



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 11020.000654/00-68  
Recurso nº : 132.589  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1995 A 1999  
Recorrente : TOIGO MÓVEIS LTDA  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 26 DE FEVEREIRO DE 2003  
Acórdão nº : 107-06.978

**IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – COMISSÕES PAGAS A AGENTES NO EXTERIOR** – São dedutíveis as despesas pagas a agentes no exterior como remuneração pela intermediação entre o produtor brasileiro e as empresas importadoras situadas no estrangeiro, resultando dessa atividade a concretização das vendas e a exportação dos produtos da empresa nacional, resultando, outrossim, da prova dos autos a incapacidade da exportadora de promover diretamente as suas vendas no exterior.

**IRF – RENDIMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS** – Improcede a autuação por pagamentos a beneficiários não identificados, quando a própria fiscalização identifica os beneficiários e as operações que deram causa ao pagamento das comissões.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL** – A decisão proferida no lançamento do imposto de renda aplica-se ao lançamento da contribuição, posto que baseados nos mesmos fatos e provas que ditaram a composição do litígio referente ao imposto de renda..

Recurso a que se dá provimento em parte.

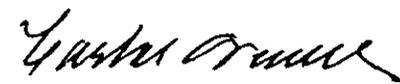
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TOIGO MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ ano calendário de 1994 e, em relação ao outros exercícios, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 11020.000654/00-68  
Acórdão nº : 107-06.978



JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e NEICYR DE ALMEIDA.

Processo nº : 11020.000654/00-68  
Acórdão nº : 107-06.978

Recurso nº : 132.589  
Recorrente : TOIGO MÓVEIS LTDA

## RELATÓRIO

TOIGO MÓVEIS LTDA, qualificada nos autos, recorre a este Colegiado (fls. 1603/1639), contra o Acórdão DRJ-POA nº 1.348, de 15/08/2002, da 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre – RS., que manteve (fls. 1553/1573) integralmente os autos de infração contra ela lavrados em 31/03/2000, referentes ao Imposto de Renda, Pessoa Jurídica (fls.30/33), e ao Imposto de Renda na Fonte (fls. 48/50), e, parcialmente, os lançamentos relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (fls. 39/42 e 55/57).

A descrição dos fatos e respectivo enquadramento legal para o lançamento do Imposto de Renda é o seguinte:

I - Pagamentos Sem Causa ou a Beneficiários Não Identificados, assim descrita a infração: "O contribuinte lançou despesas mensais sob o título de "Comissões" (Subconta 3213101), consideradas dedutíveis pela empresa para fim de apuração do lucro real, cujos pagamentos foram efetuados sem o recolhimento do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte). A empresa não comprova a efetiva prestação do serviço e a participação dos beneficiários dos pagamentos nos atos de intermediação, conforme abordado no Relatório de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração...". Os fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 1994, janeiro a dezembro de 1995, 31 de dezembro de 1996, 31 de dezembro de 1997 e 31 de dezembro de 1998. O enquadramento legal foi feito nos arts. 195, inciso I; 197 e parágrafo único; 243 e 247 todos do RIR/94; art. 61 § 1º, da Lei nº 8.981/95. Sobre os valores apurados foi aplicada a multa de 150%, sob o fundamento legal indicado às fls. 29.



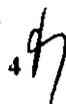
h<sup>3</sup>

II – Glosa de Prejuízos compensados indevidamente-Saldos de prejuízos insuficientes (Infração não sujeita a redução por prejuízo). Saldo insuficiente de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a redução dos saldos de prejuízos, após o lançamento das infrações constatadas nos períodos-base de 1994 a 1998, calculado conforme Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais, anexo ao Auto de Infração (fls. 89 a 103). O fato gerador ocorreu em 31/12/97, e a multa aplicada foi de 75%. O enquadramento legal indicado foi: Art.196, III, e 197, parágrafo único, do RIR/94; art. 42, parágrafo único, da Lei nº 8.981/95; e art. 6º da Lei nº 9.249/95. O fundamento legal da multa figura do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fls. 29).

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, de que trata o Auto de infração de fls 39/42, baseia-se nos mesmos fatos referidos no item I da peça básica referente ao IRPJ, sendo aplicada a multa de 150% sobre o valor da contribuição. O fundamento legal para o lançamento da contribuição figura das fls. 41, e o das multas às fls. 39.

O auto de infração de fls. 55/57 refere-se a saldo insuficiente da base de cálculo negativa da referida contribuição e inobservância do limite de 30% na compensação da mesma, apurados em decorrência da redução dos saldos de base negativa após o lançamento das infrações apuradas nos períodos-base de 1994 a 1998, calculadas neste Auto de Infração. O valor relativo ao saldo da base negativa da contribuição social de períodos anteriores a 1994 foi desconsiderado em razão da empresa informar não ter localizado os registros correspondentes, conforme abordado no Relatório de Atividade Fiscal. O fundamento legal que justifica o lançamento figura das fls. 56. A multa aplicada foi de 75% sobre o valor apurado, como consta das fls.53.

O auto de infração referente ao imposto de renda na fonte (fls.48/50) tem por fundamento fático os descritos no item I do IRPJ, e por fundamento legal o art. 61 da Lei nº 8.981/95 (fls. 50). Foi aplicada a multa de 150% sobre o valor do tributo sob o fundamento legal apontado às fls.47.



O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Imposto de Renda na Fonte e os juros de mora e a multa pertinente a cada exação estão especificados no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, às fls. 1.

Segundo o extenso relatório de Verificação Fiscal (fls.57/88), a empresa remetera ao exterior elevadas somas a título de "comissões sobre vendas" cujos beneficiários seriam os seguintes agentes no exterior: Eucalixtino José Manosso (9341, Collins Avenue, aptº 805, Surfside, Miami, Flórida, USA. Fone (305) 868.3108) e Máster International Corp. (777, Brickle Avenue, Suíte 1150, Miami, Flórida, USA. Fone (305) 530.3160). As as comissões correspondiam a 8% (oito por cento) do total das faturas comerciais (commercial invoice), no período de 1994 a fevereiro de 1997, e de 10% (dez por cento), a partir de março de 1997. O Sr. Eucalixtino José Manosso, era simultaneamente sócio majoritário da empresa produtora e exportadora, Toigo Móveis Ltda, com 61% do capital social.

De acordo com a auditoria realizada, nem o Sr. Eucalixtino, nem a Máster International Corp. realizaram intermediação nas vendas (fls. 60/73), atividade que era feita por terceira empresa, Tino J. Manosso Representações do Brasil Ltda., domiciliada no País, da qual o Sr. Eucalixtino José Manosso detinha 90% do Capital Social (fls. 116, conforme comprovação constante de fls. 476/509).

A empresa impugnou a exigência fiscal (fls. 1230/1278), alegando, em síntese, decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano de 1994, em face do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Sustentou também a nulidade do auto de infração e da ação fiscal, com argumentos que se confundem com as razões de mérito e que serão com ele conjuntamente analisadas.



No mérito, sustenta que o relatório de verificação fiscal é uma narrativa precária, desconexa e fantasiosa, embasada em presunções, suposições e ilações (fls.1239/1251), apontando contradições no relatório fiscal que se apega a três eventos dentre milhares de operações de exportação com pagamento de comissões realizadas pela impugnante em que a comissão relativa a uma fatura comercial foi remetida em parte para Tino e em parte para Master Internacional Corp. (fls. 68/69) para negar todas intermediações da empresa Master. E também em três outros equívocos, em milhares de operações, em que houve indicação do nome do funcionário e/ou do banco nos Estados Unidos onde Master possui conta em que uma remessa para Master foi feita com referência equivocada em nome de Eucalixtino. Documentos relativos a operações de uma terceira empresa, Tino J. Manoso Representações do Brasil Ltda demonstrariam que as vendas foram realizadas por ela e não pelo Sr. Tino, posto que contactos foram realizados em papel timbrado desta empresa, ignorando os esclarecimentos de que esta empresa era de importação, e que o Sr. Tino, quando no Brasil, usava suas instalações.

Sustenta a impugnante que os fatos em seu contexto (verdade material) evidenciam a improcedência do lançamento. Faz um histórico da Toigo Móveis e seu agente no exterior, Sr. Eucalixtino José Manosso (Sr. Tino) que também agenciava negócios de outras empresas, inclusive concorrentes da Toigo. O ingresso de Tino como sócio da Toigo foi com o objetivo exclusivo de um investimento. As dificuldades que passava a sociedade ao longo do tempo, notadamente durante o Plano Collor e a paulatina perda do mercado interno. A necessidade de sobreviver e expandir suas atividades voltadas para o mercado externo fizeram, mais adiante, com que o o sócio então minoritário se transformasse em majoritário. Ainda aí o Sr. Tino via nisso apenas um investimento, não abandonando sequer suas atividades de agente de outras empresas concorrentes. O Sr. Tino jamais recebeu "pro labore" da empresa, limitando seus ganhos nas comissões por intermediação nas vendas dos produtos da empresa. Contesta os fundamentos da autuação de pagamentos a pessoas desconhecidas. Sustenta a dedutibilidade das comissões pagas ao Sr. Tino, desde a década de 1970, e à Master Internacional Corp., a partir de 1994, quando o Sr. Tino

passou a fazer parte dessa empresa (Master Int. Corp). Analisa as disposições do art. 191 e seus §§ 1º e 2º do RIR/80. Cita acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que confirmam as dedutibilidades dessas comissões. Repele o argumento de que fraudou o fisco, ou agiu com intuito de fazê-lo. Diz que não apenas o beneficiário das comissões era identificado, inclusive pelo fisco, como todas as operações foram feitas de forma regular, através dos órgãos competentes. As remessas foram feitas pelo BACEN ao longo de trinta anos. Assevera que a glosa da base de cálculo negativa da CSSL é improcedente, segundo recomposição apresentada em planilha. Insurge-se contra a aplicação da SELIC como juros de mora, discorrendo a respeito.

A impugnante requereu em 20/06/00 e obteve a juntada aos autos do original (fls. 1395) e da tradução (fls. 1393) devidamente registrados, da declaração prestada por EFG CAPITAL INTERNATIONAL CORP., datada de 27/04/00, feita através de seu 1º Vice-Presidente, Sr. Justo R. Azpiazu, e pelo seu Diretor-Executivo Chefe, Sr. Victor M. Echevarria, segundo a qual nem o Sr. Justo R. Azpiazu, nem o BDD Capital International (antiga denominação social do EFG CAPITAL INTERNATIONAL CORP) foram beneficiários de quaisquer transferências realizadas pela Toigo Móveis Ltda., acrescentando que a Master International é cliente da entidade desde maio de 1997, e o Sr. Justo Azpiazu é executivo da empresa desde abril de 1997 e controla a conta da Master desde o início, e bem assim que todas as transferências foram creditadas na conta da Master (fls. 1393). Esta declaração foi prestada perante a Notária Pública do Estado da Flórida (fls. 1393-v), sendo a sua assinatura reconhecida pelo Consulado-Geral do Brasil em Miami (fls. 1394). Estes documentos foram anexados aos autos, conforme termo de fls. 1397.

Em 07/07/00, foi juntada ao processo declaração do Sr. Carlos Cordero B., signatário autorizado da TORTOLA MANAGEMENT SERVICES, INC., Diretor exclusivo da Master International Corp., empresa regularmente constituída e em funcionamento conforme as leis das Ilhas Virgens Britânicas, que certifica e confirma que a Master International Corp. recebeu e depositou em sua conta bancária junto à EFG CAPITAL INTERNATIONAL CORP., à Suíte 1150, 777 Brickel Avenue, Miami,

Flórida, todos os valores transferidos e efetuados pela Toigo Móveis Ltda, referentes aos contratos de câmbio que relaciona. Sua assinatura foi reconhecida pela Notária Pública Quinta, da República do Panamá, e a desta foi reconhecida pela Embaixada do Brasil no Panamá (fls. 1398, 1399 e 1400). Estes documentos foram anexados aos autos, conforme termo de fls. 1401

Em 04/09/01, foram anexados aos autos duas alterações do contrato social, a primeira em 20/09/99, e a segunda datada de 02/05/00, em que o Sr. Eucalixtino transfere suas quotas de capital, retirando-se da sociedade (fls. 1409/1418).

Em 14/05/02, foi determinada a juntada aos autos de requerimento da impugnante, acompanhada de provas produzidas em momento posterior à apresentação da impugnação do presente processo, em sede de demandas judiciais, que, segundo alega, ratificam integralmente o conteúdo da impugnação da requerente (fls. 1424 e seguintes). Essas provas se constituem em dois grupos. O primeiro de declarações prestadas por importadores estrangeiros, ratificando a intermediação do Sr. Tino, sua eficiência e honestidade (fls. 1425/1428, 1429/1433 e 1434/1441) e negociações com a Toigo Móveis, por intermédio dele. Como as anteriores, as firmas dos declarantes e dos notários foram reconhecidas pelas autoridades competentes e traduzidas para o vernáculo. O segundo grupo, de depoimentos prestados em Juízo pelas testemunhas arroladas (fls. 1442/1455).

A empresa contestou a acusação de que os pagamentos foram feitos a pessoas não identificadas, uma vez que a própria fiscalização afirmou que o Sr. Tino e a Master foram os beneficiários dos pagamentos, e a causa deles está sobejamente provada nos autos.

A autuada também repeliu a acusação de evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, discorrendo a respeito. Contesta o valor do estoque de prejuízos, com elaboração de demonstrativo que anexou a sua impugnação, e bem assim a adoção da taxa SELIC como juros de mora para fins fiscais.

A 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre-RS. rejeitou as preliminares de decadência em relação ao ano de 1994, sustentando que a existência de dolo, fraude ou simulação, em face do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, o prazo decadencial desloca-se, segundo o entendimento de uma corrente de pensamento, para o do art. 173, do referido Código, e neste caso, não teria ocorrido a caducidade e nulidade do auto de infração. A outra corrente, que a Câmara adota, é a de que, nesses casos, não fluiria prazo decadencial, em consonância com o disposto no art. 902, do RIR/99.

A nulidade do auto de infração foi rejeitada porque o relatório do trabalho fiscal descreveu minuciosamente a matéria tributária, tanto é que o contribuinte compreendeu as infrações que lhes estão sendo imputadas e delas defendeu-se plenamente.

Por outro lado, a 5ª Turma deixou de conhecer as provas trazidas aos autos, através das petições de fls. 1392, recebida em 20/06/00, 1398, recebida em 07/07/00, e 1424, recebida em 14/05/02, sob o fundamento de que foram apresentadas após o prazo para impugnação, caso em que precluiu o direito do contribuinte de apresentar provas, pois não ficou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (§ 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72).

No mérito, diz que a empresa tenta inverter o ônus da prova, pois a ela é que compete comprovar a realidade e a necessidade das despesas para o giro do seu negócio, inclusive a comprovação de que o beneficiário efetivamente intermediou os negócios que justificaram os pagamentos. E, apesar de intimada, não logrou comprovar que o Sr. Tino e a Master foram as intermediárias nas vendas da Toigo. As declarações prestadas em Juízo comprovam que o Sr. Tino foi agente de vendas para o exterior da Toigo, mas nenhum indício há no sentido de que ele e a Master, maior beneficiária do valores pagos a título de comissões, tenham atuado nas operações tributadas neste processo. E questiona a existência da Master International Corp, indagando: Master International Corp. existe ou não existe?

Conclui o julgado, com base nos documentos de fls. 476 a 509 que quem realizou a intermediação daquelas exportações para Toigo foi Tino J. Manosso Repres. Do Brasil Ltda., não acolhendo os esclarecimentos prestados de que "...os documentos que segundo os auditores ligariam as operações da impugnante com a terceira empresa Tino J. Manosso Representações do Brasil Ltda. nada mais são do que troca de informações entre Tino e Toigo quando, estando ele no Brasil, não tinha condições de visitar pessoalmente a fábrica." E, como não houve pagamento de comissões a Tino J. Manosso Representações do Brasil Ltda., não se pode aceitar a dedutibilidade das despesas com comissões.

A seguir, aponta como evidências de que o objetivo das operações era tão-somente remeter dólares para o exterior:

- a) os valores pagos foram escriturados todos em uma mesma conta contábil, todos em nome de Tino;
- b) valores repassados para a mesma conta bancária no exterior, constavam nos contratos de câmbio como sendo destinados, ora para a Master, ora para Tino;
- c) ) a remessa de comissões relativas a uma mesma venda era, às vezes, rateada entre Tino e Master;
- d) com a apreensão de documentos na empresa Tino J. Manosso Representações do Brasil Ltda. (fls. 1193/1198) verificou-se que o endereço da Master é o mesmo informado como o endereço de Tino nos Estados Unidos (contrato social de fls. 273). Há também coincidência no número do telefone (fls. 515).

Mantém o lançamento do imposto de renda na fonte, afirmando que, como o lançamento foi feito com base no art. 61, da Lei 8.981, de 20/12/95, o lançamento também se justifica, não apenas na ausência de identificação do beneficiário, como na ausência de comprovação da operação ou da sua causa. Afirma

a validade da aplicação da taxa SELIC como juros de mora, confirmando o lançamento, e cancela parte da exigência da CSLL.

Na fase recursal, a empresa reitera argumentos e esclarecimentos constantes de sua impugnação e contesta os fundamentos da decisão recorrida, argumentando que, no caso concreto:

"Tratam-se de despesas com comissões devidamente declaradas nos registros de exportação (fls. 1030 a 1185);

As operações a que se referem estão perfeitamente indicadas e especificadas em documentos (p.e. fls. 534 e 547) que estão arquivados na sede da empresa e foram colocados à disposição do fisco;

A causa do pagamento é o agenciamento dos produtos de fabricação do recorrente no exterior;

Os comprovantes de pagamento (contratos de câmbio) indicam perfeitamente cada beneficiário do rendimento, operação por operação;

Todas as operações de exportação e respectivos créditos e pagamentos de comissão estão contabilizados individualmente (docs. de fls. 362 a 475) com base em documentos hábeis e idôneos (registros de exportação e contratos de câmbio)."

Assevera que tanto a operação quanto à causa que deu origem ao rendimento, como também o beneficiário do rendimento estão presentes na contabilidade da empresa e nos documentos em que ela se assenta, e que, segundo o disposto no art. 9º e §§ do Decreto-lei nº 1.598/77, a escrituração assim mantida faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos nela registrados, o que o fisco não logrou fazer. A ação fiscal não identificou nenhuma operação à margem da contabilidade ou qualquer lançamento contábil que não estivesse respaldado em documento idôneo. Os auditores fiscais ao prestarem depoimento em juízo disseram expressamente que todas as informações utilizadas para a lavratura dos autos de infração foram colhidas na contabilidade da empresa ( fls. 1523, 1532, 1537, 1538 e

1545). E tampouco fizeram qualquer prova de que os beneficiários das comissões (identificados nos registros de exportação) e conseqüentemente dos pagamentos (identificados nos contratos de câmbio) não eram agentes da recorrente ou não foram os efetivos destinatários dos valores. Os próprios auditores fiscais, em seus depoimentos prestados em juízo e sob compromisso (fls. 1521 em diante), confessaram que não efetuaram diligências para falsear suas presunções: eles simplesmente coletaram documentos e criaram uma absurda hipótese a partir deles, sem nenhum compromisso com a verdade material.

Sustenta a recorrente que é incontroverso que a recorrente não possui estrutura para efetuar a colocação dos seus produtos no mercado externo, e pagar comissões para agentes promoverem suas vendas no exterior é prática absolutamente necessária. É também absolutamente normal o percentual de comissão destinado as agentes (8% e 10%), o que sequer foi questionado pelo fisco. Sustenta que Tino J. Manosso Representações do Brasil Ltda. é uma empresa de importação de colas especiais para madeira, fornecedora tanto da impugnante como de diversas outras empresas, não prestando serviços para a Toigo. Reporta-se aos esclarecimentos já prestados a respeito da utilização pelo Sr. Tino das instalações dela, quando no Brasil, situação perfeitamente esclarecida na impugnação.

A recorrente repele o intuito de fraude alegado pelo fisco, discorrendo sobre a matéria, prestando esclarecimentos sobre os fatos apontados pelo fisco, contestando-os. Insurge-se também sobre os fundamentos do imposto de renda retido na fonte que tivera por fundamento pagamento a beneficiário não identificado, argumento cuja procedência foi desfeita na impugnação. A decisão de primeira instância, diante desse fato, trouxe novo argumento para confirmar o lançamento: A base para o lançamento seria o art. 61 da Lei 8.981/95, dispositivo que alcança pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a beneficiários não identificados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, quando for comprovada a operação sem causa, o que, como consta dos autos, não ocorreu na espécie. Contesta também a aplicação da multa qualificada.

Diz que os valores relativos à glosa da compensação da base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro deverão ser cancelados porque o fisco ultrapassou os limites da decadência ao auditar a formação dessa base, retroagindo ao ano de 1994.

A recorrente persevera na nulidade do auto de infração e da ação fiscal, em face das contradições já apontadas na impugnação e, também, da decisão de primeira instância por não conhecer de elementos fundamentais de defesa da parte.

Por fim, a empresa reitera sua insurgência sobre a aplicação da taxa SELIC como juros de mora. E requer o cancelamento integral do IRPJ, e, alternativamente, a reforma parcial da decisão, com o cancelamento do IRRF e da redução da multa de lançamento de ofício inclusive sobre o IRPJ e a CSSL para 75% e o cancelamento da multa lançada sobre o imposto de fonte, bem como o cancelamento do lançamento no que se refere à incidência da SELIC. E não lhe sendo favorável a decisão no mérito, seja declarada a nulidade da decisão recorrida.



É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

Preliminarmente, cumpre analisar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário relativo ao ano de 1994.

O último fato gerador desse período ocorreu em 31/12/94 e o início do prazo decadencial do crédito tributário respectivo foi 1º/01/95, expirando em 31/12/99. Como o lançamento se fez em 31/03/2000 (fls. 30), em princípio, teria razão a empresa.

No entanto, o fisco lançou o tributo com multa agravada, acusando a autuada de prática de dolo, fraude ou simulação. Logo, comprovada a ocorrência de uma dessas figuras, o prazo de caducidade desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado; no caso, o prazo decadencial se iniciaria em 1º/01/96. Como a entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica do ano de 1994 ocorreu em 28/04/95, o prazo para lançar será contado a partir dessa data, caso em que não teria decaído o fisco do seu direito de lançar o imposto e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Desta forma, é imprescindível que primeiro se examine a procedência do lançamento e, em caso afirmativo, se houve evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/64 (sonegação, fraude ou conluio). Do mesmo modo, o exame da nulidade do lançamento e da ação fiscal levantada pela defesa, como ela mesmo assevera, confunde-se com o exame do mérito.

O RIR/80, em seu art. 278, § 2º (RIR/94, art. 894, § 1º), consolidando o disposto no § 1º do art. 79 do Decreto-lei nº 5.844/43, estabelece que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão. Têm-se por verdadeiros, se o fisco não demonstrar com elementos de prova convincentes a inveracidade das informações.

E o fisco não refutou por essa forma os esclarecimentos prestados pelo contribuinte sobre a condição inicial de agente no exterior do Sr. Tino e sobre as razões de seu ingresso como sócio da empresa, e bem assim sobre a evolução da participação dele no capital da sociedade, até tomar-se seu sócio majoritário.

Os próprios auditores afirmam que o Sr. Tino nada recebia da empresa desde 1995, a título remuneratório, a não ser empréstimos e as comissões. E mais: informaram que ele viajava constantemente ao exterior a fim de empresar negócios da empresa (fls. 63), conforme registram as planilhas de fls. 943/947 e 1215. Por essa razão, concluíram que ele não fazia intermediação, mas, sim, realizava negócios/transações em nome da empresa da qual era sócio controlador. Dessa forma, a despesa de comissões era desnecessária, sendo mera liberalidade o seu pagamento, razão pela qual os autuantes glosaram a despesa e lançaram o imposto de renda na fonte sobre os respectivos pagamentos (fls. 64).

Entendo que essas razões não demonstram a inveracidade dos esclarecimentos prestados pela atuada.

A prova dos autos revela que o Sr. Tino era um agente comercial no exterior, agenciando negócios para outras empresas, antes de operar com a atuada, não abandonando essa atividade com terceiros, e com a TOIGO, mesmo depois de tornar-se sócio desta. Na qualidade de agente da atuada, influenciou até nas especificações de seus produtos para dar-lhes maior competitividade em países onde a concorrência se faz intensa.

Restou inconteste, inclusive nos depoimentos prestados em Juízo pelas testemunhas arroladas no processo judicial e que foram trazidas aos autos antes da decisão "a quo", que o ingresso do Sr. Tino como sócio da empresa, primeiro como minoritário, e depois majoritário, se fez pela necessidade de aporte de capital para enfrentar os efeitos dos planos econômicos estabelecidos pelo Governo que fragilizaram nossas empresas, obrigando-as a diversificação de produtos e atividades, e abertura de capital para novos aportes para escaparem de falência. E nesse esforço e nesse processo sócios venderam suas quotas ou parte delas e sócios majoritários passaram a minoritários para salvarem algo do que tinham.

Deste modo, é toda razoável a versão da empresa de que o Sr. Tino nela ingressou para mantê-la funcionando e não perder a intermediação dos produtos por ela fabricados e que ele colocava no exterior, mediante comissão.

Essa versão tem suporte na prova dos autos, inclusive nos citados depoimentos tomados em Juízo (p.ex: fls. 1450/1455). Na verdade esses depoimentos vieram apenas confirmar a convicção o que os demais elementos já autorizavam.

Por outro lado, é lógico e também razoável que o Sr. Tino se resguardasse em relação ao capital que investira na empresa, através de sua participação nos atos que envolviam o patrimônio da sociedade e assegurasse a continuidade do agenciamento dos produtos dela. E isso foi feito com a nomeação do seu irmão, Orivalde Bortolo Manosso, como seu procurador na gerência da sociedade, juntamente com os antigos sócios da empresa, todos como sócios gerentes.

E a maior prova de que a intermediação dos produtos da TOIGO era o seu maior interesse na sociedade que dela nada recebia a título remuneratório, a não ser empréstimos e comissões. E sequer exercia diretamente a gerência da empresa, uma vez que nunca se afastou das suas atividades de agente no exterior de empresas nacionais. Nota-se até que essas atividades de agenciamento foram de certo modo

Processo nº : 11020.000654/00-68  
Acórdão nº : 107-06.978

prejudicadas, pois era natural que outros clientes, concorrentes da Toigo, achassem que ele reservaria para essa empresa a melhor fatia no agenciamento dos produtos comuns a ambas. Esse, aliás, o motivo para para que uma de suas clientes dispensassem a intermediação do Sr. Tino na exportação de seus produtos, segundo depoimento por ele prestado em Juízo (fls.1453).

A sua profissão de agente no exterior é que prevalecia. O agenciamento e a comissão era o seu fim; a empresa, o meio.

Não me parece plausível a conclusão de que, por ser sócio, da empresa deveria renunciar a sua atividade profissional no exterior em proveito da empresa, da qual nada recebia. É como pretender que, p.e., um médico que prestasse serviços profissionais, sem vínculo empregatício, a uma empresa da qual viria a ser sócio, tivesse, a pretexto de que devia envidar seus esforços em favor dela, que clinicar de graça para os empregados dela, para que ela não tivesse de arcar com as despesas dessa natureza.

Ele tem de empregar esforços empresariais em favor dela e não prestar serviços gratuitos a ela.

Também não me parece razão bastante para descaracterizar o agenciamento de negócios o exercício dessas atividades também através de terceiros, pois, para a autuada, o Sr. Tino é quem intermediava a venda de seus produtos. Prevalece, isto sim, a efetiva intermediação demonstrada pela colocação no exterior de mais de 90% de sua produção, e as divisas para o País resultantes dessas atividades, sem se falar nos empregos por elas gerados.

Não é fundamental o endereço das pessoas ou empresas que operavam com o Sr. Tino, no exterior. E tampouco a coincidência de endereços, na medida em que o Sr. Tino também fazia parte da Master International Corp.

Não obstante as declarações prestadas por pessoas e empresas domiciliadas no exterior, com as quais o Sr. Tino mantinha transações comerciais, tenham sido apresentadas após o prazo de impugnação, deve-se levar em conta que são documentos cuja obtenção não se pode fazer em prazo curto, posto que demandam solicitações da autuada, verificação prévia de dados pelo declarante, e reconhecimentos de firma, inclusive de consulado, tradução no Brasil e o que é mais importante, são instrumentos de grande importância na verificação da verdade material que é um dos objetivos do processo administrativo fiscal, na consecução do que almeja o art. 142 do CTN. Sem esquecer que a apresentação dos documentos se fez em 19/06/00, 07/07/00, 13/07/00, 04/09/00, 08/05/02, antes da decisão de primeira instância que somente em 15/08/02, julgou a impugnação (fls. 1553). Tendo em vista que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LV, assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, a importância das declarações prestadas para a apuração da verdade real, e o fato de terem sido apresentadas à repartição fiscal antes do julgamento, e serem por elas juntadas aos autos, entendo que não deveriam ser ignoradas. Afinal, se o que não está nos autos, não está no mundo, o que está nos autos, está no mundo, e, portanto, devem ser consideradas.

E isto porque essas declarações lançam luzes sobre pontos de dúvidas apresentadas pela fiscalização, que serviram de suporte à decisão recorrida, inclusive sobre os verdadeiros beneficiários de comissões remetidas, confirmando esclarecimentos prestados pela empresa. E mais que o Sr. Tino realmente era agente da Toigo.

A informalidade dos procedimentos é uma tônica no comércio internacional. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes e a compreensão das autoridades brasileiras a esse respeito é um fato inconteste. Além da vasta jurisprudência apontada pela recorrente, esta Câmara, em caso da mesma natureza, decidiu pela improcedência do lançamento, igualmente calcado em rigor formalístico e de conclusão presuntiva. No Acórdão 107-04.201, de 10/06/97, ao ensejo do

juízo do Recurso nº 113.096, decidiu esta Câmara, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, em decisão assim ementada:

**"IRPJ-COMISSÕES SOBRE VENDAS A AGENTES NO EXTERIOR – Não comprovado pelo Fisco que as operações foram diretamente contratadas resta efeito de dedutibilidade da despesa a certeza de que sem intermediação comercial de terceiro os negócios não seriam celebrados e as receitas de vendas não ocorreriam."**

No caso concreto, o fisco não comprovou que as operações foram diretamente contratadas pela fiscalizada, presumindo com base em indícios que permitem ilações opostas, contraditórias, e que, por isso mesmo, não se constituem em presunções capazes de provar a acusação do fisco.

Com base nos documentos de fls. 476 e seguintes, procura-se sustentar que quem intermediava as vendas no exterior seria a Tino J. Manosso Representações, empresa que agenciava produtos estrangeiros no Brasil, porque nela foram encontradas cópias de correspondência do Sr. Tino com importadores estrangeiros, feitas em impressos daquela empresa. Esse indício merecia melhor e aprofundada investigação, antes da conclusão tomada, posto que o Sr. Tino poderia estar-se utilizando de instalação e impressos dessa sociedade na consecução daquelas operações particulares.

E o que nos leva a crer nessa última hipótese é que a Tino J. Manosso Representações não recebeu comissão por essas vendas, e, sim, o Sr. Tino. Concorariam os demais sócios dessa empresa que as vendas feitas por ela fossem pagas ao Sr. Tino? Seria contrário aos seus interesses, e, além disso, participariam de um conluio. A troco de que?

Se tivesse Tino J. Manosso Representações realizado a intermediação e o Sr. Tino recebido as comissões o teria feito por ela, ou seja, a receita seria dela. Neste caso, o fisco deveria lançar o imposto contra ela por omissão de receitas. Não glosar a despesa da Toigo, uma vez que a intermediação das vendas era um fato

inegável. Puni-la por essa forma seria usar o imposto como sanção de ato ilícito, o que é defeso, até mesmo por definição legal, como deixa claro o art. 3º do Código Tributário Nacional, "in verbis":

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (grifei)

A falta de contrato por escrito entre a Toigo e o Sr. Tino para que este agenciasse os seus produtos no exterior não é razão bastante para negar-se a existência desse ajuste, sobretudo se se levar em conta que a pactuação se fazia em cada exportação, comprovadas pelas guias de exportação e contratos de câmbio. Esse procedimento do Sr. Tino não ocorria apenas com a Toigo, mas também com outras empresas cujos produtos ele colocava no exterior, segundo constou de depoimentos prestados em Juízo pelas testemunhas arroladas, ratificando os esclarecimentos prestados pela autuada. E também nesses depoimentos restou claro a intensa atividade do Sr. Tino no agenciamento de produtos da Toigo e de outras empresas, mesmo que concorrentes.

A relatora do mencionado recurso e, à época, Presidenta desta Câmara, a ilustre Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz, após considerações iniciais, discorre sobre a livre convicção do julgador na apreciação das provas.

Disse ela:

"A lide restringe-se, nesta instância, às comissões remetidas ao exterior e a multa qualificada.

O auto de infração está fundado na falta de comprovação da efetiva prestação de serviços enquanto que a autoridade recorrida não aceita as Guias de Importação como prova de pagamento. As realizações das exportações,

portanto, não foram questionadas pelo Fisco e, por consequência, fora estão da apreciação deste Colegiado.

A matéria comporta, pois, exclusivamente questão de prova.

Quando das discussões e conferências prévias ao julgamento estabeleceu-se radical divergência entre os componentes desta Câmara. Cumprenos, pois, adotar um dos dois entendimentos.

Do exame do art. 29 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972, que define os poderes da autoridade julgadora, ao estatuir que "na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias", resulta a explicitação do princípio da livre convicção na apreciação conferida a autoridade julgadora.

E o artigo 17 do mesmo diploma ao estabelecer as regras da fase de instrução probatória dispõe que o contribuinte deverá apresentar "os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito".

PAULO CELSO B. BONILHA afirma ser este "um ponto alto da legislação que mercê apreço. Está a autoridade julgadora, à semelhança do juiz de direito, livre para formar seu convencimento sobre a verdade, diante dos elementos probatórios coligidos no processo".

Na lição do mestre, vislumbra-se neste preceito poucos elementos úteis ao desenvolvimento da teoria da prova. Percebe-se que o artigo refere-se ao objeto da prova quando fala "os pontos de discordância e as razões e provas que tiver". Assim, a norma em referência trata da perícia como meio de prova mas nada esclarece quanto aos outros meios de prova.

Também o artigo não se refere à produção de prova pela Fazenda e a redação do artigo conduziria a suposição de que a instrução probatória restringir-se-ia a provas trazidas aos autos pelo impugnante. É esta suposição iverossímil, porque à Fazenda também incumbe opor a contra prova, ou seja, opor-se para dizer que a prova coligida pelo impugnante não tem força para infirmar o lançamento.

Na fase contenciosa a Fazenda adquire a condição de parte nas relações processuais nas mesmas condições que o contribuinte. A posição de predomínio da Fazenda terminaria com o procedimento de lançamento. É o princípio de distribuição da justiça que prevalece na presente fase, e este princípio nos obriga a buscar a verdade em relação à legitimidade do lançamento. Portanto, a livre convicção do julgador dependerá da atividade probatória exercida pelas partes.

8 47

Verdade é que temos no processo administrativo fiscal a figura em que a Fazenda é parte e julgador. Mas não é partindo dessa situação "sui generis" da relação processual tributária, que não busquemos a imparcialidade. São sujeitos da prova tanto a Fazenda como o contribuinte no sentido de fornecer elementos de convencimento ao julgador.

O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele e nunca ao que as partes arguem e não comprovam.

No processo administrativo tributário não há limitação expressa dos meios de prova, no entanto, predominam as provas documentais. As provas documentais são predominantes no processo tributário dadas as características da matéria tributária, uma vez que os impostos referem-se a fatos econômicos e operações comerciais. A prova da confissão e a testemunhal devem ser vistas com muita cautela pelo julgador no momento do seu convencimento e devem ser analisadas e avaliadas no conjunto das provas apresentadas no processo.

É com relação a esse difícil tema do ônus da prova que temos que proferir um julgamento.

No caso dos autos as despesas com comissões foram consideradas pelos autuantes, como insuficientemente comprovadas pela pessoa jurídica, ou no dizer dos autuante, "pagamentos sem causa de comissões", daí o lançamento de ofício.

A autoridade de primeira instância, ao justificar a sua decisão, assim expressou as suas razões:

*"Aspectos Fáticos e Considerações Finais:*

*A circunstância de que os pagamentos tenham se concretizado e mesmo sido aprovados por órgão responsável pelo controle do comércio exterior e de câmbio em nada invalida a autuação. Não se trata de objetar que as remessas foram feitas de forma irregular, mesmo porque o DECEX (antes CACEX) adota critérios próprios para a análise e aprovação de remessas cambiais, mas verificar se a autuada procedeu de forma legítima ao lançar despesas em sua contabilidade.*

*Em suma, cumpre examinar, sob a ótica fiscal, se as despesas atendem aos requisitos impostos pela lei tributária para compor, ou não, a base de cálculo do IR, exame que constitui prerrogativa da Secretariada Receita Federal, não de*

*outros órgãos, como quer a contribuinte. O art. 950 do RIR/94 (equivalente ao art. 641 do RIR/80) não deixa dúvidas:*

*'Art. 950. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio do contribuinte (Lei nº 2.354/54, art. 7º, e Decreto-lei nº 2.225/85).*

*Ora, a escassa, desencontrada e pouco elucidativa documentação acostada aos autos pela requerente não é capaz de produzir convicção de que a intermediação ocorreu no período alcançado pelo fisco.*

*A destacar, a própria admissão da autuada de que, quanto aos fax, pedidos e contratos, 'não é possível deles fazer a guarda pretendida pelo Fisco, até porque os textos de fax costumam apagar-se rapidamente e as gravações de contatos telefônicos não constituem uma prática norma de comércio.'*

*Tanto a legislação capitulada, quanto a doutrina e jurisprudência anteriormente transcritas são convergentes: qualquer que seja a despesa, deve estar suportada por prova documental robusta. Às pessoas comerciantes incumbe o dever do zelo de seus papéis, e até mesmo concorrer para sua produção, particularmente quando há terceiros interessados. Não procede o argumento da litigante de que está confortada pelas práticas comerciais, mormente quando se tratam de valores vultosos. Pelo contrário, para justificar o pagamento de tais comissões, seria necessário estabelecer uma relação de causa-e-efeito, como, por exemplo, através de elos claros e inequívocos entre o valor de comissão e desempenho nas vendas. Veja-se, a propósito, o que leciona Plácido e Silva em seu 'Vocabulário Jurídico' (Forense, 1993), sobre comissão, na acepção de pagamento:*

*'é aplicado para designar a remuneração ou a pagar, que se promete à pessoa, a quem se deu comissão ou encargo de fazer alguma coisa por sua conta.*

*Em regra, é comissão-remuneração atribuída para uma certa soma de serviços ou para cada encargo, é fixada por uma porcentagem e se torna devida, quando realizado o negócio ou executado o encargo, em razão do seu valor.'*

*Não é demais lembrar o axioma jurídico – o qual, aliás, inspira o art. 17 da introdução ao Código Civil – de que 'a convenção particular não derroga o direito público'. Ignora-se onde a autuada obteve arrimo para dar a entender de*

*que a legitimidade de despesas com comissões pagas a agentes no exterior se possa comprovar de forma distinta – isto é, menos exaustiva – comparativamente a despesas havidas no âmbito da economia nacional.”*

A matéria relativa a comissões pagas pelo agenciamento das exportações, tem sido objeto de decisões por parte deste Conselho no sentido de reconhecer a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior.

Certo é que a escrita contábil por si só não se garante do caráter de prova legal. O Fisco tem o poder de acesso e exame desses livros e o contribuinte a obrigação de conserva-los. As provas desses lançamentos poderão ser colhidas junto aos contribuintes e a terceiros. A própria documentação histórica dos fatos tributáveis relacionada com fatos econômicos (operações comerciais) servirá para elidir as controvérsias levantadas no processo. Os documentos colhidos junto ao contribuinte constituem provas documentais.

Do exame dessa documentação, verifica-se que as Guias de Exportação anexadas, demonstram que efetivamente ocorreu a exportação dos produtos, consignando-se nas referidas guias e quantidade, espécie e modelos dos produtos, além dos números das faturas, e estão devidamente autorizadas pela CACEX, com o competente visto da repartição da Secretaria da Receita Federal, muito embora a efetivação da exportação não esteja aqui sendo questionada. Constata-se ainda, que as citadas GE, possuem um campo destinado à identificação do agente, com a respectiva comissão.

Entendo ter faltado alguns elementos de prova na conclusão do trabalho fiscal, no que se refere à destinação dos pagamentos a título de comissões, que, no entender dos mesmos, teve finalidade diferente àquela consignada pela atuada, em sua escrita contábil lastreada nas guias de exportação. O fisco não comprova que as despesas foram diretamente contratadas e que a atuada operava diretamente no exterior, restando para efeito da dedutibilidade da despesa a certeza de que sem intermediação comercial de terceiros os negócios não seriam celebrados e as receitas de venda não ocorreriam. Como não foi comprovado que os destinatários finais das mercadorias negociaram diretamente com a atuada, entendo que não resta outra alternativa que acatar as despesas como dedutíveis, caso contrário estaria concluindo que as vendas internacionais se realizariam sem o pagamento de comissões.

Quanto à multa qualificada, temos que fraude não se alega, prova-se. Como está se reconhecendo nos autos não ter sido provado que as remessas constituíram desvio de dinheiro para seus sócios no exterior, tem de ser desqualificada a multa de lançamento de ofício, por não ter sido comprovada a existência de fraude.

Por fim, a exigência da contribuição social sobre o lucro lançada com base nos mesmos fundamentos deve ser excluída.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso."

Nessa assentada, acompanhei a ensigne relatora, e justifiquei, por escrito, o meu voto, do qual extraio os seguintes excertos, aplicáveis ao caso ora sob julgamento:

"A decisão do Sr. Delegado de Julgamento, reconhecendo em parte, a procedência dos argumentos da defesa, já demonstrou a insuficiência dos fundamentos do lançamento e limitou o litígio à falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, aspecto que será enfrentado adiante.

Inicialmente, cabe consignar que, segundo o Código Civil Brasileiro, os atos jurídicos, a que não se impõe forma especial, podem provar-se por todos os meios indicados em seu art. 136, dentre eles os documentos particulares, testemunhas, presunção, etc.

Prescreve o dispositivo:

"Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:

- I. Confissão.
- II. Atos processados em juízo.
- III. Documentos públicos ou particulares.
- IV. Testemunhas.
- V. Presunção.
- VI. Exames e vistorias.
- VI. Arbitramento."

O Código Comercial Brasileiro, no mesmo sentido, alarga essas modalidades ao referir-se, em seu Título V - Dos Contratos e Obrigações Mercantis (arts. 121 e seguintes) aos livros comerciais, e ali especifica ainda

mais esses meios ao citar os escritos particulares e a correspondência epistolar. Nos arts. 130 e 131, prescreve forma de interpretação dos contratos em que consagra o primado da boa-fé e os usos e costumes.

Os artigos 130 e 131, do referido código, dizem "ipsis verbis":

"As palavras dos contratos e convenções mercantis devem inteiramente entender-se segundo o costume e uso recebido no comércio, e pelo mesmo modo e sentido porque os negociantes se costumam explicar, posto que entendidas de outra sorte possam significar coisa diversa.

Art. 131. Sendo necessário interpretar as cláusulas do contrato, a interpretação, além das regras sobreditas, será regulada sobre as seguintes bases:

I. A inteligência simples e adequada, que for mais conforme a boa-fé, e ao verdadeiro espírito e natureza do contrato, deverá sempre prevalecer à rigorosa e restrita significação das palavras;

II. As cláusulas duvidosas serão entendidas pelas que o não forem, e que as partes tiverem admitido; e as antecedentes e subseqüentes, que estiverem em harmonia, explicarão as ambíguas;

III. O fato dos contraentes, posterior ao contrato, que tiver relação com o contrato principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato;

IV. O uso e prática geralmente observada no comércio nos casos da mesma natureza, e especialmente o costume do lugar onde o contrato deva ter execução, prevalecerá a qualquer inteligência em contrário que se pretenda dar às palavras;

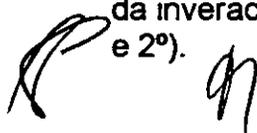
V. Nos casos duvidosos, que não possam resolver-se segundo as bases estabelecidas, decidir-se-á em favor do devedor.

O vigente Código de Processo Civil (art. 332), no rastro do anterior, mantém o princípio de que os fatos podem ser comprovados por todos os meios de prova admitidos em direito.

O artigo 332, do Código de Processo Civil, está assim redigido:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa."

A legislação do imposto de renda impõe ao contribuinte a obrigação acessória de manter escrituração regular apoiada em documentação hábil, segundo a natureza dos fatos, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º e §§ 1º e 2º).



Assim diz o Decreto-lei:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova."

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifei).

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º."

A autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a prestar as informações necessárias à revisão de sua declaração de rendimentos, mas "os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou **indício veemente** de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, § 1º, consolidado no RIR/80, art. 678, § 2º, e no RIR/94, art.894, § 1º). O grifo não é do original.

Intimado, o contribuinte prestou todas as informações que lhe foram solicitadas, fazendo inclusive minuciosos esclarecimentos sobre suas vendas no exterior, a forma de intermediação, as empresas envolvidas no processo, contratos para prestação desses serviços, tanto internamente como fora do País, e trouxe aos autos cópias das guias de exportação de seus produtos, em que se descrevem as mercadorias a serem exportadas, o respectivo valor, a comissão a ser paga no exterior (remessa) e o comissário que intermediou as vendas, bem como os contratos de câmbio.

Na documentação acostada, verifica-se a relação entre comitente e comissários que autoriza a convicção de que essa intermediação efetivamente ocorria. Nem todos os contactos entre eles, todavia, podem ser formalizados diante das práticas internacionais de comércio, como esclareceu a empresa e o confirma o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, citado no recurso. E exatamente, por isso, é que, ao referir-se à prova dos registros contábeis, o at. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 condiciona sua exigência à natureza dos fatos.

Perfeito seria que a empresa tivesse formalizado todas as operações de consultas, que os pedidos o fossem por escrito ou gravadas em fitas todas essas provas de intermediação, mas esse primor não é compatível com as práticas internacionais de comércio, de modo que a prova deve ser produzida por um dos meios admitidos em direito, inclusive essas práticas.

Com efeito, a exigência de prova de prestação dos serviços que se pode exigir dos residentes no País, nem sempre é possível obter-se nas relações internacionais de comércio, onde os usos e costumes têm prevalência, e onde o aspecto formal não é relevante. A empresa correria o risco de perder seu mercado, se se ativesse a formalismos excessivos incompatíveis com as práticas internacionais.

A dificuldade de se comprovar minuciosamente a prestação desses serviços assemelha-se à dos serviços de assessoramento e da chamada "advocacia de partido", em que prevalecem o informalismo das relações entre contratante e contratado, e são efetuados por contactos pessoais e por telefone.

Em nenhum momento, a fiscalização logrou comprovar a falsidade dos contratos e demais elementos de prova trazidos aos autos, embora pressurosamente tenha qualificado a multa de lançamento de ofício. A bem da verdade, sequer logrou infirmá-los mediante elementos seguros.

O julgador de primeira instância também não o fez. Ao contrário, como já se disse, muito os aproveitou, e com acerto. Reconheceu com apoio em provas convincentes trazidas aos autos, ou sejam, as declarações da Associação Brasileira dos Exportadores de Calçados e Afins (fls. 23) e do ex-Ministro de Estado da Indústria e do Comércio, Dr. Marcos Vinícius Pratini de Moraes (fls. 258), a necessidade da intermediação externa para a atividade operacional da fiscalizada. No entanto, manteve a glosa sobre a **totalidade das comissões pagas** aos agentes no exterior sob o argumento de que não foi comprovada a efetiva intermediação desses agentes, fazendo "tabula rasa" da realidade subjacente, da natureza desses serviços e das provas compatíveis com a prestação dos serviços, em face dos usos e costumes, e até mesmo do parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional a respeito da prática internacional a respeito.

Nisso discordo do ilustre julgador.

Entendo que a vinculação do agente a cada operação de venda está consignada nas guias de exportação do produto que foi por ele intermediada, de acordo com os contratos respectivos e com os usos e costumes. Como no direito brasileiro prevalece o princípio da boa-fé, essa prova somente pode ser desfeita mediante contraprova apresentada pelo fisco, o que, frise-se, não aconteceu. Ficou-se na tentativa, sendo o apelo frustrado ao Itamarati a derradeira. Em verdade, apresentaram-se apenas suposições e dúvidas. As primeiras não podem suportar lançamentos, ante o princípio da tributação cerrada (CTN., art. 142, par. ún.) e as dúvidas militam em favor do acusado, segundo o art. 112 da referida lei complementar.

Os mencionados artigos da Lei Nacional dispõem:

"Art. 142. ....**omissis**....."

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

As Egrégias Primeira e Terceira Câmaras comungam desse entendimento, como fazem certo os Acórdãos nº 101-85.907, 103-09.026 e 103-11.416, dentre outros.

Cumprе consignar, outrossim, que também tem razão a recorrente quando afirma haver contestado a multa como um todo, no bojo de sua manifestada inconformidade com o procedimento fiscal que culminou com o lançamento do crédito tributário. Em sua impugnação expressamente requer o afastamento de toda a exigência, inclusive da multa.

Infelizmente, o ilustre julgador considerou como matéria incontroversa a multa agravada e não examinou a sua conformidade com a lei de regência. Se o fizesse, com toda certeza teria desqualificado a multa de lançamento de ofício, pois em nenhum momento foi comprovada a existência de fraude, quanto mais o evidente **intuito de fraude**, nas formas descritas nos artigos. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a que se refere o inciso III do art. 728 do RIR/80. Afinal, fraude não se alega, prova-se.

Se não tivesse ladeado a questão, o julgador teria necessariamente de não apenas afastar a multa exasperada, como também o próprio lançamento, que, como se infere da prova dos autos, partiu da suspicácia, desprovida de prova ou de suporte legal, de que as remessas não passavam de manobra escusa de envio de dinheiro para os sócios nos chamados paraísos fiscais.

Nem como presunção comum, de homem ou "hominis" a ilação é válida, pois se presta a conclusões antípodas. Tanto poderia ter esse destino como ser apenas condição exigida pelos comissários no exterior, por economia tributária em seus países, sem embargo dos serviços terem sido prestados. Como preleciona Moacyr Amaral Santos, em sua consagrada obra "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", Editora Max Limonad, 1962, pág. 395, a aceitação das presunções requer que sejam graves,

precisas e concordantes. Diz o consagrado e saudoso mestre: "Conquanto seja o juiz livre na formação do seu convencimento fundado nas presunções que extrair, andar sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de gravidade, precisão e concordância antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério, aconselhado pela doutrina, acolhido por várias legislações e calcado em experiência milenária, de estabelecer convicção quando as presunções sejam graves, precisas e concordantes: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado."

E a prova de que esse foi o móvel da ação fiscal é que é que os autuantes não aceitaram uma comprovação compatível com a natureza dos serviços, e que normalmente seria acolhida, por consideraram fraudulentas as operações. Reconhecida a inexistência da fraude não comprovada, não haveria como suportar a glosa.

A Contribuição Social por decorrer dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, também não pode prosperar, pelas mesmas razões apontadas.

Face ao exposto, dou provimento ao recurso."

O IRRF e a CSLL de que trata o auto de fls. 40 decorrem do lançamento referente ao IRPJ, de sorte que seguem a sorte do principal. Resultando improcedente a exigência do IRPJ, esses dois lançamentos também são julgados improcedentes.

Além disso, no que respeita ao imposto de renda na fonte, improcede a autuação por pagamentos a beneficiários não identificados, porque a própria fiscalização identificou os beneficiários e as operações que deram causa ao pagamento das comissões.

O lançamento da CSLL de que trata o auto de infração de fls. 55/56 teve por fundamento saldo insuficiente de base de cálculo negativa da Contribuição Social e inobservância do limite de 30% na compensação da mesma, apurados em decorrência da redução de saldos de base negativa, após o lançamento das infrações

relativas aos períodos-base de 1994 a 1998, além de terem sido desconsiderados os saldos da base negativa da contribuição anteriores a 1994.

Como a decisão "a quo" já aceitou os saldos da base negativa da contribuição anteriores a 1994, afastando do lançamento a parcela referente ao mês de janeiro de 1994, impõe-se tão-somente o refazimento dos demonstrativos de fls. 1576 e seguintes sem os valores consignados na linha "Infrações Apuradas no Período.

E com essa aceitação dos saldos da base de cálculo negativa da contribuição anteriores a 1994, ficou prejudicada a preliminar de decadência em relação ao ano-base de 1994.

A esta altura já se pode decidir sobre a preliminar de decadência do lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica apresentada pela parte. Está patente que a dedutibilidade das deduções das comissões pagas aos agentes exportadores é procedente, e, por consequência, a multa de lançamento de ofício não tem lugar na espécie, sobretudo a multa agravada com base em dolo, simulação ou fraude.

Desta forma, o prazo de caducidade deve ser contado a partir do fato gerador do imposto (31/12/94), segundo a regra insculpida no art. 150, § 4º, do CTN., o que implica na conclusão de que o direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo, relativamente ao ano de 1994, já havia decaído, quando do lançamento efetuado em 31/03/2000.

Processo nº : 11020.000654/00-68  
Acórdão nº : 107-06.978

Assim, nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso para acolher a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda da pessoa jurídica, referente ao ano de 1994, e, nos demais exercícios, afastar a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), do imposto de renda na fonte (IRF) e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

Sala das Sessões - DF, 26 de Fevereiro de 2003



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES