



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002729/2005-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.404 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

GLOSA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte a comprovação das operações e correspondentes despesas que considera dedutíveis para fins de imposto de renda, incluindo sua efetividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA ("Contribuinte", e-fls. 1213/1241) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-00.409 (e-fls. 997/1021), na sessão de 11 de novembro de 2010, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - **IRPJ**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Não demonstrada a prestação do serviço, é correta a glosa da despesa.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. DESCABIMENTO.

Não demonstrada a fraude, descabe a qualificação da multa.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2000 a 2004 a partir da constatação da dedução de comissões a agentes, pagas mediante remessas ao exterior, sem prova da efetiva intermediação, com aplicação de multa qualificada sob o entendimento de que *não comprovando a intermediação em sua essência, o contribuinte teve a clara intenção de eximir-se integralmente do pagamento do imposto haja vista a fruição do benefício da alíquota zero do IRRF*, além das alterações promovidas pelo pagamento de tais comissões e de suas variações cambiais na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A exigência de IRRF, relatada pela autoridade lançadora às e-fls. 248/259, não integra estes autos.

A autoridade julgadora de 1ª instância considerou procedente o lançamento. O Colegiado *a quo*, por sua vez, manteve a glosa de despesas, mas afastou a qualificação da penalidade, afirmando que a fraude não seria evidente na hipótese de não comprovação da efetividade de um fato (e-fls. 997/1021).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") interpôs recurso especial (e-fls. 1007/1021) ao qual foi negado seguimento em exame de admissibilidade, negativa esta confirmada em reexame conforme e-fls. 1196/1201.

Cientificada em 17/03/2013 (e-fls. 1208), a Contribuinte interpôs recurso especial em 31/05/2013 (e-fls. 1213/1241) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1243/1246, do qual se extrai:

Cientificada em 17/05/2013, a recorrente interpôs recurso especial em 31/05/2013, alegando divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido de manter a glosa de despesas de comissões pagas a agentes no exterior.

A recorrente argumenta, em síntese, que a jurisprudência administrativa diverge do acórdão recorrido ao entender que a comprovação da venda para o exterior, o pagamento efetuado aos agentes e a identificação desses beneficiários são suficientes para comprovar a despesa. Indica como paradigma o Acórdão nº 101-93.027, proferido em 11/04/2000, pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

[...]

O presente recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade, tendo a matéria sido devidamente prequestionada.

Assim, passo a apreciação da admissibilidade.

Para análise do recurso, transcrevo a ementa do acórdão paradigma, na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão nº 101-93.027

IRPJ - CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES DE AGENTES — EXPORTAÇÃO DE MANUFATURADOS - A prática do comércio exterior exige que o exportador pague comissões aos agentes intermediários. Realizadas as exportações e identificadas, com base em documentos oficiais expedidos pela DECEX, as operações e as beneficiárias, as comissões pagas a agentes em percentuais aceitos pelas autoridades

que controlam o câmbio no Brasil, admite-se a apropriação de tais dispêndios como despesas operacionais para a determinação do lucro real.

De outra parte, está consignado na ementa do acórdão recorrido, igualmente no que pertine ao exame do aspecto questionado:

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Não demonstrada a prestação do serviço, é correta a glosa da despesa.

Trata-se da mesma matéria analisada no acórdão paradigma e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão do acórdão paradigma é a de que deve ser admitida a dedução das despesas de comissão pagas aos agentes no exterior uma vez comprovada, mediante os registros nos documentos oficiais, a realização da exportação e o pagamento das comissões, devidamente identificados os beneficiários. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que além desses elementos, faz-se necessária a comprovação da efetividade do serviços prestado para que seja admitida a dedução da despesa.

Assim, entendendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.

Aduz a Contribuinte que o acórdão recorrido, diversamente do firmado no paradigma, concluiu que *os documentos juntados pela Recorrente, tais como, contratos de agência, RE's com indicação do agente do exterior intermediário da venda e sua comissão, faturas comerciais, entre tantos outros aportados aos autos, não são suficientes para comprovar a efetiva intermediação dessas vendas no exterior pelos agentes.* Consignou-se, ainda, *que a dúvida quanto a efetiva intermediação das vendas no exterior pelos agentes, apesar das provas produzidas pela Recorrente, é suficiente para fundar o lançamento, não sendo necessário à fiscalização qualquer outra investigação ou prova.* Contudo, nestes autos estariam provados todos os elementos admitidos no paradigma como suficientes para a comprovação das despesas questionadas.

Discorda do uso da presunção e assevera que *não foi realizada pela Fiscalização qualquer investigação para infirmar os documentos comprobatórios juntados pela Recorrente, e afirma demonstrada a divergência tanto no que diz respeito às demonstrações que devem ser feitas para justificar a dedutibilidade das despesas com pagamento de comissões para agentes do exterior, quanto em relação a não admissão de presunção para glosa da dedutibilidade dessas mesmas despesas.*

Na sequência, discorre extensamente sobre a *impossibilidade de tributação dos não residentes*, para defender que *o pagamento pela fonte pagadora pelos serviços não é e nunca foi fato impositivo do Imposto de Renda e que a pretensão de tornar tributável despesa, diminuição de patrimônio, não se apresenta possível diante da estrutura tributária nacional.*

Quanto à *comprovação da intermediação de vendas*, argumenta que a decisão recorrida não apresentou *razão suficiente para infirmar os documentos e comprovações feitas pela Recorrente, que deixam claro o pagamento das comissões aos seus agentes de vendas no exterior e a intermediação por eles realizadas.* Daí o uso de presunção na glosa das despesas.

Reproduz as razões já apresentadas acerca da comprovação do pagamento das comissões e da efetiva intermediação das vendas pela agente Fras-le Argentina, observando que a Contribuinte e a agente atuam sob o controle acionário de Randon S/A Implementos e Participações, destacando que a autoridade julgadora de 1ª instância classificou as operações

como *formalmente perfeitas*, e justificando que a intermediação *por empresa do mesmo grupo tem por finalidade privilegiar o grupo e aumentar os rendimentos da controladora brasileira*, não havendo razão para *contratar terceiros para uma atividade que bem pode ser desenvolvida pela coirmã*. Acrescenta que os lucros gerados na Argentina são contabilizados no Brasil por equivalência patrimonial, mas ressalva que a Contribuinte e a Fras-le S/A, da qual a Fras-le Argentina é subsidiária, *não tem os mesmos sócios*. Discorda de cogitações de evasão de divisas *na medida em que o capital estrangeiro que ingressa no país por conta da empresa estrangeira é muito superior aos valores a ela pagos sobre os serviços por ela prestados*.

Afirma a *necessidade e obrigatoriedade pelo pagamento das comissões* por força contratual e legal, vez que as vendas foram realizadas dentro das áreas de atuação dos agentes; destaca que *a atuação dos agentes de vendas no exterior se apresentou como essencial para o aumento extraordinário das exportações da Recorrente*, e que o mercado de atuação tem peculiaridades que demandam agentes locais que as conheçam. Conclui, sob tais premissas, que as despesas em questão são dedutíveis, e passa a discorrer sobre os requisitos legais para dedução de despesas, para afirmar que *feitas as comprovações dos pagamentos, há que ser afastada a glosa da dedutibilidade destas despesas, uma vez que perfeitamente adequadas aos termos da lei*.

Pede, assim, que seu recurso especial seja admitido e provido para reformar o acórdão recorrido e *afastar a glosa da dedutibilidade das despesas com o pagamento de comissões aos seus agentes de venda no exterior, determinando o cancelamento do lançamento lavrado a esse título e seus reflexos*.

Cientificada em 29/10/2014 (e-fls. 1247), a PGFN apresentou contrarrazões em 06/11/2014 (e-fls. 1248/1253) na qual expõe suas razões para a manutenção do acórdão recorrido, destacando a existência de denúncia do Ministério Público Federal no sentido de que as remessas seriam feitas oficialmente, mas não existiria a intermediação do agente no exterior. Observa que a Contribuinte apresentou à Fiscalização contrato em inglês que não se presta como contrato de agenciamento, limitando-se, no mais, a provar as transferências ao exterior e explicar, sem contudo provar, como se realizava a efetiva intermediação das operações.

Defende que *o fato de os valores terem sido informados nos registros de exportação e de estarem de acordo com os contratos de câmbio apresentados no Banco Central comprova tão-somente a remessa do numerário ao exterior, mas não a efetiva intermediação da empresa*, e registra que a Contribuinte *não apresentou pedidos ou relatórios de vendas, de modo que não forneceu elementos suficientes para comprovar a efetiva intermediação dos agentes no exterior*.

Aduz que:

É interessante assinalar o fato de uma empresa de grande porte remeter ao exterior elevadas quantias em dinheiro sob a rubrica de pagamentos de comissões a agentes, sem, no entanto, formalizar contrato ou documento equivalente com esses agentes, com o fim de proteger-se de eventuais inadimplências ou quaisquer outros prejuízos que possam advir da relação de intermediação.

Assim, a operação existe apenas formalmente, à medida que, quando analisada em sua essência, inexistente documentação hábil e idônea que comprove a efetiva intermediação das operações.

Como não restou comprovada a existência de operações de agenciamento, as despesas com a remessa de valores ao exterior é indedutível para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Discorre sobre o conceito de despesas operacionais e seus requisitos de dedutibilidade, e conclui que neste caso *a efetiva atuação dos agentes no exterior não ficou demonstrada e, como consectário lógico, a despesa correspondente às comissões também não pode ser considerada provada.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Consta da acusação fiscal que a Contribuinte, *intimada a apresentar documentação comprobatória dos negócios que deram origem ao pagamento das comissões, limitou-se a informar como são realizadas as operações, deixando de apresentar provas da realização destes, salvo um contrato, em língua estrangeira.*

A Contribuinte apresentou documentos em impugnação, e o julgamento de 1ª instância foi precedido de diligência para que a autoridade fiscal informasse se o pagamento das comissões aos agentes no exterior estava previsto nos Registros de Exportação e analisasse a documentação apresentada, manifestando-se se eles permitiam concluir pela fidedignidade da alegação de prestação de serviços. A autoridade fiscal confirmou a informação das comissões nos Registros de Exportação e reafirmou a inexistência de provas que evidenciasse a efetiva intermediação dos agentes no exterior, tanto no que se refere à Transdeal, em relação à qual *não existem contratos, não existem documentos de comunicação entre a empresa e suas agências de intermediação, como pedidos, trocas de emails para negociação de preços, não existem, de fato, documentos que comprovem que as agências no exterior são intermediadoras na venda dos produtos Master no Exterior*, como também em relação à Fras-le Argentina, acerca da qual observou ser necessário que uma relação de intermediação seja feita por um terceiro.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a exigência porque, embora atendidos os requisitos formais para remessa ao exterior de valores a título de comissões de agente, inexistente prova das operações, destacando não serem passíveis de conhecimento documentos que não estão em vernáculo, e inclusive validando a qualificação da penalidade porque o evidente intuito de fraude fica demonstrado pela inexistência das operações de agenciamento e pela reiteração da conduta da contribuinte, que, somente no período auditado, perfz trinta operações de remessa ficta de comissão de agente ao exterior.

O Colegiado a quo rejeitou as alegações da Contribuinte, entendendo não comprovada a prestação de serviços, nos termos do voto condutor do acórdão recorrido:

Desta forma assiste razão à fiscalização, por entender não comprovadas as despesas incorridas na aquisição de serviços de agenciamento de vendas no exterior, porquanto nenhum documento que atestasse sua real ocorrência foi apresentado.

A emissão de faturas pela Fras-le Argentina e Fras-le Andina destinam-se a documentar os lançamentos de despesa e das remessas feitas, mas não demonstram que o serviço, de fato, foi prestado, especialmente existindo indícios fornecidos pelo órgão ministerial de que não era de fato prestado. A contabilização das despesas, por razão maior, não pode ser aceita como prova de tal efetividade. Em suma, os documentos oferecidos não atingem a efetiva prestação das operações comerciais de prestação de serviços, que poderia ser provada pelos documentos que usualmente instruem tais operações, como

relatórios, pedidos, propostas, etc, e que não foram apresentados a fiscalização. Demonstra-se papéis que documentam operações de agenciamento. Mas não há evidências operacionais de que elas foram realmente prestadas. Prova-se o entorno, sem se atingir o cerne por ele envolvido.

[...]

A recorrente alega, ainda, que o ramo de negócios que opera não trabalha com produtos de prateleira, devendo o profissional no exterior apenas buscar o cliente, entender sua necessidade e indicar a venda. Assim, os pedidos são feitos diretamente pelo cliente, o que em muito se assemelha com o trabalho do representante comercial dentro do Brasil, que não necessariamente faz o pedido ao representado, mas sim busca cliente e esse faz diretamente o pedido, e nem por isso deixa de ter direito à comissão sobre a venda agenciada.

Não é o que consta da lei n.º 4.886/65, que regula as atividades de representantes comerciais autônomos, havendo nela disposições específicas sobre a prestação de contas do representante, e a vinculação de suas comissões ao pagamento de pedidos ou propostas.

[...]

Desta forma, entendo não comprovada a despesa em questão, sendo autorizada sua glosa do lucro real, nos termos do art. 299 e 300 (o qual remete para o art. 304), todos do RIR/99.

O exame do paradigma n.º 101-93.027 evidencia que ali foram analisados pagamentos de comissões a empresas situadas em paraísos fiscais, acerca dos quais a autoridade fiscal exigiu prova de *que tais empresas intervieram para a consecução de suas exportações*, e rejeitou como tal a indicação de tais empresas na Guia de Exportação e os argumentos da Contribuinte acerca da prática verificada no mercado externo. Do voto condutor do julgado, destaca-se:

Conforme relatório, a manutenção da exigência pela autoridade julgadora de 1º grau funda-se no fato de que não há prova de que as empresa beneficiárias das comissões: HARTFORD, SBS, GILFORD e FAIRFAX atuaram em favor da empresa no exterior e não tem qualquer ligação aparente entre tais empresas estrangeiras e as exportações da impugnante e que não há qualquer prova de que os agentes locais EBCAL DESIGNES S/A e SINOS COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA. representem os agentes externos beneficiários das comissões.

Nesta fase processual, a recorrente trouxe aos autos a carta da GILFORD CORP. LTDA. vertida para o português por tradutora juramentada e anexada a fls. 396, com o seguinte conteúdo:

"Reconhecemos que as autoridades fiscais brasileiras estão lhe pedindo os presentes Contratos de Representação por escrito. Infelizmente nos precisamos informar-lhes que nossos esforços de venda são muito dinâmicos e não obedecem a formalidades rígidas. Por outro lado, quanto maior a burocracia, menor será nosso sucesso de vendas.

De qualquer maneira, nos confirmamos e lhes recomendamos com insistência que remetam pontualmente o saldo da comissão 7 de 10% ou comissão total de 10%, dependendo de uma ou duas divisões diferentes terem estado envolvidas na operação caso a caso. As instruções da porcentagem serão dadas por telefone, fax, telex ou através do Contrato de Agenciamento. Em qualquer caso, não é permitido deduzir ou adiar qualquer crédito ou pagamento sem nosso consentimento por escrito. Favor considerar que nossa concordância com os preços negociados foi ligada à condição irrevogável da remessa regular e pontual de nossas comissões de vendas."

Junto com a carta foi anexado o Contrato de Distribuidor, com validade desde 1º de outubro de 1985, firmado entre a CALÇADOS ORQUÍDEA LTDA (fábrica) e

GILFORD CORPORATION LTD (distribuidora), datada de 28 e agosto de 1991, onde o agente externo foi contratado como intermediário em todo o mundo.

Por outro lado, o Ofício n.º 302/92 firmado pela diretora do Departamento Nacional do Comércio Exterior — DECX, confirma as alegações da recorrente quando expressa que:

"Sobre o assunto, cabe esclarecer que o percentual de 10% do valor FOB estipulado para remessa ao exterior, a título de comissão da agente intermediário, nas exportações de calçados é o usual na prática do comércio internacional do produto.

Admitimos, ainda, a existência de um ou mais agentes em uma mesma operação de exportação em geral, observado o limite máximo da comissão fixado para o produto, como também não colocamos restrições a esse pagamento à empresa sediada em país diverso ao de destino da mercadoria."

A autoridade lançadora registra nos autos e a autoridade julgadora de 1º grau confirma que as comissões não foram pagas para os agentes locais EBCAL DESIGNES S/A e SINOS COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA., e portanto, não se trata de hipótese pagamento em duplicidade de comissões.

A jurisprudência administrativa tem sido trilhada no sentido de que quem opera com exportações e importações é obrigado a submeter-se aos usos e costumes internacionais, inclusive, no tocante as comissões de agentes intermediários.

No caso dos autos, as exportações foram efetivadas, ou seja, as operações foram identificadas e as comissões foram pagas e entre outros Acórdãos, inclusive os citados pela recorrente, pode ser mencionado o de n.º 103-09.026, de 10 de abril de 1989, com a seguinte ementa:

[...]

As comissões foram efetivamente pagas dentro das normas de usos e costumes internacionais e as exportações foram efetivadas, com ingresso de divisas e as operações e os beneficiários estão devidamente identificados. Além disso, o Contrato de Distribuidor confirmam os procedimentos adotados nos períodos objeto de autuação.

A glosa das despesas de comissão foi efetivada por mera suspeita ou presunção de que os serviços de intermediação de vendas não foram prestados. Mera suspeita não é motivo suficiente para descaracterizar a dedutibilidade das comissões efetivamente pagas de acordo com os usos e costumes internacionais.

Assim, entendo que deva ser restabelecida a dedutibilidade das despesas de comissões de agentes sobre as exportações de produtos manufaturados.

Embora a apresentação do Contrato de Distribuidor tenha sido acolhida como elemento de convicção acerca da efetividade das operações, observa-se que o documento se referia a apenas um dos agentes questionados e, apesar disso, as glosas foram integralmente revertidas, a evidenciar como fundamento determinante da decisão a observância de normas de usos e costumes internacionais, a efetividade das exportações e a identificação dos beneficiários, com manifesta objeção à presunção de que os serviços não foram prestados.

Confirma-se, assim, a divergência jurisprudencial acerca dos requisitos para dedutibilidade de despesas de comissões de agentes em exportações.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A discussão aqui posta foi recentemente apreciada por esta Turma e resultou no Acórdão n.º 9101-004.250, sendo admitida a tese da acusação fiscal por maioria de votos,

vencida a Conselheira Cristiane Silva Costa que deu provimento ao recurso especial da Contribuinte. Do voto condutor da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner extrai-se:

Da suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação

Neste tópico, aduz a recorrente que a decisão questionada incorreu em contradição, posto que o voto condutor atestou a juntada dos documentos que comprovariam a existência de pagamentos a agentes no exterior, mas negou provimento ao recurso porque não se "demonstrou que tais serviços foram prestados".

[...]

Pretende a recorrente que sejam considerados **suficientes os registros de exportação e contratos de câmbio** para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação, tendo apresentado acórdão paradigma nesse sentido.

Entendo que não há reparos aos fundamentos ou conclusões do acórdão questionado, em que o Colegiado entendeu que as provas trazidas aos autos em nenhum momento demonstram a prestação dos serviços dos agentes no exterior, o que implicaria reconhecer que os pagamentos se deram por mera liberalidade, circunstância que atesta a correção dos lançamentos efetuados.

O simples fato de o acórdão paradigma ter reconhecido a suficiência da declaração de exportação para fins de comprovação do pagamento de agentes ao exterior, ainda que corroborada com outros documentos complementares (e a consequente dedutibilidade das comissões, naquele caso) não exige que tal raciocínio deva ser aplicado à hipótese dos autos, até porque, com a devida vênia, sabe-se que esses documentos têm um caráter nitidamente formal (servem para demonstrar, sobretudo, o valor e as partes da operação), mas em nenhum momento atestam a efetiva prestação dos serviços.

Assim, com razão a decisão recorrida, que não desconhece a existência das remessas (que são demonstradas pelos documentos acostados), mas exige, para fins de dedutibilidade, a prova da natureza dos serviços contratados e de sua efetiva prestação.

É certo que valores podem ser mandados ao exterior pelos mais diversos motivos, inclusive com os registros competentes, até porque praticamente inexistem, sob a ótica aduaneira, qualquer efeito tributário relevante sobre tais operações.

De modo diverso, para fins de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL a legislação, em especial o art. 299 do RIR/99, exige a comprovação da efetividade não apenas dos pagamentos, mas também das operações que deram causa às respectivas despesas, o que não restou demonstrado no presente caso.

Da tentativa fiscal de inversão do *onus probandi*

Neste tópico, afirma a recorrente que não possui estrutura para realizar as exportações diretamente e que tal situação demandava a contratação de intermediários. Aduz que caberia ao fisco o ônus de provar que as exportações ocorreram de forma direta.

Ocorre que este não é o caso. O que se discute nestes autos não é a inversão do ônus da prova, mas a necessidade de efetiva comprovação dos serviços que ensejaram o pagamento aos agentes no exterior.

Cada empresário pode tocar seus negócios da forma e modo que julgar necessários para o sucesso da empreitada; contudo, a dedutibilidade de despesas que, por definição, reduzem o lucro tributário exige, acima de tudo, a demonstração de sua efetividade e correspondência com os objetivos societários, vale dizer, as despesas devem representar uma contrapartida à expectativa de receitas que a o negócio pode gerar.

Não se trata, portanto, de inversão do ônus da prova ou da tentativa de dizer ao empresário como este deve realizar suas operações: o que se está a questionar é se as

despesas efetivamente correspondem à alegada prestação de serviços dos agentes no exterior e, por tudo o que consta do processo, a resposta é negativa.

O fracasso em demonstrar a pertinência das despesas conduz, de forma automática, à sua indedutibilidade, não por presunção, como diz a recorrente, mas por expressa dicção legal, a exemplo do que estabelece o já referido art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (grifou-se)

Não se questiona, nos autos, se a empresa tinha condições de realizar exportações diretas ou se necessitava da intervenção de terceiros. O que se debateu, de fato, foi a falta de comprovação de que tais serviços foram efetivamente prestados, pois a simples remessa de recursos ao exterior não tem o condão de confirmar essa prestação, que deve ser objeto de efetiva demonstração pelo contribuinte.

O ônus da prova, nesse caso, é confirmado pelo o art. 923 do RIR/99:

Art. 923. 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 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

O insucesso na comprovação, pelo contribuinte, dos serviços prestados, confirma a interpretação adotada pela autoridade fiscal, que foi convalidada por todas as demais instâncias neste processo.

Assim, nego provimento ao recurso especial do contribuinte também nesta matéria.

Naquela ocasião, esta Conselheira declarou seu voto e, especificamente no que diz respeito à matéria aqui em debate, assim se manifestou:

Quanto à "**suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação**", como mencionado na análise do conhecimento, a divergência demonstrada, aqui, se limita às glosas de despesas classificadas como "demais agentes no exterior", para as quais há prova do pagamento e de *sua respectiva menção no registro de exportação*. O entendimento firmado no paradigma, favorável à dedutibilidade da despesa, pauta-se na razoabilidade do percentual, na habitualidade da utilização de agentes no exterior em negócios de exportação e na indicação do nome do agente nas declarações de exportação.

A autoridade lançadora, porém, pondera que, dentre outras circunstâncias, não há em relação a estes agentes: i) contrato celebrado entre a fiscalizada e seus agentes no exterior; ii) pedido ou documento equivalente de venda dos produtos fabricados pela fiscalizada; iii) nota fiscal de prestação de serviços ou documento equivalente por eles emitido; e iv) documento correspondente à esperada comunicação entre os agentes e a fiscalizada. Acrescenta, ainda, que a baixa formalidade para as transferências bancárias no âmbito do Siscomex não permitem legitimar o conjunto da operação, assim como não o faz a ausência de retenção do IRRF, para o que basta a informação da comissão no registro de exportação.

O Colegiado *a quo* declarou desnecessária a elaboração de contrato, bem como de seu registro, muito embora esta forma documental evidencie maior credibilidade na operação e o tempo de celebração, mormente tendo em conta o efeito fiscal de elevada

monta em discussão. Manteve, ainda, o afastamento dos questionamentos quanto às alíquotas pagas aos agentes, mas ressaltou o poder da autoridade fiscal de *desconstituir uma operação que tem como único escopo deixar de recolher tributos que o sujeito passivo tem o dever legal de fazê-lo*. Ao fim, manteve as glosas promovidas relativamente aos demais agentes sob os seguintes fundamentos:

Quanto aos demais agentes no exterior, a recorrente anexou na impugnação, e novamente no recurso voluntário (Anexo 5 da impugnação), documentos que apenas demonstram que houve pagamento (e sua respectiva menção no registro de exportação) e remessa para o exterior referente aos supostos serviços de agenciamento para exportação, mas não demonstrou que tais serviços foram prestados, razão pela qual nego provimento também quanto a este ponto.

Por fim, cabe observar que a declaração firmada pela empresa Juston Business Corp (e-fl. 4309), trazida pela recorrente após término do prazo do recurso voluntário, em que consta que a empresa prestadora no exterior oferece serviços de intermediação de pedidos e contratos de compra emitidos pela PDVSA Agrícola Petróleos de Venezuela, e que, por seus serviços, recebe um percentual de 15%, não faz qualquer prova de que as despesas efetivamente ocorreram. Assim, independentemente da discussão de preclusão processual decorrente de documentos apresentados após a fase de impugnação, este argumento também deve ser afastado.

De fato, como bem ponderado pela Conselheira Relatora, não há razão para aqui aplicar o entendimento manifestado no paradigma em favor da admissibilidade das despesas em razão da prova de seu pagamento e indicação no registro de exportação. A autoridade fiscal permitiu ao sujeito passivo provar por diversas formas a efetividade da prestação dos serviços, e nenhuma evidência neste sentido foi apresentada no curso do procedimento fiscal ou do contencioso administrativo.

A 1ª Turma da CSRF, aliás, já se manifestou neste sentido, como se constata no Ementário de Acórdãos publicado no Diário Oficial da União, Seção 1, de 12/12/2000:

Processo n.º.: 13005.000092193-93

Recurso n.º RP/103-0.177

Matéria: IRPJ Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: 3ª CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Suj. Passivo: D. B. I. TABACOS LTDA

Sessão de: 06 DE DEZEMBRO DE 1999 Acórdão n.º: CSRF/01-02.803

COMISSÕES DE EXPORTAÇÃO - Não são dedutíveis, na apuração do lucro real, despesas relativas a pagamentos de comissões, sem a demonstração inequívoca de que o beneficiário interferiu na obtenção do rendimento.

Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de admissibilidade, e no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso.

Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Edison Pereira Rodrigues

EDISON PEREIRA RODRIGUES PRESIDENTE

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO RELATOR

Referido julgado reformou o entendimento assim expresso pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 103-18.937:

Como as comissões foram pagas e as exportações realizadas, com conseqüente ingresso de receita, não pode o fisco simplesmente argüir que tendo sido os produtos exportados para subsidiária do mesmo grupo econômico que os revendeu para diversos clientes no exterior, as despesas com as comissões seriam da responsabilidade da subsidiária e não da fiscalizada.

Como o fisco não comprova que as operações foram diretamente contratadas e que a atuada possuía estrutura administrativa para operar diretamente no exterior, a forma

como as comissões são pagas pertencem à economia doméstica dos negócios internacionais da recorrente, 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. Pouco importa quem seja o beneficiário das comissões. Como não foi questionado nenhum outro aspecto relacionado com o pagamento das comissões, inclusive no que diz respeito ao seu percentual em função do valor das exportações, nem comprovado que os destinatários finais das mercadorias negociaram diretamente com a autuada, entendo que não me resta outra alternativa que acatar as despesas como dedutíveis, caso contrário estaria concluindo que as vendas internacionais se realizariam sem o pagamento de comissões.

Assim, o recurso especial da Contribuinte, mais uma vez, não merece provimento.

Nestes autos, a contribuinte foi intimada a identificar *todas as remessas ao exterior relativas à comissão a agentes feitas por quaisquer de seus estabelecimentos, a título de intermediação de exportações*, bem como a apresentar *todos os documentos que comprovassem as remessas dos valores e a efetiva intermediação*. Contudo, a Contribuinte somente provou os pagamentos e apresentou *contrato, em língua estrangeira, firmado em 15 de agosto de 2002, com a Meritor Heavy Vehicle Systems, LLC*. Especificamente no que se refere à TRANSDEAL, além de juntar documentos relativos aos pagamentos efetuados, a Contribuinte descreveu como se processavam *os pedidos do cliente e o pagamento da comissão*.

Frente a este cenário, a autoridade fiscal concluiu que:

Desde o termo de início de fiscalização, além da relação das remessas • ao exterior relativas a comissões a agentes, solicitamos todos os documentos que comprovassem as remessas dos valores e a efetiva intermediação.

O contribuinte apresentou um único contrato, firmado em 15 de agosto de 2002, com a Mentor Heavy Vehicle Systems, LLC, em inglês, sendo que não se trata de contrata de agenciamento (folhas 123 a 189).

Para os escritos de obrigação redigidos em língua estrangeira, merecem destaque os seguintes dispositivos legais:

[...]

Em suas respostas, a empresa limitou-se a relacionar as efetivas remessas feitas a esses agentes no exterior, juntou provas de que o dinheiro efetivamente foi remetido ao exterior (Customer Transfer) e explicou como são efetuadas as operações de intermediação; porém, não reuniu documentos comprobatórios da efetiva intermediação das operações (contratos, relatórios de pedidos de compras, etc.).

A existência dos beneficiários, feita através de contratos que mereçam fé, a indicação clara da operação que deu origem à venda e a sua conseqüente intermediação, feita, por exemplo, através de pedidos de compras, correspondências trocadas entre os intervenientes ou quaisquer outros documentos, comprovando a efetiva intermediação das operações, não foram apresentados.

Para que as despesas com o pagamento de comissões sejam classificadas como necessárias e devidas, decorrentes da real e efetiva intermediação do agente nas operações de exportação, essas comissões têm que ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

Quanto à documentação contábil, o contribuinte comprovou, através de relatórios, a efetiva saída dos valores; porém, quanto à documentação que comprovaria a efetiva intermediação, a resposta do contribuinte foi genérica, informando como é feita a operação, não apresentando pedidos ou relatórios de vendas, não fornecendo, portanto elementos suficientes para comprovar a efetiva intermediação dos agentes no exterior.

Assim, a operação existe formalmente, respeitando os aspectos legais atinentes à matéria; porém, quando analisada em sua essência, inexistente documentação hábil e idônea que comprove a efetiva intermediação das operações.

Outro aspecto que deve ser levado em consideração é o fato de uma empresa de grande porte remeter ao exterior elevadas quantias em dinheiro sob a rubrica de pagamentos de comissões a agentes pela interveniência desses agentes nas operações de venda, mas não formalizar contrato ou documento equivalente com esses agentes, a fim de proteger-se de eventuais inadimplências ou quaisquer outros riscos que possam advir dessa relação de interveniência.

Além da ausência dos contratos, não houve, para quaisquer agentes no exterior, a apresentação de documentos que comprovassem as suas efetivas intermediações, razão pela qual deve ser cobrado o imposto de renda retido na fonte incidente sobre essas operações e glosadas as despesas com os pagamentos dessas comissões por restarem desnecessárias.

Apreciando os documentos apresentados em impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância consignou que:

A autuada, para defender a comprovação das operações de agenciamento, alegou, em síntese: (1) não haver necessidade de contrato escrito, ou formalidades ou cuidados extremos para manter relação de agência com a Fras-le Argentina, seja porque não há imposição legal para tanto, seja porque existe relação societária entre ambas sociedades, e são controladas por Randon S A. Implementos e Participações, direta ou indiretamente; (2) ter a Fras-le Argentina emitido fatura comercial, dando conta das operações relacionados no auto de infração, sendo que os valores recebidos relacionados a tais operações, foram contabilizados como comissão sobre vendas; (3) a situação descrita retro também se aplicar à Fras-le Andina; (4) em relação à Transdeal, a comprovação de realização de operações de agência internacional se dá através de contato formalizado por correspondência, no qual foram fixadas as bases das operações.

É neste quesito da comprovação das operações de intermediação que se encontra, como já ressaltado, o fulcro do lançamento. Como visto, não há dúvidas de que foram respeitados os requisitos formais para o gozo do benefício da alíquota zero na remessa ao exterior de comissão de agente.

Porém, o objeto do auto de infração é outro: não restaram comprovadas as operações de agenciamento. E o somatório das provas carreadas aos autos aponta, de fato, para a inexistência de operações de agenciamento. Ora, não foram apresentados quaisquer documentos comuns em operações de agenciamento, como pedidos de compras, correspondências trocadas entre os intervenientes, relatórios de vendas ou quaisquer outros documentos que permitam concluir pela existência do contrato de agenciamento internacional com a Fras-le Argentina, Fras-le Andina, Transdeal, GCS Freight Ltda., RWTUV e Assemblitek htsdustries.

Os documentos apresentados pela interessada, tais como as faturas comerciais e a contabilidade da Fras-le Argentina e as faturas da Fras-le Andina indicam a remessa de valores, mas não comprovam o agenciamento. Por evidente - e este é o ponto nodal do lançamento -, não há agenciamento sem um negócio a ser agenciado. Neste sentido, não há qualquer prova da existência dos negócios objeto dos agenciamentos referidos das faturas apresentadas.

Da mesma forma, a carta de intenções da Transdeal (11. 486, com tradução juramentada as fls. 491-492) não prova os agenciamentos, mas a intenção de realizá-los.

Já os documentos das fls. 488 e 489 não podem ser conhecidos por não se encontrarem em vernáculo, em atenção ao disposto no art. 140 da Lei nº 3.071/1916, art. 224 da Lei nº 10.406/2002 e art. 148 da Lei nº 6.015/73.

Não há qualquer referência nos autos, sequer em língua estrangeira, atinente à operação negociada realizada entre a autuada e a Assemblitek Industries, objeto de remessa datada de 27/08/2003.

A inexistência de contratos escritos entre a autuada e as pretensas agentes assume, desse modo, papel secundário. Ocorre que, dada a absoluta inexistência de documentação comprobatória das operações de agenciamento em questão, é irrelevante questionar-se

da existência, ou não, de contratos escritos. Mesmo que estes existissem, é imprescindível demonstrar a existência material das operações, o que não ocorreu. Voltando ao caso da mulher de César - cuja célebre frase algumas fontes atribuem ao orador romano Cícero, enquanto outras ao próprio Caio Júlio César -, eu afirmo que não basta à mulher de César parecer honesta, deve efetivamente sê-la. Da mesma forma, não basta à autuada parecer ter recebido a prestação de serviços de agentes internacionais, deve efetivamente provar tê-los recebido. O agenciamento se refere a operações negociais que não desaparecem da vida contábil de uma sociedade. Se tivessem ocorrido tais operações, sua documentação comprobatória já estaria nos autos.

Concluo, com base no conjunto probatório acostado aos autos, que o restou provada a materialidade dos negócios que teriam sido intermediados pelos agentes internacionais, sendo, portanto, desnecessárias as despesas a elas relacionadas, pelo que acertou a fiscalização em sua glosa.

Em recurso voluntário nada mais foi apresentado, e assim o Colegiado *a quo* manteve a exigência reafirmando a necessidade da prova da efetividade dos serviços prestados.

Em tais circunstâncias, deve ser aqui reiterado o entendimento firmado por esta Turma no Acórdão nº 9101-004.250. A dedutibilidade de comissões pagas a agentes no exterior está condicionada à prova da efetividade dos serviços prestados, não bastando, para isso, a demonstração de realização de vendas para o exterior e do direcionamento dos pagamentos aos agentes no exterior, assim como a alegação de a atuação dos agentes de vendas no exterior ser essencial *para o aumento extraordinário das exportações da Recorrente*, dadas as peculiaridades de cada mercado. Como bem observado o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.250, *valores podem ser mandados ao exterior pelos mais diversos motivos, inclusive com os registros competentes, até porque praticamente inexistem, sob a ótica aduaneira, qualquer efeito tributário relevante sobre tais operações*. Assim, para atendimento ao disposto no art. 299 do RIR/99, é essencial que se comprove não só a efetividade *dos pagamentos, mas também das operações que deram causa às respectivas despesas, o que não restou demonstrado no presente caso*.

Insuficientes, assim, as alegações da recorrente no sentido de que as operações entre ela e Fras-le Argentina, por integrarem o mesmo grupo de empresas, *não dispensam maiores formalidades, mas apresentaram-se formalmente perfeitas*, como indicado pela autoridade julgadora de 1ª instância, vez que esta regularidade formal foi afirmada, apenas, quanto à demonstração dos pagamentos efetuados e da emissão da correspondente fatura comercial, e não em relação à efetividade dos serviços prestados.

Impróprio, ainda, afirmar que a acusação fiscal se pauta em mera suspeita ou presunção, ou, na forma abordada no Acórdão nº 9101-004.250, que houve indevida inversão do ônus da prova. Não foram provados os serviços prestados, mas apenas os pagamentos efetuados, sendo inexigível do Fisco que infirme os documentos assim apresentados. Em verdade, nota-se que a Contribuinte pretende provar os serviços prestados por meio de presunção, especialmente quando defende que não é possível *inferir que as remessas de valores pela Recorrente para a Fras-le Argentina se deu a qualquer outro título que não seja para o pagamento de intermediação de vendas no exterior*, e mais à frente aduz não ser possível imaginar *que por se tratar empresa integrante do grupo de empresas RANDON pudesse deixar de pagar por serviços recebidos*.

Não basta, portanto, a demonstração hipotética da necessidade das despesas. A prova das remessas ao exterior é insuficiente para evidenciar que os serviços foram prestados e, sem esta demonstração, subsiste a possibilidade de os pagamentos corresponderem a liberalidades, razão pela qual a glosa das despesas é procedente.

Ressalte-se que a vinculação entre a recorrente e a Fras-le Argentina não motivou a glosa em debate, sendo inócuo a recorrente deduzir argumentos acerca deste aspecto para afirmar a possibilidade da alegada contratação promovida entre elas. Inexistiria óbice na utilização *de empresa que compõe o grupo de empresas Randon para a prestação de serviços indispensáveis para Recorrente*, como ela afirma, mas a dedutibilidade das despesas permanece condicionada à prova da efetividade dos serviços prestados.

Registre-se, ainda, que deixam de ser conhecidos os argumentos da Contribuinte acerca da *impossibilidade de tributação dos não residentes*, vez que a exigência de IRRF descrita no Termo de Verificação Fiscal não integra estes autos, mas sim o processo administrativo n.º 11020.002727/2005-22, que inclusive foi decidido favoravelmente à Contribuinte, nos termos do Acórdão n.º 1401-000.981, cuja ementa expressa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

PAGAMENTO DE COMISSÃO A AGENTES INTERNACIONAIS.

Para usufruir do benefício da alíquota zero do IRRF sobre pagamentos realizados por exportadores a seus agentes no exterior a legislação de regência (Portaria MF n.º 79, de 31 de março de 1997) apenas exige que o aludido pagamento esteja previsto no respectivo Registro de Exportação, contrato mercantil ou documento equivalente.

Por todo o exposto, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora