proposta.

Quanto ao tópico, a recorrente alega que os contratos de comissão celebrados com seus parceiros comerciais não contém cláusula de devolução destas comissões caso haja inadimplência, e são pagas simplesmente pela intermediação do negócio, sendo assim, segundo seu entendimento, deve ser assegurada a sua dedutibilidade.

Pois bem.

Não há como examinar a matéria dissociada da Lei nº 4.886, de 1965, que regulamenta a representação comercial autônoma, mesmo porque, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 218-232), esta Lei serviu de fundamento para a infração aqui versada. Veja-se o que dispõe seu artigo 2º, *verbis*:

Art. 2º É obrigatório o registro dos que exerçam a representação comercial autônoma nos Conselhos Regionais criados pelo art. 6º desta Lei. (g.n)

Parágrafo único. As pessoas que, na data da publicação da presente Lei, estiverem no exercício da atividade, deverão registrar-se nos Conselhos Regionais, no prazo de 90 dias a contar da data em que estes forem instalados.

Assim, emerge do texto legal transcrito uma condição indispensável para o exercício da representação comercial: o registro obrigatório da pessoa jurídica ou física nos Conselhos Regionais, sem o qual não se pode atribuir validade aos atos ou negócios jurídicos porventura praticados, a considerar ainda os termos do art. 5º da lei em comento:

Art. 5º Somente será devida remuneração, como mediador de negócios comerciais, a representante comercial devidamente registrado. (g.n)

Obviamente, no caso em apreço, não se trata de representante comercial, e sim concessionárias de veículos, que recebem "comissões", pela intermediação da venda dos produtos financeiros da recorrente aos adquirentes dos veículos por ela comercializados, sendo inaplicável a lei do representante comercial.

De acordo com o contrato, a comissão é paga por ocasião do contrato de financiamento, pouco importando haver adimplemento da dívida. Assim, a relação jurídica que dá causa ao pagamento da comissão é a venda do financiamento bancário pela concessionária,

mesmo porque eventual inadimplemento por parte do comprador do financiamento não é causa que torne a comissão inexigível.

Por outro lado, como fundamento adicional, sendo o reclame fiscal com referência à inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesa, vê-se que a fiscalização não comprovou quando ocorreu o pagamento, o que se impõe para a hipótese de postergação de pagamento, pois do contrário estaríamos diante de redução indevida do lucro real.

Assim, para que se verifique se é caso de postergação de imposto/contribuição social ou de redução indevida do lucro é necessário que se aprofunde o procedimento fiscalizatório para os períodos subseqüentes, a fim de apurar qual o momento que o interessado reconheceu as citadas despesas, o que não ocorreu no caso concreto.

Portanto, deve ser afastada esta exigência fiscal, razão pela qual dou provimento ao recurso voluntário, quanto a esta parte.

Não comprovação de despesas com comissões

Quanto ao ponto, a fiscalização faz uma breve digressão na legislação, sobre o dever de escrituração de todas suas operações, além da necessidade de se manter um sistema de contabilidade que guarde correspondência com a documentação respectiva que permita sua perfeita verificação, além de ressaltar a obrigatoriedade de manter documentos hábeis para fazer prova dos fatos consignados na escrituração contábil. Assim, ante ao fato de inexistir fundamento legal para considerar na base de cálculo do IRPJ e CSLL a dedução de despesas de descontos de comissões relativas aos valores não justificados pelo contribuinte, conclui pela ausência da individualização e comprovação da existência das correspondentes comissões.

Por sua vez, o contribuinte alega:

“A fim de subsidiar uma análise por amostragem, a Impugnante apresentou em apenso à resposta ao Termo de Intimação Fiscal 10 (Anexo VII), arquivo de Acordos Comerciais 2011 relacionando as comprovações de pagamentos sobre aqueles escolhidos pela autoridade fiscalizatória.

Resta claro que o arquivo acima citado refere-se à parte de toda despesa do ano e não ao todo.

Isto fica evidenciado nas próprias palavras do sr. Auditor Fiscal que, em "Termo de Verificação Fiscal", página 4, último parágrafo, afirma: *Em resposta o Sujeito Passivo apresentou demonstrativo da DIRF - Cód. 8045 constando o valor de R\$ 57.680.026,53 referente às comissões pagas em 2011, ...*

Pois bem. Evidente que há uma confusão por parte da autoridade fiscalizatória.”

Segundo esclarecido no acórdão recorrido, não é verdadeira a assertiva de que a fiscalização havia escolhido, por amostragem, lançamentos contábeis de comissões a serem comprovadas, confira-se:

No entanto, não é verdadeira a assertiva de que a fiscalização havia escolhido, por amostragem, lançamentos contábeis de comissões a serem comprovadas.

Veja-se o que de fato ocorreu, com base na intimação à citada resposta:

“Foi então intimado o Banco PSA a prestar esclarecimentos quanto à diferença entre o contabilizado e o detalhamento apresentado, através do Termo de Intimação nº 17, de 25/11/2014.” (grifou-se)

Ou seja: havia uma diferença a ser comprovada entre as despesas com comissões contabilizadas e as que constavam no demonstrativo detalhado apresentado, diferença essa que o interessado não comprovou no curso da ação fiscal e tampouco trouxe quaisquer elementos juntamente com a impugnação para efetuar essa comprovação, de modo que o lançamento referente a essa infração deve ser mantido.

Sendo assim, existindo uma diferença a ser comprovada, sem que fosse refutada pela parte interessada, mediante provas, impõe-se manter o referido lançamento.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

CONCLUSÃO

Assim, diante do acima exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial para afastar a infração correspondente a postergação no pagamento de tributos, nos termos deste voto.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza