



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

**Processo nº** 11020.003681/2005-69  
**Recurso nº** 000.001 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-000.981 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2013  
**Matéria** imposto de renda  
**Recorrentes** FRAS-LE SA  
FAZENDA NACIONAL

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

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

IRPJ. CSSL. PAGAMENTO DE COMISSÃO DE AGENTES NO EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE.

Estando comprovado, pelo conjunto probatório, o *modus operandi* da Contribuinte, compatível com documentos convergentes na utilização de agentes no exterior remunerados por comissão, referidas despesas são dedutíveis da base formação da tributação da renda. Na ausência de dúvida sobre a real existência do comissionamento - e não há, na hipótese, nenhuma acusação nesse sentido -, a dedutibilidade das despesas somente poderia ser questionada se os pagamentos realizados estivessem acima do previsto no contrato.

IRRF - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. BENEFICIÁRIO NÃO RESIDENTE.

A partir de 1995, o Brasil adotou o regime de tributação no plano mundial, de forma a que os rendimentos auferidos no exterior por residentes no Brasil, estão sujeitos à tributação da renda no país. No entanto, os rendimentos auferidos no exterior por não residentes no Brasil não estão sujeitos à tributação no país. Não há falar-se, assim, em incidência de IRRF, posto que os destinatários dos recursos - e estes em si mesmo considerados - não estão sujeitos à

tributação no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio

Documento assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Bezerra Neto que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes De Mattos.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 7143-7151):

*Em ação fiscal foram lavrados contra a empresa acima, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 06), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 15) e Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF (fls. 2573). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 74.643.864,56, calculado até 31/10/2005.*

*Originalmente foram gerados dois processos distintos: o de número 11020.003681/2005-69, abrangendo as exigências de IRPJ e CSLL e o de número 11020.003680/2005-14, com a exigência de IRRF. Como as exigências foram formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, providenciamos a juntada do processo de IRRF ao de IRPJ e CSLL, em obediência ao disposto na Portaria SRF no 6.129, de 2 de dezembro de 2005. Remanesce, portanto, apenas o processo no 11020.003681/2005-69, abarcando todas as exigências.*

### Razões de autuação

*A ação foi desencadeada a pedido do Ministério Público Federal para verificar a regularidade de remessas efetuadas ao exterior a título de comissões sobre vendas, haja vista a existência de denúncia dando conta de que não haveria a efetiva intermediação de agentes externos.*

*A contribuinte foi instada a comprovar a intermediação de agentes no exterior beneficiados com o pagamento de comissões. Os autuantes consideraram que houve a comprovação somente em relação a um desses agentes, no caso, a FRAS-LE EUROPA, comprovação que se deu pela apresentação de contratos de agenciamento de vendas.*

*A contribuinte também apresentou documentos para comprovar a intermediação de outro agente, a FRAS-LE NORTH AMERICA. Foram apresentadas uma Carta de Acordo e dois aditivos a ela. A Carta de Acordo, com vigência entre 01/01/2001 a 31/12/2001, previa um comissionamento de 10% "sobre as vendas efetuadas diretamente à ArvinMeritor" (fls. 39). O primeiro aditivo (09/07/2002) estabeleceu a redução do comissionamento para 9% e o segundo aditivo (25/09/2002), restabeleceu o percentual para 10%. O Ministério Público Federal complementou a documentação inicialmente entregue, dando conhecimento ao fisco do que seria mais um aditivo à já noticiada Carta de Acordo. Trata-se do Aditivo nº 1, de*

01/05/2002, estabelecendo um comissionamento de 7% pela intermediação de vendas à ArvinMeritor. Também deu conhecimento do que seria uma carta de justificativa de redução de comissões, datada de 01/05/2002, assinada pelos diretores da FRASLE S.A. e dirigida à FRAS-LE NORTH AMERICA. Instada a respeito, durante a ação fiscal, a contribuinte informou não existir contrato que formalizasse o pagamento de 7% de comissionamento. Diante da situação, concluíram os autuantes (fls. 39):

"Com isso, a prova da efetiva intermediação do agente FRAS-LE NORTH AMERICA nas operações de venda no exterior fica prejudicada, pois, tendo em vista as divergências constatadas, carece de documentação que torne transparente o efetivo percentual do pagamento da comissão e da sua consequente existência".

Os autuantes também concluíram pela falta de comprovação da intermediação dos demais agentes no exterior, assim (fls. 39):

"Assim sendo, como para todos os dentais agentes com os quais não existe a formalização de contrato ou documento equivalente, as despesas com o pagamento de comissões da FRAS-LE NORTH AMERICA devem ser desconsideradas assim como as despesas com variações cambiais a elas relativas. ".

A glosa das despesas com comissões e as respectivas variações cambiais redundou no lançamento de IRPJ e CSLL. A base de cálculo foi extraída da informação de fls. 1728/1729, prestada pela contribuinte em atendimento à intimação de fls. 1724/1725. A empresa informou o total de comissões pagas a agentes no exterior e correspondentes variações cambiais. O agente do fisco excluiu desses totais os valores das despesas com a Fras-Le Europa, consideradas comprovadas (relatório fiscal, fls. 44).

A ausência da comprovação da intermediação dos agentes no exterior levou os autuantes a considerarem os pagamentos efetuados como "sem causa", fazendo incidir o IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com alíquota de 35% e reajustamento da base de cálculo. Noticiam, também, os autuantes, que houve pagamento de comissões a agentes domiciliados no Panamá e Costa Rica, classificados como 'paraísos fiscais', sem o recolhimento do IRRF correspondente. Esses pagamentos foram tributados, juntamente com os demais, como pagamentos sem causa.

A base de cálculo do IRRF foi extraída das planilhas de fls. 74/188, que detalham os pagamentos efetuados. A consolidação dos valores consta da planilha de fls. 190/192.

Verificação junto ao Banco Central confirmou que os valores das comissões efetivamente saíram do país.

Foi aplicada multa de ofício, qualificada pelo evidente intuito de fraude.

Dizem os autuantes (fls. 46):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA  
Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

'Agindo dessa forma, 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 [...]

As despesas, conforme provado anteriormente, são desnecessárias para a geração das receitas. Além de não tributar o IRRF, pela fruição do benefício, a redução indevida do Lucro Real e consequentemente do IRPJ e da CSLL não pode ser analisada desconsiderando a intenção do contribuinte em reduzir tais tributos, razão suficiente para a aplicação da multa de 150%."

#### Razões da impugnação

A contribuinte impugnou tempestivamente as exigências, através dos arrazoados de fls. 2462/2496 (IRPJ e CSLL) e 5266/5303 (IRR). As razões da defesa estão resumidas adiante:

A insurgente diz que a tributação dos não residentes "ofende de morte o ordenamento jurídico". Não se poderia sujeitar o prestador de serviço estrangeiro ou tomador do serviço, sediado no Brasil, com a obrigação de recolher imposto de renda na fonte de beneficiário residente ou domiciliado no exterior,

A forma escrita não se constituiria em condição de validade do "contrato de agência" e, com isso, não há impedimento para que a empresa se beneficie da alíquota zero do IRRF, constante do inciso II, do art. 691 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR99):

"Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):

I - [...]

II- comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;"

A Portaria MF nº 70/97, ao criar requisitos para aplicação da alíquota zero extrapolou o conteúdo da lei, que não previa tais requisitos e violou o princípio da hierarquia das normas. Além disso, o Ministro da Fazenda não detinha competência para editar norma legal com força de inovar no ordenamento jurídico. Conclui esse tópico dizendo:

"Por todo e qualquer aspecto que seja analisada a questão resta evidente a ilegalidade da Portaria MF 70/97, ao prever condição para a aplicação da alíquota zero no caso de pagamento de comissão para agente no exterior, pela evidente violação do princípio da legalidade.

*ilegalidade da Portaria MF nº 70197, todos os pagamentos feitos pela Impugnante aos seus agentes de vendas no exterior estão devidamente suportados e comprovados pelos Registros de Exportação, o que, mais urna vez, determina o integral cancelamento do presente Auto de Infração.*

*Não há legislação que determine forma especial para os contratos de comissionamento, nem que esses sejam escritos "e, estando comprovado o objeto — a causa — do contrato mantido pela Impugnante, inclusive com o reconhecimento da Fiscalização de que a operação existe formalmente, respeitando os aspectos legais atinentes à matéria; ... (Relatório Fiscalização fls. 8), não se faz possível a desqualificação das operações de agência internacional mantidas pela impugnante, sob pena de clara infringência à lei e à Constituição".*

*A contribuinte atua no mercado automobilístico, de alta tecnologia, um mercado dominado "por grandes, ou gigantes, companhias, empresas transnacionais o que exige uma atuação ativa" daqueles que pretendem fazer parte desse seletí grupo. Não haveria como penetrar no "mercado Americano, Europeu, Asiático - e do Oriente Médio como faziam os antigos caixeiros-viajantes". Seriam indispensáveis, portanto, a atuação dos representantes locais, fazendo o pré e pós-venda. "E essa atuação é fartamente comprovada através da infindável troca de correspondências, e-mail's, com a Impugnante, tanto para a solicitação de produtos para a venda, os pedidos de vendas, como para o suporte técnico e outros esclarecimentos indispensáveis para atender seus respectivos mercados. ". A empresa juntou à impugnação documentos para comprovar a intermediação nas vendas.*

*A conclusão da fiscalização com relação à atuação da Fras-le North America "se dá de forma equivocada, em face de sua análise parcial, preconceituosa e sobre parte dos documentos relativos à relação existente entre a Impugnante e seu agente ". Em determinado momento da relação comercial existiu a pretensão de reduzir a comissão paga à sua agente para o percentual de 7%. Mas não teria passado de intenção. Tal pretensão teria sido externada através de correspondência entre as empresas, documento esse alcançado à fiscalização. Após essas discussões o percentual foi reduzido para 9%. Segue a impugnante, dizendo:*

*"O aditivo em questão (reduzindo o comissionamento para 7916), tão alardeado e utilizado para desqualificar toda a relação de agência mantida entre a Impugnante e a Fras-le North America, continha erro absurdo que inviabilizava inclusive sua execução, e, caso fosse detidamente analisado obteria a Fiscalização a mesma conclusão.*

*Conforme se lê do item 'c' da minuta de aditivo o mesmo somente teria validade em relação a um suposto contrato assinado em 15 de agosto de 2002, ocorre que a minuta de aditivo em questão é datada de 01 de maio de 2002. Ou seja, o aditivo limitava seu âmbito para um determinado*

*contrato que sequer existia à época da assinatura, portanto, sem qualquer valor, pois impraticável.*

*Sendo assim, não há qualquer dúvida de que a tal minuta de aditivo nunca foi implementada [...]. "*

*Para a realização de vendas para o exterior a empresa necessita da atuação de um agente em cada um dos países onde pretende inserir seus produtos. Desta forma, feitas as comprovações dos pagamentos, há que ser afastada a glosa de tais valores como despesas.*

*Seria despropositada a tributação dos valores a uma alíquota de 35% de IRRF sob o argumento de os pagamentos não terem causa. Todos os pagamentos estão devidamente indicados nos Registros de Exportação, foram efetuados em conformidade com as normas do Banco Central e se deram para destinatários devidamente identificados e causa determinada.*

*A multa foi qualificada em virtude do evidente intuito d. efraude mas "em nenhum momento há qualquer passagem demonstrando ou identificando o alegado intuito de fraude ", não há indicação de qual seria o ato doloso.*

#### Diligências

*Com a impugnação a empresa apresentou farta documentação que comprovaria a atuação dos agentes no exterior. Foi determinada diligência (fls. 2501/2504 e 6492/6495) para pronunciamento da autoridade lançadora e as providências adiante:*

*a) a autoridade preparadora informe se o pagamento das comissões aos agentes no exterior estava previsto nos respectivos Registros de Exportação;*

*b) seja analisada a documentação apresentada com a impugnação e sejam buscados documentos a ela relacionados que, a juízo da autoridade preparadora, permitam concluir pela fidedignidade da alegação de prestação de serviços, ou pela sua improcedência, confirmando ou infirmando a documentação apresentada;*

*c) seja preparado relatório conclusivo acerca desses documentos e dos fatos a eles relativos, concluindo acerca da intermediação dos agentes no exterior e quanto ao agravamento da penalidade;*

*d) seja aberto prazo para manifestação da impugnante, exclusivamente acerca dos resultados da diligência.*

*O relatório da diligência encontra-se às fls. 2507/2521 e 6498/6512. As conclusões são as que seguem:*

*1. Os autuantes confirmaram que "SIM, o pagamento das comissões aos agentes no exterior estava previsto nos respectivos Registros de Exportação."*

2. A documentação apresentada pela impugnante foi considerada suficiente para comprovar a intermediação de 16 agentes no exterior, quais sejam: 1- BEL DISTRIBUTION; 2 — EUROPARTS; 3-SIPA (também ALAIN BRANGER); 4 — FRAS-LE ARGENTINA e FRAS-LE ANDINA; 5 — MARIA MARTHA DE PARRAGA (também GERARDO LUCIO COUGHLIN JOVEL); 6 — ROLANDO GARCIA; 7- DISA (também HERKO INTERNATIONAL INC); 8 — J. ROBERTO SOSA; 9 — MANUEL PEREZ; 10 — WHEELS & RIMS; 11 — JUAN FERRERA; 12 — LAEXA INTERNATIONAL CORPORATION (AUTO REPUESTOS SUYAPA S. DE R. L.), 13 — EDREMAR CIA. LTDA (também EDUARDO RENDON). 14 — METZER LTDA (também METZER INGENIERIA LTDA. e METZER INGENIERIA APPLICADA); 15 — CONREPSA (também CONSULTORES Y REPRESENTACIONES; 16 — JMF CONSULTING (também JUAN MANUEL FAYEN). Assim se pronunciaram os auditores -fiscais (fls. 6501):

"Com relação à documentação apresentada pelo contribuinte relativa aos dezesseis agentes no exterior acima relacionados, verifica-se que, apesar de não haver contrato, existe troca de correspondências entre o agente no exterior e a FRAS-LE acerca de transações comerciais, com a indicação de informações das mercadorias transacionadas, condições de pagamento, etc. A quantidade de documentos apresentados para cada agente varia em quantidade, mas sempre se refere a datas contidas no período de apuração de nosso trabalho (2000 a 2004).

Considerando o teor da documentação apresentada e o escopo de nosso trabalho, o de comprovar a intermediação de forma efetiva, consideramos suficiente a documentação apresentada junto com a impugnação para comprovar a efetiva intermediação dos dezesseis agentes no exterior ora relacionados."

3. Com relação à intermediação pretensamente efetuada por FRAS-LE NORTH AMERICA, os agentes fiscais afirmam que, ao contrário do que diz a impugnante, houve pagamento de comissões em percentuais inferiores a 10%, textualmente (fls. 6507):

"Assim sendo, ao contrário do defendido pelo contribuinte, verifica-se, em suas próprias planilhas apresentadas, pagamentos de comissões no percentual de 9% (nove por cento), de outubro a dezembro de 2002 e de 7% (sete por cento) durante os anos de 2003 e 2004.

Haja vista a evidente contradição entre o que afirma o contribuinte em suas argumentações quanto à vigência ou não do Aditivo que reduz a comissão para 7% e os documentos por ele próprio apresentados, comprovando que esta redução efetivamente existiu, confirmamos, para o agente FRAS-LE NORTH AiVERICA, as nossas conclusões constantes no Relatório de Auditoria Fiscal, ou seja, não há documentação hábil e idónea que comprove a sua efetiva intermediação".

*4. Os autuantes também opinaram pela manutenção da exigência no tocante aos pagamentos em favor da TRANSDEAL. Dizem que, no período auditado, foram pagos a essa empresa, três milhões de dólares em comissões, um terço do total de pagamentos a esse título efetuados pela autuada. Apesar disso, apenas o documento de fls. 5433, datado de 7/1997, foi apresentado para comprovar as operações - a autuação se refere ao período de 2000 a 2004. Dizem que o documento (fls. 6510) "apresenta informações genéricas, sobre supostas transações (e não efetivas, como no caso dos outros dezesseis agentes para os quais foram apresentadas informações específicas acerca das transações comerciais)". Dizem que o teor do documento é estranho "pois solicita sigilo acerca de operações que deveriam, considerando as leis de mercado, ser conhecidas e reconhecidas por todos, ou seja, públicas".*

*Intimada da realização e conclusões da diligência, a empresa voltou ao processo através da petição de fls. 2523/2537 e 6514/6528.*

*A contribuinte diz que não há justificativa plausível para a diferença de critério utilizado pela autoridade preparadora, que conclui pela efetividade da intermediação de 16 agentes para os quais não há contrato formal e desconsidera a farta documentação e contrato apresentado com relação à FRAS-LE NORTH AMERICA, uma subsidiária da impugnante e agente há mais de vinte anos". Assevera que "o pagamento a menor do percentual de comissão, e dentro dos limites estabelecidos em lei e em contrato, somente reforça a lisura e legalidade do procedimento utilizado pela Impugnante". Quanto ao percentual de comissionamento, diz (fls. 253012531):*

*"Tal redução do percentual de comissão de 10% para 7% não foi, corno inicialmente pretendido e minutado, formalizado atrmés de aditivo ao Acordo existente entre as partes por uma razão fundamental: o percentual de 7% (sete por cento), que passou a ser praticado', somente a partir do inicio de 2003, está abaixo do limite previsto em contrato, qual seja, 10% (dez por cento); e a não formalização da redução praticada:, permite a ela agente voltar a exigir o percentual de 10% (dez por cento), .como previsto pelo Acordo e pelo Aditivo nº 2.*

*Passado um ano da inicial pretensão de reduzir a comissão de seu agente no exterior, e vencidas as questões de ordem operacional que inviabilizavam a redução pretendida, no princípio do ano de 2003 à hnpugnante foi possível reduzir seus custos com o agente no exterior Fras-le North America, com a redução da comissão efetivamente paga, que, a partir então passou a ser de 7% (sete por cento).*

*"Ora, o fato da Impugnante estar efetuando pagamento de comissões para seu agente no exterior em percentual menor daquele previsto no contrato em nada desabona a*

*relação contratual firmada; muito ao contrário, demonstra somente a sua postura de preservação de seu patrimônio [...]".*

*Reclama que não haveria uma única linha no relatório de diligência infirmando a comprovação da intermediação de vendas no exterior pela Fras-le North America, feita através de farta e conclusiva documentação. Junta demonstrações financeiras dos exercícios de 2003 e 2004 da Fras-le North America, realizadas por auditoria externa, em que estariam consideradas e contabilizadas as receitas provenientes das comissões. Diz que a empresa é rentável e, por ser subsidiária integral da Impugnante,verte integralmente o lucro para o Brasil.*

*Com relação à intermediação da TRANSDEAL, diz que a fiscalização confirma que todos os valores pagos foram informados nos Registros de Exportação. Aduz que "pelo fato do documento [encaminhado pela TRANSDEAL à impugnante e juntado ao processo ser direcionado a mais de uma empresa do Grupo e ter unia abrangência muito mais além do que somente a prestação de serviços como agente no exterior, entendeu por bem a agente Transdeal em solicitar e manter sigilo sobre a negociação". Aduz que o documento está datado de 1997 porque foi quando tiveram início as tratativas visando a atuação da TRANSDEAL como agente de vendas e que "a evidência maior de sua atuação como agente de vendas se faz através das demonstrações do vertiginoso crescimento das vendas externas da Impugnante, os quais, como não poderiam ser diferentes, coincidem com o início e o volume do pagamento de comissões sobre esta atuação externa.*

*Analisando o processo, esta 5ª Turma deliberou por nova conversão em diligência (fls. 6560/6562), solicitando a elaboração de planilhas especificando os fatos geradores separadamente por agentes no exterior, de forma a permitir "apurar o crédito tributário a ser cancelado e aquele que remanescerá, caso a decisão seja por cancelar crédito tributário que teve origem na glosa de despesas com um ou alguns agentes no exterior e/ou cancelar o crédito tributário com origem em pagamentos em favor de uni ou de alguns agentes beneficiários dos pagamentos".*

*A delegacia de origem juntou as planilhas de fls. 6564/6760 e elaborou o relatório de diligência de fls. 6764/6776. Nesse relatório é informada a inclusão das planilhas nos autos e após são repisados os argumentos da fiscalização acerca do acerto da imposição fiscal. As planilhas juntadas trazem os valor de todos os pagamentos efetuados e respectiva variação cambial, englobando todos os beneficiários no exterior objeto de autuação (fls. 6564/6670, e especificamente os pagamentos efetuados em favor da Fras-Le North América (fls. 6671/6710) e Transdeal (fls. 6712/6760).*

*Intimada, a contribuinte voltou ao processo, através da petição de fls. 6778/6784 para ratificar e reforçar os argumentos de defesa já apresentados anteriormente.*

*Retomando o julgamento do processo, a Turma constatou que os elementos vindos com a segunda diligência não eram suficientes, pois não havia a especificação das despesas incorridas e dos pagamentos efetuados separadamente e por agente. Havia, ainda, inconsistências no tocante aos dados relativos ao IRRF, além de não estarem segregados por ano-calendário. Houve nova conversão em diligência, através da Resolução DRJ/POA N° 28, de 15 de abril de 2009 (fls. 6792/6797). Como resultado da diligência, veio o relatório de fls. 6984/6986, acompanhado de planilhas.*

*O relatório demonstra que houve divergências entre os valores informados pela empresa como pagamentos para agentes no exterior, durante a ação fiscal e agora, na diligência. Lembramos que a informação inicial era o valor total em cada ano calendário, enquanto que, na diligência, foi solicitada a especificação dos pagamentos por agente e por ano. A empresa justificou as divergências, alegando que os dados se encontravam em um banco de dados antigo e "houve a necessidade de disponibilizá-los em ambiente diferenciado". Teriam sido apresentados os dados que ela conseguiu recuperar.*

*A agente do fisco assim se refere aos dados: "Importante salientar que, em relação às empresas cuja decisão de manter a não confirmação da intermediação dos agentes no exterior e o agravamento de penalidade, Fras-le North América e Transdeal, conforme tabela abaixo, as verificações dos valores apresentados na planilha entregue em 26/10/2010 e a planilha apresentada para o cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte podem ser considerados consistentes" (grifos do original).*

*A data de apresentação da planilha foi 26/10/2009 e não constou na informação do agente do fisco. Foi reaberto prazo de 30 dias para a contribuinte se manifestar. Intimada em 02/06/2010 (fls. 6988), a empresa não retornou ao processo.*

A 1ª Turma da DRJ Porto Alegre, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, cancelando R\$ 8.633.759,27 de IRPJ, CSLL e IRRF, mais multa e juros correspondentes, por meio de Acórdão assim ementado:

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

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

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa reservada ao Poder Judiciário.*

**IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM COMISSÕES POR VENDAS NO EXTERIOR**

*São indevidáveis para fins de apuração do Lucro Real despesas com comissões por vendas no mercado externo sem que exista a comprovação de que os beneficiários no exterior efetivamente intermediaram os negócios. Não basta demonstrar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável a prova de que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido.*

#### *MULTA QUALIFICADA*

*Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrada a ocorrência de evidente intuito de fraude.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

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

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa reservada ao Poder Judiciário.*

*IRRFB. PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA.*

*Os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento da base de cálculo. Cancela-se o lançamento nos casos em que a impugnante comprova as operações que originaram o pagamento.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Foram mantidas apenas as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF que decorram da não comprovação da atuação dos agentes FRAS-LE NORTH AMÉRICA e TRANSDAL, tendo sido canceladas as exigências que decorrem da dedução de despesas ou pagamentos realizados aos demais agentes no exterior.

Foram mantidas, também, as exigências referentes aos agentes AGÊNCIAS SELECTAS e MARTIN S/A, situados em paraísos fiscais.

O processo foi submetido à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, por força do disposto no art. 34, I do Decreto nº 70.235/72, c/c art. 1º da Portaria MF nº 3/08 (recurso de ofício).

Cientificada do referido Acórdão em 18/10/2010 (fls. 7054), a contribuinte apresentou em 11/11/2010 o recurso voluntário de fls. 7061-7099, basicamente repetindo os argumentos apresentados na fase impugnatória.

Especificamente no que diz respeito à Fras-le North America e à Transdeal, também limitou-se a reiterar as alegações apresentadas em sua impugnação, abstendo-se de trazer qualquer argumento ou elemento de prova inovador.

- a) impossibilidade de tributação dos não residentes, por força do princípio da territorialidade vinculado ao direito tributário;
- b) a forma escrita não se constitui em condição de validade do contrato de agência;
- c) a relação mantida com a Transdeal, apesar de não estar formalizada por regular contrato escrito, não desconfigura o contrato de agência;
- d) a lei não estabelece forma específica para o contrato de agente internacional, razão pela qual o Fisco está vinculado ao modelo escolhido pelas partes, não podendo desconsiderar o negócio jurídico;
- e) uma vez comprovada que a causa do negócio jurídico era mesmo o de agente internacional para venda de produtos no exterior, não é possível a fiscalização atribuir outra qualificação ao negócio ou simplesmente desconsiderar aquela atribuída pela parte, sob o mero pretexto de forma;
- f) os documentos juntados ao processo são suficientes para demonstrar que todos os pagamentos realizados pela recorrente aos seus agentes no exterior decorreram da atuação deles na intermediação de vendas dos produtos no mercado internacional;
- g) as operações realizadas com o agente Fras-Le North America estão devidamente demonstradas por contrato escrito, o aditivo utilizado para desconsiderar toda a documentação continha erro absurdo que inviabilizava inclusive a sua execução;
- h) a alíquota de 35% de IRRF é específica para pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou operações não comprovadas. Como demonstrou que os pagamentos são decorrentes de comissões de agentes estrangeiros, a alíquota em questão não pode ser aplicada ao caso;
- i) as despesas realizadas com os agentes estrangeiros são necessárias para o desenvolvimento da atividade;
- j) a multa de ofício não pode ser qualificada, pois não está demonstrado o evidente intuito de fraude.

Às fls. 7128-7164, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, requerendo que seja mantida a decisão recorrida.

Em 13 de novembro de 2012, a contribuinte apresentou a petição de fls. 7350-7359, apresentando uma indicação sintética de alguns documentos constantes do processo, que na sua visão seriam relevantes para o presente julgamento. Teceu, outrossim, argumentações adicionais visando demonstrar a possibilidade de dedução dos valores pagos à Fras-le North America e Transdeal, bem como reforçando o entendimento de que não seria legítima a incidência de IRRF pela alíquota de 35%, sobre os mesmos valores que serviram de fundamento para a exigência de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Os recursos atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

### Recurso de ofício

O colegiado julgador a quo cancelou a exigência referente aos pagamentos efetuados a título de comissão para 16 agentes que atuaram em suas exportações.

Sobre o tema, assim se pronunciou o acórdão recorrido, após apreciar mais de 1000 documentos juntados aos autos, que foram previamente analisados por ocasião de sucessivas diligências, fls. 7153 (grifado):

*Cabe verificar, então, no caso das glosas efetuadas, se há ou não a comprovação da intermediação dos agentes no exterior. A impugnação foram juntadas mais de mil páginas de documentos (fls. 5307/6490) para provar a atuação dos agentes. É de se concordar com os autuantes que, ao efetuarem a diligência, concluíram que há comprovação da intermediação com relação a 16 desses agentes. Para todos eles, houve a apresentação de correspondências trocadas com a exportadora no Brasil acerca das vendas que estavam sendo efetuadas, com as tratativas típicas que envolvem os negócios: discriminação de mercadorias, preços, formas de pagamento, prazos de embarque, etc. Os pagamentos, todos, constaram dos Registros de Exportação. As fls. 6499/6501 estão relacionados os documentos apresentados para cada empresa, sendo desnecessário repetir aqui essas informações. Em face da documentação apresentada e levando em conta o resultado da diligência, opino pelo cancelamento das exigências que decorram da atuação das empresas 1- BEL DISTRIBUTION; 2 — EUROPARTS; 3-SIPA (também ALAIN BRANGER); 4 — FRAS-LE ARGENTINA e FRAS-LE ANDINA; 5 — MARIA MARTHA DE PARRAGA (também GERARDO LUCIO COUGHLIN JOVEL); 6 — ROLANDO GARCIA; 7- DISA (também HERKO INTERNATIONAL INQ 8 — J. ROBERTO SOSA; 9 — MANUEL PEREZ, 10 — WHEELS & RIMS; 11 — JUAN FERRERA; 12 — LAEXA INTERNATIONAL CORPORATION (AUTO REPUESTOS SUYAPA S. DE R. L.), 13 — EDREMAR CIA. LTDA (também EDUARDO RENDON). 14 — METZER LTDA (também METZER INGENIERIA LTDA. e METZER INGENIERIA APLICADA); 15 — CONREPSA (também CONSULTORES Y REPRESENTACIONES; 16 — JMF CONSULTING (também JUAN MANUEL FAYEN).*

Como se percebe, com relação a estes agentes foram trazidos aos autos comprovação robusta da efetiva prestação do serviço de intermediação em operações de exportação. Tais documentos foram minuciosamente analisados pelas autoridades

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

diligenciantes e os resultados desta análise foram aceitos, por unanimidade, pelo colegiado julgador da 1ª instância.

Vale dizer que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica em admitir a dedutibilidade de comissões de agente, quando resultar inequivocamente demonstrado que o referido agente efetivamente prestou os serviços de intermediação de vendas. Nesse sentido, menciono o seguinte julgado:

*COMISSÕES SOBRE INTERMEDIAÇÃO DE VENDAS -As comissões pagas na intermediação de vendas são dedutíveis quando o contribuinte apresenta elementos capazes de identificar as operações que deram origem ao pagamento e demonstra, de forma inequívoca, que o beneficiário interferiu na obtenção da receita (Acórdão nº 104-16492, sessão de 10/07/1998).*

Diante destes fatos, considero que o presente recurso de ofício não merece provimento.

### **Recurso voluntário (VENCIDO)**

#### **Ausência de comprovação da intermediação de agentes**

Conforme visto, o acórdão recorrido considerou inequivocamente demonstrado o efetivo pagamento de comissões a 16 agentes de exportação. No entanto, a contribuinte não logrou comprovar a efetiva intermediação de 4 agentes – Fras-Le North America, Transdeal, Agências Selecta e Martin S.A.. Por este motivo, as correspondentes parcelas da exigência resultaram mantidas.

Sobre o tema, assim se manifestou o acórdão recorrido, fls 7153-7159:

*A adoção do mesmo critério — existência ou não da comprovação da intermediação dos agentes — leva à necessária manutenção dos lançamentos que decorram da alegada atuação da empresa TRANSDEAL, eis que nenhuma comprovação foi efetuada. E, registre-se que houve intimação específica para comprovação das operações com a TRANSDEAL, expressamente solicitando, entre outros: "documentação contábil relativa às remessas" e apresentação de "pedidos efetuados pela TRANDEAL, relatório de vendas efetuadas, controle e fornecimento de cálculo das comissões" (intimação às fls. 3830/3832).*

*Conforme enfatizado pela fiscalização, para esse agente foram pagos, no período fiscalizado, cerca de três milhões de dólares, o que equivale a um terço do valor total de comissões pago pela autuada no período. Mas, em que pesa a magnitude dos valores, a contribuinte não conseguiu trazer qualquer documento que comprove a atuação da TRANSDEAL em operações comerciais realizadas no período auditado. O único documento com o dual a autuada procura comprovar quatro anos de intensas transações comerciais e das quais resultaram, apenas em comissionamento, cerca de U\$ 3.000.000,00 é o que adiante está reproduzido:*

Documento assinado digitalmente conforme MI nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

A tradução encontra-se às fls. 5434/5435. Trata-se de uma "carta", datada de 1997, em que é declarada a intenção de auxiliar a destinatária (autuada) na expansão das vendas fora do Brasil. Ora, tal "carta" não comprova qualquer atuação da "empresa" subscritora e nem que essa tenha utilizado meios próprios para a concretização dos negócios que originaram o pagamento de comissões — entre 2001 e 2004. Ao contrário, a minguada "prova" para um agente que abocanhou grande parcela do comissionamento, contrasta com a prova produzida para outros agentes - com valores recebidos a título de comissionamento significativamente menores - para os quais há a troca de papéis usuais quando se trata de intermediação de vendas: orçamentos, pedidos, consultas diversas.

Em virtude da total ausência de provas da intermediação da TRANSDEAL como agente da autuada no exterior, são procedentes os lançamentos no tocante a esse agente.

Resta analisar se está comprovada, ou não, a intermediação da FRAS-LE NORTH AMERICA. Os autuantes, tanto na ação fiscal, quanto nas conclusões à diligência, enfatizam o que seriam as contradições entre os argumentos da empresa - no tocante ao percentual de comissionamento — e os documentos constantes do processo. A autuada alega não haver óbice a que pague um percentual de comissionamento menor do que o limite contratado e reclama que os autuantes, na diligência, não tenham considerado os documentos juntados com a impugnação.

Os documentos relativos à FRAS-LE NORTH AMERICA — juntados com a impugnação, são os de fls. 5333/5387.

Entre os documentos há invoices (fls. 5338, 5359/5360, 5376, 5380, 5383) - todos relativos a vendas da autuada para a ArvinMeritor, sem que conste qualquer referência à alegada atuação da agente Fras-le North America.

Há diversas mensagens eletrônicas trocadas, também entre a contribuinte e a ArvinMeritor, onde não consta referência à Fras-Le North America.

Em parte das mensagens eletrônicas juntadas não se consegue depreender quais estabelecimentos estariam trocando informações, por constar apenas o nome das pessoas físicas remetentes e/ou destinatárias.

A FRAS-LE NORTH AMERICA figura como destinatária de cópia da mensagem eletrônica de fls. 5356, onde "Bob Miller [rmiller@fras-le.com] solicita a "rwcarter@4ircr-aftBranking, conz" a cotação de alguns preços.

Há a mensagem eletrônica de fls. 5367 em que representante da Fras-Le North America solicita previsão de consumo para, supostamente, um cliente seu (Delphi).

Há a "Sales order", de 8/5/2003, em que o adquirente é ArvinMeritor (fls. 5364).

Há, ainda, a "Sales order ", a de fls. 5378, mas sem data e sem número.

Existe, ainda, a mensagem eletrônica de fls. 5358, com o envio de documento anexado, de e para integrantes do domínio *fras-le.coni*". Não há qualquer evidência de qual seria o anexo, nem qual a importância dessa troca interna de correspondência para fins probatórios.

A "Carta de Acordo " celebrada entre a autuada e a Fras-le North America, Inc. (FNAI) (fls. 2648 e também 5334) prevê comissionamento mesmo nas vendas diretas do Brasil para a ArvinMeritor, assim:

1. Vendas a ArvinMeritor

2. a. O faturamento de produtos para algumas fábricas ArvinMeritor será feito diretamente entre FRAS-LE e ArvinMeritor. Uma confissão de 10% sobre estas vendas diretas será paga à FNAI em até 30 dias do recebimento de pagamento da ArvinMeritor à FRAS-LE. Estas comissões serão pagas à FNAI por transferência bancária. Sobre estas vendas a FNAI atuará na capacidade de 'agente de vendas' [...] (sublinhei).

Intimada (fls. 2417/2418) a descrever detalhadamente, de que maneira são realizadas as operações de intermediação com a ArvinMeritor e com os demais clientes no exterior, a empresa informou (fls. 2419) "que normalmente, para agilizar o processo de atendimento ao cliente, recebemos o pedido do mesmo via e-mail ou EDI (pedido recebido eletronicamente), que após a análise é colocado em produção. Quanto aos demais clientes do exterior (cláusula 2) recebemos o pedido do mesmo ou do representante, via e-mail ou EDI sendo procedido da mesma forma ".

O "Acordo" - antes em parte transcrito - e as informações prestadas durante a ação fiscal evidenciam que a empresa brasileira efetua negócios com a ArvinMeritor, sem atuação de intermediários. O próprio sítio na internet da ArvinMeritor no Brasil, no endereço <http://brazil.arvinmeritor.com/brazil.asp>, mostra que Fras-Le e ArvinMeritor tem empreendimentos conjuntos em solo brasileiro. Consta lá:

"A empresa está presente diretamente em complexos automotivos das principais montadoras e mantém uma joint venture com o Grupo Randoir na Suspensys e na Freios Master, de Caxias do Sul, RS. "

Mesmo em relação a outros clientes isso também acontece, segundo se depreende da resposta à intimação.

Haja vista os requisitos de dedutibilidade, já comentados, o conteúdo dos documentos juntados pela impugnante e antes referidos, não auxilia na demonstração da efetividade das operações de intermediação que seriam realizadas pelo agente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001 e, consequentemente, nem mesmo a Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*necessidade das eventuais intervenções restam provadas. Nada evidencia a atuação do agente no exterior para a consecução dos negócios para os quais recebeu recursos a título de comissionamento. Note-se que se está falando de pagamentos que aconteceram em quatro anos consecutivos e pelos quais foram repassados ao exterior, somente pela alegada intermediação por vendas à ArvinMeritor, quase R\$ 17 milhões (conforme informação do contribuinte, fls. 2419). A alegada atuação do agente Fras-le North America, dada a magnitude dos valores envolvidos e a continuidade ao longo do tempo, haveria de merecer prova robusta, em cada ano autuado.*

*Em face do exposto, tenho por procedente as exigências também no que concerne aos pagamentos efetuados em favor da Fras-le North America.*

[...]

*Ao falar sobre o resultado da diligência o contribuinte juntou demonstrações financeiras e relatório de auditores independentes da Fras-le North America (fls. 2538/2565) para provar que estão contabilizadas as receitas provenientes de comissões. A prova é, em primeiro lugar, desnecessária. O lançamento não se escora na falta de pagamento das comissões, mas no fato de não ter sido demonstrado serem elas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 299 do RIR/99, já transcrito).*

[...]

*Face ao exposto, voto:*

[...]

*(B) por manter as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF que decorram da não comprovação da atuação dos agentes FRAS-LE NORTH AMÉRICA e TRANSDAL, cancelando as exigências que decorrem da dedução de despesas ou pagamentos realizados aos demais agentes no exterior. São mantidas, também, as exigências referentes aos agentes AGÊNCIAS SELECTAS e MARTIN S/A, situados em paraísos fiscais.*

No caso da Transdeal, da Agencias Selectas e Martin S.A. há total ausência de provas capazes de demonstrar a efetiva intermediação da referida empresa em operações de exportação. No caso da Fras-le North America, os parcos elementos de prova trazidos aos autos são insuficientes para demonstrar a efetividade das operações de intermediação que seriam realizadas pelo citado. Ressalte-se, por oportuno, que no caso da Agencias Selectas e Martin S.A existe o agravante de as citadas empresas estarem localizadas em paraísos fiscais.

Em outras palavras, “nada evidencia a atuação do agente no exterior para a consecução dos negócios para os quais recebeu recursos a título de comissionamento”, conforme bem referido pelo acórdão recorrido (fls. 7156).

Assim sendo, em relação a estes agentes (Transdeal, Fras-le North America, Agencias Selectas e Martin S.A.), a autuação deve ser mantida, tendo em vista que nem mesmo restou comprovada a necessidade das eventuais intervenções de agentes das operações de exportação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em situações desta natureza, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica ao exigir a comprovação da efetiva intermediação dos agentes nos negócios realizados pelo contribuinte:

*COMISSÕES NAS EXPORTAÇÕES - A dedutibilidade das comissões de agente, nas exportações, requer a comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios; não basta a alegação de utilização de rede de distribuidores relacionada pela controladora, para justificar pagamento a esta. (Acórdão nº 103-04182/1982).*

*COMISSÕES - As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões não dispensam pormenores a respeito da operação que dê causa à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento que demonstre, inequivocamente, ter o beneficiado interferido na obtenção do rendimento operacional. (Acórdão nº 101-72727/1981).*

*IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSOES SOBRE VENDAS - As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões sobre venda são dedutíveis como custo ou despesas operacionais quando comprovada a efetiva prestação de serviços na intermediação das vendas e demonstrada a normalidade, usualidade e necessidade para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. (Acórdão n.º 101-93290/2000).*

No mesmo sentido, ou seja, no sentido de exigir a comprovação da interveniência do agente para a realização da exportação, dispõe o Parecer Normativo CST nº 120, de 31/08/1973, que trata da isenção de imposto na fonte para pagamentos de comissões a agentes no exterior, *verbis*:

*Escapam à incidência do imposto de renda na fonte as comissões pagas por exportadores de quaisquer produtos nacionais aos seus agentes domiciliados ou residentes no exterior.*

[...]

*Entende-se por agente do exportador nacional no estrangeiro a pessoa que, tomando parte em ato de comércio internacional, o faça por conta daquele exportador; através de sua atuação e valendo-se de meios próprios, obtém a concretização do negócio junto ao importador no estrangeiro.*

*Provada, através de documentação hábil, a sua interveniência no estrangeiro, para a realização de exportação de quaisquer produtos nacionais, não sofrerá qualquer incidência do imposto de renda, na fonte, o valor da comissão a ser-lhe paga, de acordo com os dispositivos legais supra citados.*

Diante de todo o exposto, considero que, em relação ao presente tema, o presente recurso voluntário não merece ser provido.

#### **IRRF sobre o pagamento aos agentes no exterior**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre o tema, assim se manifestou a recorrente, fls. 7268:

*A Recorrente não pode aceitar a desconsideração das operações de agentes estrangeiros para a venda de seus produtos no exterior, o que determinou a aplicação da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) a título de IRRF.*

*Ocorre que a pretensão de aplicar a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) de IRRF, sob o pretexto dos pagamentos não terem causa, se apresenta fora de contexto, para não dizer absurda.*

*O artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda, prevê a aplicação da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) de IRRF para os casos de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, e, também para o caso de não ser comprovada a operação ou a causa do pagamento. Não é o caso que se apresenta, uma vez que, conforme amplamente demonstrado, todos os pagamentos são decorrentes de comissões de agentes estrangeiros sobre a intermediação de vendas no exterior dos produtos fabricados pela impugnante.*

*Todos os pagamentos estão devidamente indicados nos Registros de Exportação e forma realizados segundo as normas do Banco Central do Brasil, com a indicação do beneficiário e da causa que dá origem ao pagamento.*

*O fato da Fiscalização, tendo por base unicamente uma interpretação literal e restritiva da Portaria 70197, ter desconsiderado a relação mantida entre a Recorrente e seus agentes no exterior, pelo simples fato de não haver contrato escrito, não descharacteriza as operações de intermediação de vendas por agentes no exterior.*

Não assiste razão à recorrente.

Conforme demonstrado no item anterior, efetivamente não houve comprovação da efetiva intermediação daqueles agentes nas operações de comércio exterior realizadas pela contribuinte.

Consequentemente, é forçoso reconhecer que efetivamente não restou comprovada a operação ou a sua causa. Assim, deve ser mantida o lançamento nos casos em que contribuinte não logrou comprovar a intermediação dos agentes no exterior.

Nesse sentido caminha a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuintes:

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE — PAGAMENTOS SEM CAUSA** — É procedente o lançamento do IRRF sobre pagamentos efetuados ou quando da entrega de recursos a terceiros ou sócios, e das quais não tenha sido comprovada a operação ou a causa que deu origem ao pagamento, na forma de expressa disposição legal. (Acórdão nº 101-95932, sessão de 08/12/2006)

Nestes termos, revela-se correta a exigência de IRRF incidentes sobre os pagamentos a título de comissionamento em que não houve a comprovação da intermediação de negócios.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ressalto, por oportuno, que a ausência de comprovação da intermediação do suposto agente afasta a aplicação da alíquota zero de IRRF, prevista no art. 691, II do RIR/99.

Cumpre repetir que o comissionamento pressupõe a efetiva atuação do agente comissionado na consecução da exportação, fato este que não restou comprovado nos casos mencionados no item antecedente do presente voto.

Diante de todo o exposto, também em relação ao presente tema, considero que o recurso voluntário não merece provimento.

### **Multa qualificada**

Os elementos constantes dos autos demonstram que, no presente caso, estão presentes os pressupostos que autorizam a qualificação da multa de ofício.

Sobre o tema, pronunciou-se com clareza e objetividade o acórdão recorrido, razão pela qual adoto e transcrevo as suas razões de decidir, fls. 7158-7159. :

*A contribuinte, ao longo de cinco anos-calendário, deduziu despesas a título de comissionamento para agentes no exterior e fez vultosas remessas de recursos a esses agentes, mas não consegue demonstrar ter havido uma efetiva intervenção dos beneficiários na consecução dos seus negócios. Com isso, reduzia a base de cálculo para incidência de IRPJ e CSLL e deixava de tributar na fonte os recursos que enviava ao exterior, buscando abrigo na fruição do benefício da alíquota zero do IRRF.*

*Essa reiteração ao longo de todos os períodos de apuração analisados evidencia uma prática sistemática de sonegar valores à tributação e caracteriza o dolo do agente [...].*

Assim sendo, considero que no presente caso deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos de ofício e voluntário, pelas razões de fato e de direito acima expostas.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

**Voto Vencedor**

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Em que pese as razões postas pelo ilustre Conselheiro Relator, a Turma julgadora, por sua maioria, chegou à conclusão diversa, tendo este Conselheiro sido designado para redigir as razões de voto vencedor.

Como descrito no relatório da decisão recorrida (fls. 7143), *in litteris*:

*A ação foi desencadeada a pedido do Ministério Público Federal para verificar a regularidade de remessas efetuadas ao exterior a título de comissões sobre vendas, haja vista a existência de denúncia dando conta de que não haveria a efetiva intermediação de agentes externos.*

*A contribuinte foi instada a comprovar a intermediação de agentes no exterior beneficiados com o pagamento de comissões. Os autuantes consideraram que houve a comprovação somente em relação a um desses agentes, no caso, a FRAS-LE EUROPA, comprovação que se deu pela apresentação de contratos de agenciamento de vendas.*

*A contribuinte também apresentou documentos para comprovar a intermediação de outro agente, a FRAS-LE NORTH AMERICA. Foram apresentadas uma Carta de Acordo e dois aditivos a ela. A Carta de Acordo, com vigência entre 01/01/2001 a 31/12/2001, previa um comissionamento de 10% "sobre as vendas efetuadas diretamente à ArvinMeritor" (fls. 39). O primeiro aditivo (09/07/2002) estabeleceu a redução do comissionamento para 9% e o segundo aditivo (25/09/2002), restabeleceu o percentual para 10%. O Ministério Público Federal complementou a documentação inicialmente entregue, dando conhecimento ao fisco do que seria mais um aditivo à já noticiada Carta de Acordo. Trata-se do Aditivo nº 1, de 01/05/2002, estabelecendo um comissionamento de 7% pela intermediação de vendas à ArvinMeritor. Também deu conhecimento do que seria uma carta de justificativa de redução de comissões, datada de 01/05/2002, assinada pelos diretores da FRASLE S.A. e dirigida à FRAS-LE NORTH AMERICA. Instada a respeito, durante a ação fiscal, a contribuinte informou não existir contrato que formalizasse o pagamento de 7% de comissionamento. Diante da situação, concluíram os autuantes (fls. 39):*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 27/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*"Com isso, a prova da efetiva intermediação do agente FRAS-LE NORTH AMERICA nas operações de venda no exterior fica prejudicada, pois, tendo em vista as divergências constatadas, carece de documentação que torne transparente o efetivo percentual do pagamento da comissão e da sua consequente existência".*

*Os autuantes também concluíram pela falta de comprovação da intermediação dos demais agentes no exterior, assim (fls. 39):*

*"Assim sendo, como para todos os demais agentes com os quais não existe a formalização de contrato ou documento equivalente, as despesas com o pagamento de comissões da FRAS-LE NORTH AMERICA devem ser desconsideradas assim como as despesas com variações cambiais a elas relativas. ".*

*A glosa das despesas com comissões e as respectivas variações cambiais redundou no lançamento de IRPJ e CSLL. A base de cálculo foi extraída da informação de fls. 1728/1729, prestada pela contribuinte em atendimento à intimação de fls. 1724/1725. A empresa informou o total de comissões pagas a agentes no exterior e correspondentes variações cambiais. O agente do fisco excluiu desses totais os valores das despesas com a Fras-Le Europa, consideradas comprovadas (relatório fiscal, fls. 44).*

*A ausência da comprovação da intermediação dos agentes no exterior levou os autuantes a considerarem os pagamentos efetuados como "sem causa", fazendo incidir o IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com alíquota de 35% e reajustamento da base de cálculo. Noticiam, também, os autuantes, que houve pagamento de comissões a agentes domiciliados no Panamá e Costa Rica, classificados como 'paraísos fiscais', sem o recolhimento do IRRF correspondente. Esses pagamentos foram tributados, juntamente com os demais, como pagamentos sem causa.*

*A base de cálculo do IRRF foi extraída das planilhas de fls. 74/188, que detalham os pagamentos efetuados. A consolidação dos valores consta da planilha de fls. 190/192.*

*Verificação junto ao Banco Central confirmou que os valores das comissões efetivamente saíram do país.*

*Foi aplicada multa de ofício, qualificada pelo evidente intuito de fraude.*

Em suma, tem-se que a Autoridade Fiscal não aceitou a comprovação de pagamento de agentes no exterior lavrando, como consequência, (i) auto de infração de IRPJ e CSLL por glosa de despesas; e, com base na mesma causa, (ii) auto de infração de IRRF – imposto de renda retido na fonte, por pagamento sem causa.

No curso do processo administrativo, a Delegacia Regional de Julgamento baixou o feito em diligência, tendo sido apurado o seguinte:

*Com a impugnação a empresa apresentou farta documentação que comprovaria a atuação dos agentes no exterior. Foi determinada diligência (fls. 2501/2504 e 6492/6495) para pronunciamento da autoridade lançadora e as providências adiante:*

- a) a autoridade preparadora informe se o pagamento das comissões aos agentes no exterior estava previsto nos respectivos Registros de Exportação;*
- b) seja analisada a documentação apresentada com a impugnação e sejam buscados documentos a ela relacionados que, a juízo da autoridade preparadora, permitam concluir pela fidedignidade da alegação de prestação de serviços, ou pela sua improcedência, confirmando ou infirmando a documentação apresentada;*
- c) seja preparado relatório conclusivo acerca desses documentos e dos fatos a eles relativos, concluindo acerca da intermediação dos agentes no exterior e quanto ao agravamento da penalidade;*
- d) seja aberto prazo para manifestação da impugnante, exclusivamente acerca dos resultados da diligência.*

O relatório da diligência encontra-se às fls. 2507/2521 e 6498/6512. As conclusões são as que seguem:

1. *Os autuantes confirmaram que "SIM, o pagamento das comissões aos agentes no exterior estava previsto nos respectivos Registros de Exportação".*
2. *A documentação apresentada pela impugnante foi considerada suficiente para comprovar a intermediação de 16 agentes no exterior, quais sejam: 1- BEL DISTRIBUTION; 2 — EUROPARTS; 3-SIPA (também ALAIN BRANGER); 4 — FRAS-LE ARGENTINA e FRAS-LE ANDINA; 5 — MARIA MARTHA DE PARRAGA (também GERARDO LUCIO COUGHLIN JOVEL); 6 — ROLANDO GARCIA; 7- DISA (também HERKO INTERNATIONAL INC); 8 — J. ROBERTO SOSA; 9 — MANUEL PEREZ; 10 — WHEELS & RIMS; 11 — JUAN FERRERA; 12 — LAEXA INTERNATIONAL CORPORATION (AUTO REPUESTOS SUYAPA S. DE R. L.), 13 — EDREMAR CIA. LTDA (também EDUARDO RENDON). 14 — METZER LTDA (também METZER INGENIERIA LTDA. e METZER INGENIERIA APPLICADA); 15 — CONREPSA (também CONSULTORES Y REPRESENTACIONES; 16 — JMF CONSULTING (também JUAN MANUEL FAYEN). Assim se pronunciaram os auditores -fiscais (fls. 6501):*

*"Com relação à documentação apresentada pelo contribuinte relativa aos dezesseis agentes no exterior acima relacionados, verifica-se que, apesar de não haver contrato, existe troca de correspondências entre o agente*

*no exterior e a FRAS-LE acerca de transações comerciais, com a indicação de informações das mercadorias transacionadas, condições de pagamento, etc. A quantidade de documentos apresentados para cada agente varia em quantidade, mas sempre se refere a datas contidas no período de apuração de nosso trabalho (2000 a 2004).*

*Considerando o teor da documentação apresentada e o escopo de nosso trabalho, o de comprovar a intermediação de forma efetiva, consideramos suficiente a documentação apresentada junto com a impugnação para comprovar a efetiva intermediação dos dezesseis agentes no exterior ora relacionados.* “

3. Com relação à intermediação pretensamente efetuada por FRAS-LE NORTH AMERICA, os agentes fiscais afirmam que, ao contrário do que diz a impugnante, houve pagamento de comissões em percentuais inferiores a 10%, textualmente (fls. 6507):

*"Assim sendo, ao contrário do defendido pelo contribuinte, verifica-se, em suas próprias planilhas apresentadas, pagamentos de comissões no percentual de 9% (nove por cento), de outubro a dezembro de 2002 e de 7% (sete por cento) durante os anos de 2003 e 2004.*

*Haja vista a evidente contradição entre o que afirma o contribuinte em suas argumentações quanto à vigência ou não do Aditivo que reduz a comissão para 7% e os documentos por ele próprio apresentados, comprovando que esta redução efetivamente existiu, confirmamos, para o agente FRAS-LE NORTH AMERICA, as nossas conclusões constantes no Relatório de Auditoria Fiscal, ou seja, não há documentação hábil e idônea que comprove a sua efetiva intermediação".*

4. Os autuantes também opinaram pela manutenção da exigência no tocante aos pagamentos em favor da TRANSDEAL. Dizem que, no período auditado, foram pagos a essa empresa, três milhões de dólares em comissões, um terço do total de pagamentos a esse título efetuados pela autuada. Apesar disso, apenas o documento de fls. 5433, datado de 7/1997, foi apresentado para comprovar as operações - a autuação se refere ao período de 2000 a 2004. Dizem que o documento (fls. 6510) "apresenta informações genéricas, sobre supostas transações (e não efetivas, como no caso dos outros dezesseis agentes para os quais foram apresentadas informações específicas acerca das transações comerciais)". Dizem que o teor do documento é estranho "pois solicita sigilo acerca de operações que deveriam, considerando as leis de mercado, ser conhecidas e reconhecidas por todos, ou seja, públicas".

Neste cenário, identificamos que ficou claro o *modus operandi* da Recorrente, que se vale de agentes no exterior para a venda de seus produtos no mercado mundial, remunerando-os por meio da remessa de valores devidamente registrados no banco Central do Brasil.

Chama a atenção, no presente caso, que a Autoridade Fiscal, assim como o voto vencido, tomou como suficientes para a comprovação das operações de agenciamento no exterior, a troca de emails entre a Contribuinte e seus agentes, assim como o fato de os documentos de exportação preverem referidos pagamentos e, contradicoratoriamente, negar a suficiência da comprovação quando na presença de contratos.

Especificamente com relação à Fras-Le North America, não existe uma única linha do auto de infração que infirme a existência da operação de agenciamento. A discussão gira em torno apenas e tão somente do percentual da comissão, posto que os valores pagos são inferiores aqueles previstos no contrato.

*Permissa venia*, na ausência de dúvida sobre a real existência do comissionamento – e não há, frise-se, nenhuma acusação nesse sentido -, a dedutibilidade das despesas somente poderia ser questionada se os pagamentos realizados estivessem acima do previsto no contrato. Nessa situação, poder-se-ia dizer que tratava-se de pagamento sem causa.

No caso, estando os pagamentos realizados abaixo da previsão contratual, estão referidos valores amparados pela previsão do acordo.

Noutro norte, verificamos que (i) os contratos de remessa de valores a título de comissão para as empresas Fras-Le North America, Transdela, Selectas e Martin estão registrados no Banco Central como determinantes de pagamento de comissionamento, não existindo nos autos nenhum documento de desconsideração de referidas operações.

Ao contrário, referidas operações estão amparadas por contratos que, também juntados aos autos, invertem o ônus da prova, de forma a que caberia ao Fisco comprovar a inexistência das referidas operações – e não o contrário.

Esse é o entendimento do CARF, a saber:

*COMISSÕES DE AGENTE NAS EXPORTAÇÕES- São dedutíveis valores pagos a título de comissões sobre exportações quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provada a capacidade da exportadora de promover suas próprias vendas no exterior. O fato de a negociação ser feita de forma triangular, com a participação de empresa situada no exterior sem qualquer vínculo com pessoa física ou jurídica brasileira, é assunto que diz respeito a economia doméstica do país importador, não afetando a dedutibilidade da despesa de comissão que possibilitou o fechamento do negócio. Recurso provido.(acórdão 101-92633)*

*IRPJ - COMISSÕES PAGAS A AGENTES NO EXTERIOR - Não comprovado pelo Fisco que as vendas foram realizadas sem a interveniência do agente, incabível a glosa das despesas de comissões sobre vendas no exterior. IRPJ (acórdão 107-04534)*

*IRPJ, PIS E IR-FONTE - MÚTUO - ARTIGO 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.65/83 - EMPRÉSTIMO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, CONTROLADAS, INTERLIGADAS E CONTROLADAS - A correção monetária da parcela mutuada seja calculada pelo tempo de duração do empréstimo em cada período-base, tendo-se por base o valor diário da ORTN - COMISSÃO DO AGENTE - EXPORTAÇÃO - A aceitação da inclusão do agente na declaração de exportação, documento hábil de comprovação perante a Receita Federal e o Banco Central, inclusive com menção do percentual da comissão, corroborada com outros documentos complementares, induz à aceitação da dedutibilidade das comissões de intermediação pagas a agente no exterior.(acórdão 105-14378).*

Por fim, no que toca ao IRRF, verifica-se que se trata de pagamentos realizados a pessoas residentes no exterior, por negócios jurídicos realizados no exterior, fugindo à competência do Estado Brasileiro para fins de tributação.

De fato, a partir de 1995, o Brasil adotou o regime de tributação no plano mundial, de forma a que os rendimentos auferidos no exterior por residentes no Brasil, estão sujeitos à tributação da renda no país. No entanto, os rendimentos auferidos no exterior por não residentes no Brasil não estão sujeitos à tributação no país. Não há falar-se, assim, em incidência de IRRF, posto que os destinatários dos recursos – e estes em si mesmo considerados – não estão sujeitos à tributação no Brasil. Veja-se precedente deste Conselho:

*IRR- COMISSÃO A AGENTE NO EXTERIOR- Uma vez caracterizados os pagamento efetuados pela empresa exportadora brasileira como remuneração paga pelo exportador brasileiro ao beneficiário no exterior por seu trabalho de aproximação do exportador brasileiro com o importador estrangeiro, que possibilitou a concretização do negócio, não não se sujeitam eles ao imposto de renda na fonte. Recurso provido.(acórdão 101-92685)*

Diante do exposto, e com base nos fundamentos acima exposto, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu por bem dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira