



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.721754/2014-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.250 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente AMERICA TRADING LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

NULIDADE. INOVAÇÃO EM DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora pode expressar livremente sua percepção dos fatos reunidos nos autos, inclusive acrescentando análises não cogitadas pela Fiscalização, em resposta à defesa do impugnante. Somente não lhe é permitido manter a exigência do crédito tributário com fundamento, exclusivamente, em argumentos novos, por ela adicionados à motivação do lançamento.

NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.

Afasta-se a tese de nulidade relativa à falta de indicação do artigo que supostamente serviria de fundamento para a autuação, especialmente quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. IRRF.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultaram em redução indevida do lucro líquido do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial em relação à matéria nulidade do acórdão de 1º grau por falta de exame criterioso de conteúdo probatório, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer das demais matérias admitidas no recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em relação à nulidade do acórdão de 1º grau por falta de exame criterioso de conteúdo probatório, votando pelas conclusões o conselheiro Demetrius Nichele Macei; (ii) por unanimidade de votos, em relação à imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação, votando pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano; (iii) por maioria de votos, em relação à suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio como prova, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa, que deu provimento nessa matéria; (iv) por unanimidade de votos, em relação à tentativa fiscal de inversão do onus probandi; e (v) por maioria de votos, em relação à impossibilidade jurídica de se exigir o IR Fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano, que deram provimento nessa matéria. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa e Demetrius Nichele Macei. Esgotado o prazo do §6º do art. 63 do Anexo II do RICARF, considera-se não formulada a declaração de voto da Conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pelo contribuinte AMERICA TRADING LTDA. em face da decisão proferida no **Acórdão nº 1401-001.896**, em 20 de junho de 2017, que decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL, decorrentes da **glosa de despesas com pagamento de comissões a agentes em operações de exportação não comprovadas pela empresa, cumulado com lançamento de IRRF relativo a pagamento sem causa**, nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros de mora.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal (e-fls.3-22), foram apuradas as seguintes infrações:

(1) **despesas não comprovadas e sem causa - Comissões sobre vendas**, em face de a fiscalizada não ter apresentado os documentos que pudessem comprovar de forma cabal e efetiva a prestação dos serviços pelos agentes no exterior e Intersugar Consultoria Ltda, que somaram R\$ 1.621.725,77; R\$ 75.555.766,63 e R\$ 14.899.037,55 nos anos-calendário 2010, 2011, 2012, respectivamente;

(2) **pagamentos efetuados aos agentes no exterior e à Intersugar Consultoria Ltda que não tiveram comprovada a operação e a sua causa**, em razão de a fiscalizada ter efetuado pagamentos à empresa Intersugar Consultoria Ltda e a agentes no exterior a título de comissões, sem comprovação da operação ou causa;

(3) **compensação indevida de prejuízos fiscais**, apurada em consequencia da glosa de despesas (item 1);

(4) **compensação indevida das bases de cálculo negativas da CSLL**, apurada em consequencia da glosa de despesas (item 1).

Os fundamentos da autuação constam ainda do TVF, cujas conclusões seguem reproduzidas:

- a) Não existe qualquer contrato celebrado entre a fiscalizada e seus agentes no exterior;
- b) O contrato celebrado entre a fiscalizada e Intersugar Consultoria Ltda. em 20/05/2011, teve apenas a assinatura de Thiago Gaviolli reconhecida em 29/03/2012,

portanto, após a suposta prestação de serviços pela Intersugar Consultoria Ltda e também após a emissão das Notas Fiscais pela Intersugar Consultoria Ltda;

c) O Contrato de Prestação de Serviços firmado entre América Trading Ltda. e Intersugar Consultoria Ltda., em 20/05/2011 não foi objeto de registro nos órgãos competentes do Brasil;

d) Os agentes no exterior nunca emitiram um pedido ou documento equivalente de venda dos produtos fabricados pela fiscalizada, o que é estranho em se tratando de uma representação comercial;

e) A Intersugar Consultoria Ltda nunca emitiu um pedido ou documento equivalente de venda dos produtos fabricados pela fiscalizada, o que é estranho em se tratando de uma representação comercial;

f) Nenhuma nota fiscal de prestação de serviço ou documento equivalente (Commercial invoice) relacionado com as comissões foi emitida pelos agentes no exterior;

g) Não obstante no período fiscalizado as comissões incorridas perfazerem o montante de R\$ 92.076.529,95 (noventa e dois milhões, setenta e seis mil, quinhentos e vinte e nove reais e noventa e cinco centavos), nenhuma correspondência, memorando, ofício, fax, email, pedido, relatório ou qualquer outro documento foi produzido ou expedido pelos agentes no exterior e por Intersugar Consultoria Ltda à fiscalizada;

h) O percentual da comissão paga pela fiscalizada aos agentes no exterior é de 15%. Além disso, tem-se mais 9% de comissão paga à Intersugar Consultoria Ltda, perfazendo 24% sobre as exportações, percentual muito acima daquele praticado pelo mercado, que gira em torno de 5% a 10% para produtos industrializados;

i) Todas as Notas Fiscais emitidas por Intersugar Consultoria Ltda. foram no ano de 2012 e a maioria das exportações ocorreu no ano de 2011;

j) As Notas Fiscais fornecidas por Intersugar, são notas fiscais eletrônicas de serviços emitidas pela Prefeitura do Município de Santana de Parnaíba – SP. Todas as notas fiscais apresentadas foram emitidas no ano de 2012 e totalizam R\$ 33.703.726,85;

k) Em nenhum momento as Propostas Comerciais, Ofertas Econômicas e Cartas Compromisso firmados com sua cliente no exterior (PDVSA) faz referência ou identifica os representantes/agentes no exterior ou Intersugar Consultoria Ltda, os quais teriam sido contratados, conforme afirma a fiscalizada;

l) Todos os pedidos foram efetuados diretamente de sua cliente no exterior (PDVSA) à fiscalizada;

m) Para concretizar as operações de câmbio, as instituições financeiras exigem apenas o fornecimento do número do Registro de Exportação (RE), o SD e número do conhecimento, e que, a partir destes dados, a instituição financeira, em consulta ao Siscomex, confere a operação e executa a transferência bancária, o que não legitima o conjunto da operação;

n) O atendimento à previsão contida no § 1º do art. 3º da IN SRF Nº 252/2002 transcrito acima, por si só, não é condição única e suficiente para comprovação da prestação de serviços por agente no exterior e legitimar os pagamentos realizados;

o) Não restou comprovada a existência de vínculo comercial entre a fiscalizada e empresa Intersugar Consultoria Ltda;

p) Não restou comprovada a existência de vínculo comercial entre a fiscalizada e seus agentes no exterior.

É inadmissível a comprovação da prestação de serviços a título de comissão a agentes no exterior com base unicamente na mera existência de informações contidas em Registro de Exportação, sem que se obtenha efetiva prova da prestação do serviço; e

É inadmissível a comprovação da prestação de serviços a título de comissão a Intersugar Consultoria Ltda com base unicamente no Contrato de Prestação de Serviços e Notas Fiscais apresentados, sem que se obtenha efetiva prova da prestação do serviço;

Com a ciência dos autos de infração, o contribuinte apresentou impugnação, com o objetivo de defender a improcedência dos lançamentos, a partir dos seguintes argumentos:

- Preliminar de nulidade parcial, por ausência de "suporte autorizativo" no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em relação a alguns períodos;
- Argumenta que realiza aquisições no mercado interno de equipamentos e maquinário para uso agrícola e de transportes pesados para venda no exterior, devidamente registradas no Siscomex, atividade na qual seria imprescindível a atuação de agentes intermediadores nos mercados interno e externo;
- Considera normais e de livre pactuação os percentuais de comissão e apresentou os modos de atuação e forma de pagamento das comissões aos agentes no exterior e Intersugar Consultoria, com a juntada de documentos;
- Afirma que competiria à Secex, nos termos dos art. 217 e 218 da Portaria Secex 23/2001, o exame da comissão, não ao Fisco;
- Alega imprestabilidade do lançamento, no que tange ao IRPJ e à CSLL, decorrente de erro material cometido na capitulação legal da "acusação";
- Aponta equívocos de interpretação da norma reguladora de pagamentos de comissões a agentes no exterior com alíquota zero de IRRF (art. 691 do RIR/99), por entender que os registros de exportação (RE) seriam suficientes para a comprovação dos pagamentos de comissões a agentes no exterior;
- Defende que não haveria na legislação qualquer exigência de contrato de prestação de serviço, commercial invoice, etc.;
- Quanto ao auto de infração do IRRF, assegurou que todos os pagamentos estão devidamente comprovados, assim como a causa de cada um;
- Indica, ainda, violação do art. 3º do CTN, em razão da "natureza tipicamente sancionatória" da exigência, por entender que o IRRF não poderia ser exigido com base nos mesmos fatos que motivaram o reajustamento do lucro líquido e ensejaram os autos de infração de IRPJ e CSLL.

Em 25 de julho de 2015, a 4ª Turma da DRJ/REC decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar a impugnação improcedente, consoante a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPEAS. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito do processo administrativo tributário, cabe ao contribuinte provar as alegações relativas às despesas registradas na contabilidade.

LUCRO REAL. DESPEAS DE COMISSÕES POR INTERMEDIACÃO DE VENDAS NO MERCADO EXTERNO. EFETIVIDADE. COMPROVAÇÃO.

Despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica, relativas à efetiva contraprestação de algo recebido, corroboradas por documentação própria e devidamente registradas na contabilidade. **As despesas com comissões na intermediação de vendas de equipamentos no mercado internacional são provadas mediante a apresentação de documentação produzida como consequência da prestação do serviço, que demonstre a sua efetiva realização.** Contrato e transferência bancária (ou contrato de câmbio) comprovam a contratação do serviço e o pagamento, mas não servem como prova da realização do serviço (efetividade), condição necessária para dedução na apuração do lucro real.

IRRF. PAGAMENTO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA CAUSA.

Os pagamentos sem comprovação da operação ou da causa são tributados pelo imposto de renda na fonte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (*grifou-se*)

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 4.140 e ss.), no qual reproduziu os fundamentos da impugnação e acrescentou o argumento de que a decisão foi omissa em relação a pontos fundamentais da defesa, aliado à tese de que houve "exame raso" dos documentos comprobatórios acostados aos autos.

Em 20 de junho de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, no acórdão 1401-001.896, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DOS DOCUMENTOS PELA INSTÂNCIA A QUO.

O livre convencimento do julgador não perpassa pela necessidade de enfrentamento de todas as matérias trazidas pela recorrente, desde que o fundamento utilizado para a decisão seja suficiente para o deslinde da causa e que a parte não tenha seu direito de defesa cerceado.

PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Deve-se afastar a preliminar de nulidade por falta de indicação do artigo que deu azo ao lançamento fiscal quando a fiscalização descreveu todos os fatos geradores apurados e quando a própria empresa, a partir de suas peças recursais, demonstra nítida compreensão do que lhe fora arrogado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito do processo administrativo tributário, cabe ao contribuinte provar as alegações relativas às despesas registradas na contabilidade.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. COMISSÃO DE VENDAS NO MERCADO EXTERNO. PAGAMENTO DE CONSULTORIA. GLOSA.

Perfeitamente cabível o lançamento de glosa de despesas, quando a empresa, regularmente intimada, não apresenta documentos e esclarecimentos que possam comprovar a efetividade do dispêndio realizado, ou os apresenta de maneira deficiente. A despesa decorrente de serviços de intermediação de vendas efetuadas no exterior deve ser comprovada por documentação hábil e idônea de que efetivamente ocorreram. Somente após esta prova é que se deve verificar se os valores das comissões constam no registro de exportação.

CSLL. LANÇAMENTO.

A CSLL incide sobre despesas não comprovadas, porque estas acarretam a redução indevida do lucro, base de cálculo da referida contribuição social, não competindo embrenhar-se na discussão de aplicação reflexa para a CSLL dos fatos geradores do IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a terceiros está sujeito à tributação do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), desde que não

restar comprovada a sua causa, cabendo o reajustamento da base de cálculo nos termos do §3º do art. 674 do RIR/1999.

IRPJ POR GLOSA E IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO.

Não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos. Um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.

INCIDÊNCIA SOBRE PAGAMENTO DE COMISSÃO A AGENTES NO EXTERIOR. ALÍQUOTA ZERO OU ALÍQUOTA ESPECÍFICA. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA GERAL.

A partir da requalificação, como pagamento sem causa, do pagamento de comissão a agentes domiciliados no exterior, em razão da falta de comprovação de sua natureza, afasta-se qualquer pretensão de reenquadramento em alíquota específica do IRRF, devendo a tributação recair na regra geral do pagamento sem causa, sobre o qual é aplicada a alíquota de 35%.

Contra a decisão o contribuinte opôs embargos (e-fls. 4.346), sob o fundamento de omissões e contradições no acórdão, os quais foram rejeitados, conforme despacho de e-fls. 4.367 e ss.

Com a rejeição dos embargos, o contribuinte apresentou recurso especial de divergência (e-fls. 4.383 e ss.), em que manifesta sua discordância com o desfecho dos embargos e reproduz, em linhas gerais, os argumentos já formulados ao longo do processo, inclusive quanto às preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de 1ª instância.

Em relação ao pedido de nulidade da decisão de 1ª instância, tece as seguintes alegações sobre os documentos apresentados:

Viu-se que a instância de piso mal manuseou as provas carreadas nos ANEXOS 2 à 5 da IMPUGNAÇÃO, FLS. 2903 À 4107, o que sustentou o pedido de nulidade daquele julgamento. Importante, por aqui, deixar muito claro do que se tratam estes anexos:

- ANEXO 2 DA IMPUGNAÇÃO (FLS. 2903-3084): OPERAÇÕES COM “TRACTO AMÉRICA”: 1) PLANILHA EM QUE RELACIONADAS COMISSÕES PAGAS; 2) “CARTA DE COMPROMISSO” ESTABELECEndo CONDIÇÕES DE INTERMEDIACÃO E AJUSTES FINANCEIROS; 3) AMOSTRAS DE COMERCIAL INVOICES; 4) AMOSTRA DE EMAILS EM QUE RETRATADAS ALGUMAS DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS ENTRE AS PARTES; 5) CONTRATOS DE CÂMBIO QUE COMPROVAM OS PAGAMENTOS DE COMISSÕES NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO/IMPORTAÇÃO, ENTABULADAS ENTRE AMBAS.

- ANEXO 3 DA IMPUGNAÇÃO (FLS. 3085-3852): Além dos REs, CARTAS DE COMPROMISSO/ORDENS DE COMPRA/ACEITES, entre outros – todos reproduzidos no e-PAF por ocasião de resposta a intimação fiscal – a RECORRENTE apresentou os seguintes elementos adicionais:

OPERAÇÕES COM PDVSA - PETRÓLEOS VENEZUELA S/A (PDVSA AGRÍCOLA), INTERMEDIADOS POR INTERSUGAR LTDA: 1) DOCUMENTOS QUE ILUSTRAM O EVENTO QUE PRECEDEU O ACORDO ECONÔMICO ENVOLVENDO FABRICANTES/FORNECEDORES BRASILEIROS, AMÉRICA TRADING, INTERSUGAR E A IMPORTADORA PDVSA, EM SÃO PAULO, EM 03/2011; 2) AVISOS DE PAGAMENTOS DA PDVSA À AMÉRICA TRADING; 3) COMERCIAL INVOICES; 4) PLIEGOS, PROSPECTOS TÉCNICOS, OFERTAS, CARTAS DE COMPROMISSO, ORDENS DE COMPRA E ACEITES DA IMPORTADORA PDVSA, RELATIVAMENTE AOS EQUIPAMENTOS OBJETOS DA “PROCURA INTERNACIONAL URGENTE”

- ANEXO 4 DA IMPUGNAÇÃO (FLS. 3853-4107), composto dos seguintes elementos adicionais:

OPERAÇÕES COM INTERSUGAR CONSULTORIA LTDA: 1) DECLARAÇÃO FIRMADA POR PDVSA, SEGUNDO A QUAL ATESTA SEU REPRESENTANTE NO BRASIL É INTERSUGAR CONSULTORIA LTDA.; 2) PLANILHA EM QUE RELACIONADAS COMISSÕES PAGAS; 3) TODAS AS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUSIVE AS EMITIDAS EM 2011);

4) COMPROVANTES DE PAGAMENTOS; 5) AMOSTRA DE E-MAILS TROCADOS ENTRE PDVSA, A RECORRENTE E A PRESTADORA INTERSUGAR, COMPROVANDO A TRIANGULAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM A ESTATAL VENEZUELANA

- ANEXO 5 DA IMPUGNAÇÃO (FLS. 3913-4107): OPERAÇÕES DE PAGAMENTOS AOS DEMAIS AGENTES EXTERNOS:

1) PLANILHA EM QUE RELACIONADAS COMISSÕES PAGAS, VINCULADAS AOS REGISTROS DE EXPORTAÇÃO (RES) – JÁ REPRODUZIDOS NO E-PAF -, E
2) CONTRATOS DE CÂMBIO QUE COMPROVAM OS PAGAMENTOS DE COMISSÕES NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

A seu turno, em contraponto aos argumentos esgrimidos pelos julgadores de 1º grau, a então RECORRENTE reforçou o conjunto probatório com os seguintes ANEXOS RECURSAIS:

- ANEXO RECURSAL 1, FLS. 4206-4208: Resposta à consulta formulada à DECEX/SECEX por meio da qual confirma a dispensabilidade de formalização de contratos com agentes no exterior para a validade dos pagamentos de comissões efetivados.

- ANEXO RECURSAL 2, FLS. 44210-4254:

1) TERMO DE ESCLARECIMENTOS prestado pela representante da PDVSA no Brasil, INTERSUGAR CONSULTORIA LTDA;

2) DECLARAÇÃO PRESTADA POR PDVSA AGRÍCOLA confirmando que INTERSUGAR CONSULTORIA LTDA é sua representante para negócios no Brasil e autorizada a realizar contratações, em seu nome;

3) Contrato entre Intersugar e PDVSA relacionado à “SERVIÇO DE CONSULTA PARA LOGÍSTICA INTERNACIONAL NO BRASIL”

- ANEXO RECURSAL 3, FLS. 4255-4303: E-MAILS complementares por meio dos quais se prova a inter-relação negocial entre a RECORRENTE, INTERSUGAR, FABRICANTES e PDVSA.

Cita passagens do voto condutor da decisão de 1ª instância, às fls. 4118-4119, para sustentar que a referida decisão relacionou os “anexos” para, em seguida e em “bloco”, advogar que não serviriam ao propósito de comprovar o modus operandi nas operações de exportação e a dedutibilidade das comissões pagas a intermediários, indevidamente glosadas. É dizer: a DRJ sequer deu-se ao trabalho de explicar o porquê de suas conclusões; limitou-se, simplesmente, a rejeitar o extenso conteúdo probatório sem pormenorizar as razões disso.

Pede que sejam consideradas as garantias constitucionais (LV, art. 5º, CRFB/88) e infraconstitucionais (Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99), o corolário da verdade material, além do que preceitua o art. 373 do NCPC, com a nulidade da decisão de 1ª instância.

Sobre a nulidade da autuação fiscal, alega que a autoridade fiscal se equivocou ao adotar como esteio material o que dispõe o art. 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), uma vez que todos os pagamentos de comissões, indevidamente glosadas, revestem-se das características preconizadas pelo referido dispositivo, o qual traduz apenas regra geral de dedutibilidade das despesas qualificadas de “operacionais” (como o são, repita-se, as comissões pagas na intermediação nas operações de exportação, que representa o objetivo social maior da recorrente). Entretanto, deveria ter sido indicada regra específica de “indedutibilidade”, expressa

no art. 304 do RIR/99. A autuação, da forma como efetuada, descumpriu exigência prevista no Decreto n.º 70.235/72 (art. 10, inc. IV).

No mérito, sustenta a dedutibilidade plena das comissões pagas a agentes e intermediadores nas operações de exportações em lide, sendo suficiente a apresentação dos registros de exportação e contratos de câmbio, tipicamente exigíveis nesse tipo de operação internacional.

Aduz, ainda a impossibilidade de inversão do *onus probandi* da autoridade fiscal no caso, por ausência de autorização legal presuntiva.

Aponta que o pagamento, cuja ocorrência e prova estaria a cargo do Fisco, configura condição indispensável a atrair a presunção de que trata o art. 674 do RIR/99.

Por fim, aduz a impossibilidade jurídica de se exigir o IR-Fonte sob acusação do art. 674 do RIR/99 concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL calcada em glosa de custos ou despesas dos mesmos valores ou fatos que serviram de base de cálculo para ambos.

O recurso especial do contribuinte foi objeto de análise pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 4.705 e ss., que decidiu pelo seguimento parcial do recurso, para processamento das seguintes matérias, admitidas a partir dos respectivos paradigmas:

1- nulidade do acórdão de 1º grau por falta de exame criterioso de conteúdo probatório - paradigma:

Acórdão n.º 1202-000.872

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA E DA VERDADE MATERIAL.

Deve ser declarada nula a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, sem ter analisado criteriosamente os documentos comprobatórios apresentados juntamente com a peça impugnatória. O método adotado pelo julgador de primeira instância acarretou violação aos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, quais sejam, Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa e Princípio da Verdade Material. O julgador só pode concluir o julgamento quando tiver elementos suficientes que comprovem a verdade dos fatos, não sendo permitido julgar por presunção, principalmente quando não analisada, de forma criteriosa, toda a documentação apresentada. Acolhida a preliminar de nulidade a fim de anular a decisão da DRJ. Recurso Voluntário Provido.

2 - imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação - paradigma:

Acórdão n.º 9202-002.604

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/03/1999, 31/08/2005

AUTO DE INFRAÇÃO AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO ENTRE OS FATOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO E O DISPOSITIVO LEGAL INDICADO COMO INFRINGIDO NULIDADE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN.

De acordo com o artigo 10, inciso IV, do Decreto-lei n.º 70.235/72, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a disposição legal infringida. O descumprimento dessa

regra, como ocorre no caso em apreço, ofende os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, além de violar o artigo 142 do CTN, sendo causa de nulidade do lançamento.

Ademais, a falta de correlação entre a conduta praticada pelo contribuinte e a norma legal indicada como infringida desrespeita, ainda, o princípio da motivação. O prejuízo à parte, inclusive pela impossibilidade de compreensão da controvérsia, é evidente.

NATUREZA DO VÍCIO MATERIAL X FORMAL.

A nulidade existente neste feito não diz respeito à forma do auto de infração, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois os fatos supostamente ocorridos não se enquadram na norma indicada pela fiscalização como infringida. O vício, portanto, é material.

Recurso especial negado.

3 - suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação - paradigma:

Acórdão n.º 105-14.378

IRPJ, PIS E IR-FONTE - MÚTUO - ARTIGO 21 DO DECRETO-LEI N.º 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.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - INCLUSÃO DE CRÉDITOS EM SUA BASE DE CÁLCULO - A provisão para devedores duvidosos incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo Regulamento do Imposto de Renda, não podendo a autoridade fiscal, via de interpretação, estender o comando legal para restringir situações nele não previstas. Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

4 - tentativa fiscal de inversão do *onus probandi* - paradigmas:

Acórdão n.º 103-17.474

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMISSÕES SOBRE VENDAS - AGENTES SEDIADOS NO EXTERIOR - DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis, como despesas operacionais, as importâncias pagas a agentes sediados no exterior, a título de comissões sobre vendas, quando restar comprovado que foram realizados os negócios jurídicos de compra e venda, a exportação dos produtos e o pagamento das comissões devidas. A liquidação da obrigação e, de consequência, a efetiva prestação dos serviços, resulta da prática adotada no comércio exterior. Recurso provido.

Acórdão n.º 107-04.534

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.

[...]

5 - impossibilidade jurídica de se exigir o IR fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL - paradigmas:

Acórdão n.º 104-22169

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DE FONTE - REMESSA PARA O EXTERIOR - EMPRÉSTIMO - OPERAÇÃO COM T BILL'S - SIMULAÇÃO - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981 DE 1995- PROVA - Comprovada a operação pelo contribuinte com documentos hábeis e idôneos e não havendo contra-prova da fiscalização, ainda que indiciária, a fundamentar o lançamento, descabe a autuação.

IRF - REMUNERAÇÃO INDIRETA PAGA A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - GLOSA DE DESPESAS - Não havendo prova para desmentir que se trata de despesas com aluguel de veículos e curso de idiomas destinados à diretoria, gerência e administradores da contribuinte, conforme contabilizado por ela, cabe a incidência de IRF.

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8981 DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

Recurso parcialmente provido.

Acórdão n.º 9202-00686

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão n.º CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado.

O contribuinte não apresentou agravo da parte que não prosseguiu, como atestado pelo despacho de e-fls. 4.719, que encaminhou os autos para apreciação da CSRF.

Verificado que os autos não haviam sido encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, elaborou-se despacho de saneamento com tal finalidade (e-fls.4721-4724).

Cientificada, a PFN apresentou contrarrazões (e-fls.4726-4732), em que, preliminarmente, requer que o recurso especial da contribuinte não seja conhecido, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”, sendo o recurso especial um apelo de fundamentação vinculada, não pode a Câmara Superior apreciar e reanalisar fatos e provas.

Quanto ao mérito, sustenta os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo, sendo a questão eminentemente probatória.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Como visto, o recurso especial do contribuinte foi admitido de forma parcial, com seguimento para cinco matérias pelo despacho de admissibilidade (e-fls. 4705/4713), sob os seguintes fundamentos:

(1) nulidade da decisão de primeira instância por falta de exame criterioso de conteúdo probatório:

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que **não é nula a análise rasa** dos documentos pela instância a quo, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1202-000.872, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que **deve ser declarada nula a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, sem ter analisado criteriosamente os documentos comprobatórios apresentados juntamente com a peça impugnatória**.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-002.707, de 2017), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de análise rasa dos **documentos** pela instância a quo, no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-002.707, de 2017), **ao contrário, tratou-se de falta de enfrentamento de item de mérito apresentado na impugnação**.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

(2) imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação:

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que se deve afastar a preliminar de nulidade por falta de indicação do artigo que deu azo ao lançamento fiscal, quando a fiscalização descreveu todos os fatos geradores apurados e quando a própria empresa, a partir de suas peças recursais, demonstra nítida compreensão do que lhe fora arrogado, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9202-002.604, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a

disposição legal infringida, sendo que o descumprimento dessa regra [...] ofende os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, além de violar o artigo 142 do CTN, sendo causa de nulidade do lançamento.

(3) **suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação;**

No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu não ser suficiente à comprovação da efetividade da prestação de serviços documentos que apenas demonstram que houve pagamento (e sua respectiva menção no registro de exportação), o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 105-14.378, de 2004) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, sendo razoável o percentual [de comissão], sendo habitual a utilização de agentes no exterior em negócios de exportação e estando indicado nas declarações de exportação o nome do agente, [...] devem ser aceitos seus pagamentos dentro da condição de dedutibilidade fiscal.

(4) **tentativa fiscal de inversão do *onus probandi*:**

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a despesa decorrente de serviços de intermediação de vendas efetuadas no exterior deve ser comprovada por documentação hábil e idônea de que efetivamente ocorreram, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 103-17.474, de 1996, e 107-04.534, de 1997) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a liquidação da obrigação e, de consequência, a efetiva prestação dos serviços, resulta da prática adotada no comércio exterior (**primeiro acórdão paradigma**) e que, 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 (**segundo acórdão paradigma**).

(5) **impossibilidade jurídica de se exigir o IR-fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL:**

Por fim, no concernente a essa sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos e que um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 104-22.169, de 2007, e 9202-00.686, de 2010) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a aplicação do art. 61 [da Lei nº 8.981, de 1995] está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

Sendo certo que à CSRF não compete apreciar e reanalisar fatos e provas, contudo, a manifestação da Fazenda Nacional, a título de contrarrazões, questionando a admissibilidade recursal, em razão de uma suposta "pretensão de simples reexame de prova", a teor da Súmula 7 do STJ não encontra eco nos presentes autos. O recurso apresentado, no que tange às questões probatórias, as trata no contexto de alegação de nulidade da decisão (item 1,

acima) ou de definição de requisitos para fins de comprovação (item 3) ou, ainda, inseridas na discussão sobre o ônus probatório (item 4).

Assim, presentes os pressupostos recursais, conheço do recurso especial do contribuinte, nos moldes do despacho de admissibilidade (e-fls. 4.705 e ss.), cujos fundamentos e conclusões ratifico.

Passo ao exame do mérito.

Da nulidade da decisão de 1ª instância por falta de exame criterioso de conteúdo probatório

Inicialmente, aduz a recorrente que tanto a decisão da DRJ como o acórdão proferido pela Turma Ordinária do CARF, embora convergentes quanto ao entendimento de que a empresa não logrou êxito em comprovar as despesas, teriam analisado as provas de modo superficial, sem conferir a devida atenção aos documentos anexos à impugnação, de e-fls. 2.903-4.107.

Afirma, ainda, que "reforçou a documentação", em sede recursal, de sorte que as provas em seu favor totalizariam mais de 1.200 páginas.

Embora admita a recorrente que o acórdão do CARF procurou examinar os documentos relativos à comprovação dessas despesas, reclama que a análise teria sido superficial, para também atacar a decisão de piso ante a "escandalosa omissão" perpetrada, tudo em ofensa ao princípio da verdade material e ao novo Código de Processo Civil - CPC.

Aduz, também, que as conclusões do acórdão recorrido somente seriam pertinentes acaso a matéria em discussão cuidasse, exclusivamente, de questões de direito, o que não é verdade, posto que a acusação fiscal baseou-se em situações de fato para as autuações.

Por fim, com o objetivo de demonstrar a divergência, a recorrente traz aos autos acórdãos em que se decidiu pela necessidade de análise criteriosa dos documentos comprobatórios.

Como é cediço, a competência desta CSRF restringe-se à análise de divergências jurídicas oriundas de decisões conflitantes, com o objetivo precípuo de uniformização da jurisprudência administrativa, sendo vedada, por força da premissa, a apreciação de provas ou fatos já discutidos no processo.

No despacho de admissibilidade do recurso especial do contribuinte restou consignado que em relação a essa matéria "*ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*" Prosseguindo o despacho:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que não é nula a análise rasa dos documentos pela instância a quo, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1202-000.872, de 2012) decidiu, de modo diametralmente oposto, que deve ser declarada nula a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, sem ter analisado criteriosamente os documentos comprobatórios apresentados juntamente com a peça impugnatória.

Assim, em relação a matéria de nulidade admitida para apreciação desta turma da CSRF discute-se tão-somente a nulidade da decisão da DRJ por falta de apreciação da documentação apresentada na impugnação.

Para fins de declaração de nulidade de decisão em processo administrativo tributário cumpre observar o disposto nos seguintes dispositivos do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Vejamos o que restou decidido pela decisão da DRJ:

Com efeito, a documentação apresentada durante a fiscalização, composta de notas fiscais, contratos de prestação de serviços, registros de exportação, contratos de câmbio, etc., revela indícios da contratação e do pagamento mas não se encontra completa para fins de prova da efetividade da despesa com serviços.

Em relação à Tracto America C.A., alegou-se na impugnação a existência de vínculo comercial mediante carta de compromisso segundo a qual a empresa venezuelana teria a responsabilidade por prospecção de mercado, comercialização, entrega técnica, treinamento de pessoal e assistência pós-venda. Por esses serviços de intermediação e assistência na Venezuela, teriam ajustado remuneração adicional, como comissões de agente de exportação, com percentual variável de 2 a 15%, dependendo do tipo de equipamento embarcado.

Os documentos que compõem o Anexo 2 da impugnação (fls. 2.903/3.082) foram apresentados como comprovação, a saber: "Carta Compromisso de Negócios", quadro de comissões pagas, contratos de câmbio e amostras de *commercial invoices* e de *e-mails*. A correspondência eletrônica, em espanhol e em português, trata de entrega de produtos, montagem de equipamentos, crédito de comissões, agendamento de treinamento e deslocamento de representante.

A documentação revela indícios da contratação do serviço mas não prova a sua efetiva realização.

Os Anexos 3 e 4 acompanharam a argumentação direcionada à impugnação da glosa referente às comissões da Intersugar Consultoria Ltda. A documentação está em língua espanhola na sua quase totalidade, desacompanhada de tradução oficial (juramentada).

Encontram-se no Anexo 3 (fls. 3.085/3.851): programa, prospectos e outros papéis da Rodada de Negócios Brasil-Venezuela realizada em março/2011, faturas comerciais relativas a exportações da autuada para a venezuelana PDVSA Agrícola S/A, avisos de pagamentos, autorizações da autuada à PDVSA Agrícola para depósitos em conta bancária, "cartas compromisso" firmadas entre America Trading Import Export e fornecedores de equipamentos para exportação à PDVSA Agrícola, ofertas comerciais e técnicas, pedidos de compras da PDVSA Agrícola diretamente à autuada, solicitações de confirmação de embarque de mercadorias, etc.

Compõem o Anexo 4 (fls. 3.852/3.912): Declaração da PDVSA Agrícola informando ser a Intersugar a única empresa autorizada a "*solicitar cotización, fabricación, ingeniería o diseño de algún equipo*" para si, quadro demonstrativo de comissões supostamente devidas pela atuada à Intersugar, notas fiscais emitidas por Intersugar em 2011 e 2012 relativas a serviços de "consultoria comercial" à atuada, comprovantes de pagamentos (TED), correspondência eletrônica trocada entre a atuada, Intersugar e PDVSA Agrícola, etc.

O exame dos dois anexos revela indícios de atividade comercial diretamente entre a atuada e PDVSA Agrícola. Contudo, nada contém em condições de comprovar efetiva intermediação de negócios por Intersugar em contrapartida dos pagamentos realizados por suposta prestação de serviço de "consultoria comercial". Encontra-se na correspondência eletrônica (*e-mails*) apenas menção a informações sobre pagamentos de comissões, nada relativo ao serviço propriamente.

Portanto, não está documentalmente provada a efetividade da despesa de comissões pagas a Intersugar Consultoria Ltda, em razão da inexistência nos autos de documentação produzida pela suposta prestadora do serviço como consequência da sua realização, a exemplo de relatórios, pedidos de compra, pesquisas de mercado, tratativas com a compradora, treinamentos, etc.

Do Anexo 5 (fls. 3.913/4.107), dirigido à glosa das comissões dos demais agentes no exterior, constam, também em espanhol, "cartas compromisso" firmadas entre America Trading Import Export e fornecedores de equipamentos para exportação à PDVSA Agrícola, quadro demonstrativo de comissões devidas, contratos de câmbio, ofertas comerciais, autorizações para depósitos em conta bancária, pedidos/ordens de compras diretamente à atuada, etc.

Repete-se relativamente ao anexo 5 a constatação exposta acima quanto ao exame dos Anexos 3 e 4. Mantém-se, assim, a glosa promovida pela autoridade fiscal. (grifou-se)

Nesse contexto, convém reproduzir o teor do voto condutor acerca da preliminar de nulidade:

A requerente pugna pela decretação de nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista que não foram enfrentados pontos nodais de sua defesa, como, por exemplo, aquele segundo o qual a fiscalização tenha se baseado para glosar as despesas com agentes do exterior, exigindo a exibição de contratos registrados, e, com isso, indo além do que exige o § 1º do art. 3º da IN SRF 252/2002 a estipulação do pagamento no Registro de Exportação.

Ainda, alega que a DRJ/REC **somente procedeu a um exame raso** dos diversos elementos probatórios carreados no processo.

A recorrente **pede que seja ultrapassado o pedido preliminar aqui destacado**, caso se entenda que deva ser dado provimento quanto ao mérito, baseada no § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, abaixo:

(...)

Antes de adentrar neste ponto, cabe esclarecer que **o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pela empresa atuada**, se já formou seu convencimento por meio das questões mais essenciais trazidas no recurso, desde que tais questões sejam fundamentais para o julgamento da lide e a falta de discussão de outros pontos não permita violação ao direito de defesa da empresa. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto trata do assunto com propriedade:

(...)

Muito embora a decisão de piso não tenha tratado especificamente do questionamento quanto à desobediência, pela autoridade fiscal, do disposto no § 1º do art. 3º da IN SRF 252/2002, entendo que o julgador a **quo tratou como irrelevante o enfrentamento da matéria, por ter partido de premissa diversa daquela que quis fazer crer a**

recorrente: o julgador percebeu que a fiscalização efetuou lançamento a partir de despesas não comprovadas, e não sobre despesas comprovadas, mas não dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. Veja em trecho do acórdão recorrido:

Constata-se, de imediato, que a fiscalização não cogitou de despesa desnecessária, como quis fazer crer a autuada em passagem da sua peça de contestação. Trata-se, portanto, de questionamento estranho à matéria sob julgamento.

Assim, entendeu que a **despesa não comprovada foge da natureza de despesa** com comissão de agentes no exterior e cai na "vala comum", devendo ter tratamento idêntico dispensado às despesas definidas na regra geral.

Desta forma, no meu sentir, não houve necessidade de se explorar a aplicação ou não do § 1º do art. 3º da IN SRF 252/2002.

Da mesma forma, em relação ao **pagamento sem causa, entendeu o julgador que não tem qualquer pertinência com o pagamento de comissão a agentes no exterior**. Este ponto, no entanto, será tratado mais adiante no capítulo que trata do IRRF.

Outrossim, entendo que a decisão de **piso enfrentou as questões mais relevantes ao deslinde da causa**. O julgador citou inclusive os agentes comissionados e enfrentou as questões trazidas na impugnação, **mas entendeu que nada de relevante foi trazido ao processo após a ciência do auto de infração**.

Por esta razão, afasto estas preliminares de nulidade. (*grifou-se*)

A leitura dos excertos acima transcritos evidencia que a decisão recorrida não se omitiu acerca do argumento preliminar formulado pelo contribuinte; ao contrário, confirmou o entendimento dado pela DRJ sob o fundamento de que as análises partiram de premissas distintas daquelas apresentadas pela defesa.

Nesse sentido, os embargos opostos à decisão ora recorrida (e-fls. 4.346), sob o fundamento de omissões e contradições no acórdão, foram rejeitados, conforme despacho de e-fls. 4.367 e ss.

Concordo com a decisão recorrida.

Nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, "*na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*". Assim, no exercício de sua função, compete ao julgador expressar livremente sua percepção dos fatos constantes dos autos, inclusive analisando sob ótica distinta da fiscalização, em resposta às alegações trazidas pela defesa. Vedado ao julgador, à luz do art. 59 do mesmo decreto, é manutenção do lançamento exclusivamente sob novo fundamento, em evidente cerceamento ao direito de defesa.

De fato, o julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

Nesse sentido é o entendimento dos Tribunais Superiores:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA TERCEIRA VEZ NA AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. LEGITIMIDADE DA REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO PELA LEI 9.430/96. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO A ARGUMENTOS CONCERNENTES AO NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO. ACLARATÓRIOS PROTETÓRIOS. MULTA PROCESSUAL MANTIDA.

1. Terceiros aclaratórios pelos quais a contribuinte insiste em asseverar que o acórdão impugnado continua omisso no que tange à alegação de que não caberia o ajuizamento da presente ação rescisória, porquanto, na data da sua propositura, ainda estava em vigor a Súmula 276/STJ e o STF não havia reconhecido a constitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96. 2. **É cediço que o julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes**, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração. No caso concreto, importa repetir que o acórdão embargado, respaldado na jurisprudência do STJ, afastou o enunciado 343/STF e admitiu a ação rescisória por entender que o acórdão rescindendo apreciou equivocadamente matéria de índole constitucional. 3. **Os argumentos ventilados pela embargante não dizem respeito a vício de integração do julgado, mas a esforço meramente infringente tendente a respaldar tese que não foi acolhida, o que não é admitido na via dos aclaratórios**. Ainda assim, caso a embargante entenda que não foi prestada a jurisdição, caberá a ela intentar a anulação do julgado mediante a interposição de recurso próprio. 4. A presente ação rescisória foi julgada em 14/4/2010 e até o momento a entrega da efetiva prestação jurisdicional vem sendo retardada pela parte sucumbente em razão de repetidos embargos de declaração pelos quais ela busca, tão somente, a modificação do resultado que lhe foi desfavorável. A constatação do caráter protelatório dos aclaratórios justifica a manutenção da multa processual de 1% sobre o valor da causa (art. 538, parágrafo único, do CPC). 5. Embargos de declaração rejeitados." (EDcl nos EDcl nos EDcl na AR 3788 PE 2007/0144084-2, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 02/03/2011). (*grifou-se*)

Ademais, o julgador não precisa refutar, um a um, os argumentos apresentados pelas partes quando encontrou motivos suficientes para decidir.

Tal entendimento permanece mesmo após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil (NCPC/2015), conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada.

Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] **veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.** EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. (*grifou-se*)

Portanto, o que é vedado, em termos de prestação jurisdicional, é o julgador deixar de apreciar questão controversa constante dos autos, situação que definitivamente não ocorreu, pois a decisão de primeira instância procedeu ao exame das provas constantes dos autos nos termos e limites suficientes para a formação da convicção dos julgadores do colegiado e a mesma questão, à luz, inclusive, de novas provas, foi confirmada pela turma ordinária do CARF.

Como não restou demonstrado pela recorrente o vício da decisão de primeira instância, o que é o objeto de divergência trazida a esta instância especial, nego provimento ao pedido de nulidade da decisão de primeira instância.

Da imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação

Neste item, aduz a recorrente que a autoridade fiscal baseou o lançamento no art. 299 do RIR/99 e que as despesas glosadas revestir-se-iam das exatas características preconizadas pelo dispositivo, que não se prestaria para alicerçar a infração em debate.

E esse lapso implicaria erro material e nulidade da autuação, posto que a fiscalização deveria ter indicado a regra específica de indedutibilidade, prevista no art. 304 do mesmo diploma legal:

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a **título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes**, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. (*grifou-se*)

Ocorre que a análise do lançamento evidencia que a autoridade fiscal indicou diversos dispositivos legais que serviram de base para a autuação, como destacado pela decisão recorrida no seguinte trecho:

A recorrente **questiona que a fiscalização tipificou incorretamente seu auto de infração no art. 299 do RIR/1999, quando deveria citar o art. 304** do mesmo regulamento.

Desta forma, alega violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, assim como ao art. 142 do CTN.

Entendo que esta alegação poderia ser tratada também nas preliminares, pois, mesmo que tangencialmente, a recorrente pugna pela nulidade da autuação, sobretudo porque remete a dispositivos que indicam tal pretensão.

Em decorrência de seu pedido, traz a fundamentação legal contida no auto de infração, com fins de demonstrar a falta de oposição do citado art. 304. Eis a fundamentação legal do auto de infração: art. 3º da Lei 9.249/1995 e os art. 247; 248; 249, I; 251; 277; 278; 299 e 300 do RIR/1999.

Convém esclarecer neste momento que **compartilho com o entendimento exarado pela DRJ/REC, de que a fiscalização efetuou o lançamento do IRPJ e da CSLL em razão da falta de documentação comprobatória** das despesas realizadas em decorrência de pagamentos de comissão a agentes do exterior, e não com base na desnecessidade de tal dispêndio, como entendeu a recorrente. Assim, a fundamentação legal contida no auto de infração vai ao encontro do que pretendeu demonstrar a autoridade fiscal.

O argumento da recorrente **de que não foi citado o art. 304 do RIR/1999 não merece ser acolhido para fins de reconhecimento do suposto erro material** cometido pela fiscalização.

A fundamentação legal não se estabelece somente pela indicação do dispositivo legal a que se refere. Ela também compreende a descrição do fato imponible, daquele que retrata a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, que, a meu ver, é de mais alto relevo do que a própria descrição legal, pois permite à outra parte o perfeito conhecimento do que lhe está sendo arrogado. Entender que a falta de dispositivo legal, não obstante a descrição pormenorizada dos fatos apurados, pode ocasionar prima facie o cerceamento do direito de defesa, nos levaria a padecer a um retrocesso que tanto se combate quando nos debruçamos sobre o estudo da evolução da hermenêutica jurídica. É óbvio que não se está aqui a militar em favor da completa falta de fundamentação

legal de um ato jurídico, o que não se pode admitir, mas tão somente tenho em mente que deve ser sopesada tal ausência com o prejuízo causado à parte que a alega. No caso concreto, não vislumbro prejuízo à recorrente, uma vez que, apesar da falta de indicação do art. 304 do RIR/1999, a recorrente entendeu perfeitamente o que lhe fora imputado, conforme se observa em suas peças recursais de impugnação e de recurso voluntário.

Assim, verificando o disposto no art. 142 do CTN, bem como do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo reproduzidos, constato que todas as premissas ali contidas foram atendidas, devendo ser negado provimento quanto a este ponto. (*grifou-se*)

Entendo que não há reparos a fazer nos fundamentos acima apresentados, até porque não há como acolher a pretensão da interessada, haja vista que os supostos problemas mencionados não têm o condão de tornar nulo os lançamentos efetuados, nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (*grifou-se*)

Portanto, eventuais equívocos na capitulação legal das infrações imputadas ao sujeito passivo não implicam nulidade dos lançamentos ou do procedimento fiscal quando resta evidente que em nada prejudicaram o direito ao contraditório.

Nesse contexto, não se observa qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como quer a recorrente, pois até mesmo um lapso (e neste caso o lapso teria sido no entendimento do contribuinte), não leva à conclusão de nulidade, sempre que a descrição dos fatos e os fundamentos legais indicados sejam suficientes para a compreensão do que lhe foi imputado, permitindo, como decorrência lógica, o exercício da ampla defesa.

Com efeito, a indicação de diversos dispositivos legais pela autoridade autuante, aliada à completa descrição dos fatos, acompanhada de fundamentos que permitiram a clara compreensão acerca do racional utilizado para o enquadramento da infração demonstram a ausência de prejuízo à defesa.

Não se vislumbra, no caso concreto, qualquer prejuízo na definição e na delimitação das infrações, razão pela qual não prospera a tese de erro material, que decorreria de equívoco ou inexatidão relacionados a aspectos objetivos do lançamento. A inexistência de tais vícios afasta a tese de ofensa ao art. 142 do CTN ou aos dispositivos do PAF mencionados pela recorrente e acima reproduzidos. Assim, nego provimento também nessa matéria.

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".

O texto atacado, em sua inteireza, é o seguinte:

Dos Documentos Apresentados

A recorrente faz referência a documentos apresentados na fase impugnatória, assim como apresenta documentos no recurso voluntário, **os quais têm objetivo de demonstrar que as despesas se referiam a pagamentos a agentes comissionados no exterior** e pagamento de serviços profissionais de consultoria prestados no Brasil, com objetivo de afastar o lançamento tributário em relação a tais agentes.

Assim, trouxe esclarecimentos e documentos em relação aos seguintes agentes:

Tracto América

No recurso voluntário, a recorrente trata da relação estabelecida com a empresa Tracto América (efl. 4167):

Desde os idos de 2009 (tempo em que iniciou suas operações), até início de 2011, estabeleceu vínculo de "parceria comercial" com um distribuidor/importador venezuelano denominado **MF Tracto América**, para fornecimento de maquinários, peças e equipamentos agrícolas.

O vínculo comercial, entabulado através de **Carta de Compromisso**, funcionava da seguinte maneira: a Recorrente adquiria internamente os equipamentos dos fabricantes e executava todos os trâmites relacionados à exportação para a Venezuela, ao passo que TRACTO AMÉRICA ficava responsável pela prospecção de mercado, comercialização, entrega técnica, treinamento de pessoal e assistência pós venda dos equipamentos. Por estes serviços de intermediação e assistência, em solo venezuelano, ajustaram remuneração adicional, a título de comissões de agente na exportação, com percentual variável entre 2% e 15%, conforme o tipo de equipamento embarcado.

Desta forma, fez referência aos seguintes documentos, já apresentados no Anexo 2 da impugnação (efls. 2.903/3.082):

Operações com "Tracto América": 1) Planilha em que relacionadas comissões pagas; 2) "Carta de Compromisso" estabelecendo condições de intermediação e ajustes financeiros; 3) Amostras de Comercial Invoices; 4) Amostra de Emails em que retratadas algumas das operações comerciais entre as partes; 5) Contratos de Câmbio que comprovam os pagamentos de comissões nas operações de exportação/importação, entabuladas entre ambas.

Da análise dos documentos apresentados, tem-se que a empresa Tracto América tinha duas relações com a recorrente: figurava como importadora dos produtos exportados pela recorrente **conforme se observa dos Registros de Exportação anexados**, e figurava como prestadora de serviços de montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente América Trading para a Venezuela, conforme se observa de trecho do contrato (efls. 2905 e 2906) reproduzido abaixo, e de cópia de emails trocados entre a recorrente e a Tracto América:

(...)

Como visto, **o pagamento efetuado pela recorrente à Tracto América não representou, a meu ver, pagamento a agente no exterior por comissões decorrentes de exportação**, mas sim pagamento por serviços de montagem, entrega e assistência técnica, serviços díspares àqueles inerentes ao agenciamento para exportação.

Na verdade, a Tracto América pode ter prestado serviços de montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente à PDVSA (Venezuela).

Mas, apesar da tentativa da recorrente em apresentar os documentos, **não se comprova nem que os serviços citados acima tenham sido efetivamente prestados**.

O contrato apresentado contempla os serviços de importação, montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente América Trading para a Venezuela. Entretanto, **em análise das invoices apresentadas, somente percebo que tratam das mercadorias exportadas pela recorrente, que têm como importadora a**

empresa Tracto América. Não há sequer menção ao pagamento pelos serviços descritos no contrato firmado entre as partes. Além disso, nos emails trazidos pela recorrente, também não vejo prova de que os serviços eventualmente contratados pela recorrente se efetivaram. Somente constam solicitações de pagamentos e demais informações, que em nada comprovam a efetividade dos serviços que ensejaram as despesas glosadas. Ao contrário, em um email (efl. 2953), consta a possível solicitação de serviços de assistência técnica que deveria ser prestado pela recorrente na Venezuela, e não pela Tracto América, ou seja, **tal serviço não serviria nem para provar o pagamento feito pela recorrente à sua representante na Venezuela.**

Demais agentes no exterior

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 (efl. 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.

A leitura dos excertos transcritos evidencia, sem margem para dúvidas, que a decisão recorrida analisou minuciosamente os documentos apresentados (inclusive aqueles supostamente intempestivos), para concluir que inexistem, nos autos, qualquer comprovação de que os serviços teriam sido efetivamente prestados, circunstância que corrobora o acerto da autuação, que fundou seu entendimento no já mencionado art. 299 do RIR/99, por entender que a não comprovação das despesas implica sua indedutibilidade perante o fisco.

Como é cediço, descabe em sede de recurso especial reapreciar os fatos e as provas apresentados ao longo do processo, cabendo a esta CSRF apenas a verificação de eventual divergência interpretativa ou mesmo de impropriedade da decisão recorrida.

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 inexistente, 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Da impossibilidade jurídica de se exigir o IR fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL

Neste último tópico, a recorrente defende a inexistência de autorização legal para a exigência do IRRF de forma concomitante ao IRPJ e à CSLL lavrados com base nas glosas de despesas, ou seja, a infração decorrente do pagamento sem causa não poderia, com base nos mesmos fatos, subsistir em relação à indedutibilidade das despesas.

Em sentido diverso, o acórdão recorrido consignou que:

Mister observar que não estou aqui a tentar aplicar as mesmas normas originárias a ambos os tributos (IRPJ/CSLL e IRRF). Sabe-se que têm bases legais distintas, por decorrerem de fatos geradores diferentes, quais sejam: um (IRPJ/CSLL) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.

É que, especificamente neste caso, ambos os tributos decorrem do mesmo fato originário: **despesas que foram contabilizadas no resultado contábil e tiveram redução no resultado fiscal (IRPJ/CSLL) e pagamentos derivados destas despesas que não tiveram uma causa fiscalmente justificável (IRRF)**.

Assim, não é porque a legislação do IRRF permite a aplicação de alíquota zero apenas com a comprovação de que o pagamento de comissão a agentes no exterior estejam estipulados no Registro de Exportação que todo pagamento a agentes no exterior, desde que preenchida tão somente esta condição, deve ser aceito como tal pela autoridade fiscal.

Há uma premissa anterior a esta que deve ser ultrapassada, para que se possa usufruir do benefício fiscal: a de que a despesa com pagamento tenha se concretizado e que tal pagamento realmente se refira a despesas com comissão de agentes no exterior, ou, para ser mais claro, que tenha ocorrido o agenciamento do representante comercial no exterior. Caso isto seja comprovado, basta tal pagamento estar contido no Registro de Exportação para que se possa gozar do benefício fiscal.

O principal questionamento a ser feito é se o agente efetivamente atuou na consecução da exportação, fato este que somente se comprova mediante outros elementos que não somente a informação do pagamento ao agente no Registro de Exportação.

(...)

Em momento algum, a fiscalização reconheceu os pagamentos a agentes no exterior, pois em momento algum a fiscalizada comprovou a natureza de tais pagamentos.

Assim sendo, os pagamentos foram desnaturados como tal e foram reenquadrados como pagamentos sem uma causa de existir, cabendo corretamente a aplicação da regra geral para o referido pagamento não comprovado.

Além disso, correto o reajustamento da base de cálculo do IRRF, conforme preconiza o §3º do art. 674 do RIR/1999. (*grifou-se*)

Aduz a defesa, portanto, que não é possível a incidência do IRRF cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa de despesas, sob pena de se configurar *bis in idem* e confisco. Entendo que não tal linha de argumentação não merece prosperar, como será demonstrado.

A matriz jurídica para o IRRF é o art. 61 da Lei nº 8.981/85:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, **também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º **O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.**

Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa.

Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual.

Diante desse cenário, a interpretação dos dispositivos do art. 61, da Lei nº 8.981/95, nos leva a concluir que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos sem causa (§ 1º) e a base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto (§ 3º).

No caso dos autos e à luz de tudo o que já se mencionou, restou entendido que a interessada não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados por agentes supostamente contratados para a intermediação de negócios, razão pela qual deve ser aplicado o comando legal.

Contudo, alega a recorrente precedentes do CARF que suportariam a sua pretensão, no sentido de que só caberia a incidência de IRRF se as despesas não fossem glosadas.

Embora existam posições divergentes neste Conselho, filio-me à corrente que não vê obstáculos à exigência em paralelo do IRRF (sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não comprovado) com o IRPJ e a CSLL, devidos ante a glosa de despesas cuja origem não foi demonstrada.

Nesse sentido já me manifestei em outros casos julgados por este Colegiado.

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, entendo que se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa determinação legal, considerando, ainda, que o lucro foi indevidamente reduzido. Em razão disso, o lucro precisa ser recomposto e a diferença oferecida à tributação.

Por outro lado, há dispositivo expresso que determina a incidência do IRRF quando não houver causa para o pagamento. Não se trata, pois, de concomitância ou *bis in idem*, porque são fatos jurídicos distintos (despesas inexistentes e pagamento sem causa), com matrizes e fundamentos legais também diferentes.

Note-se que se não houvesse o pagamento sem causa, ainda assim a glosa deveria ser efetuada e o IRPJ e a CSLL seriam devidos, embora, nesta situação, não seria exigível o IRRF.

O pagamento de uma despesa não comprovada não se confunde com a escrituração indevida, até porque tratamos de matrizes jurídicas diferentes, razão pela qual não se verifica dupla penalização (tributos não se prestam a isso, como se sabe) ou *bis in idem* sobre único fato.

Ademais, ainda que se possa pensar de forma distinta, com base numa interpretação econômica das regras tributárias, convém ressaltar que é vedado a este Conselho negar eficácia a norma tributária vigente e válida, a teor do disposto na Súmula CARF nº 2 ("*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*").

Portanto, conclui-se que não há vedação para a exigência em paralelo de IRRF (sobre o pagamento sem causa) e do IRPJ e da CSLL (pela glosa de despesas fictícias), pois se trata de fatos distintos, os quais devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso especial apresentado pelo contribuinte e, quanto ao mérito, voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Em vistas aos autos acompanhei a Conselheira Relatora no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, na parte admitida, apenas com algumas ressalvas a seguir detalhadas.

A primeira divergência jurisprudencial admitida diz respeito à "**nulidade da decisão de primeira instância por falta de exame criterioso de conteúdo probatório**". America Trading Ltda ("Contribuinte") observou que o acórdão recorrido manteve a decisão de 1ª grau, *praticamente, por seus próprios fundamentos*, deixando de *reparar graves omissões no exame de conjunto probatório que compunha os anexos 02 ao 05 da peça de impugnação*. Omissão e contradição neste sentido foram suscitadas em embargos de declaração, mas rejeitadas. Detalhando os anexos juntados à impugnação e o reforço probatório apresentado com o recurso voluntário, a Contribuinte afirma que *não só a DRJ se omitiu no dever de examiná-los, com acuidade, mas também a Turma Recorrida deixou de fazê-lo satisfatoriamente, além de contradizer-se*. A autoridade julgadora de 1ª instância teria analisado as provas "em bloco", sem explicar o porquê de suas conclusões, motivando a arguição de nulidade daquela decisão, acerca da qual o Colegiado *a quo* assim se manifestou:

Antes de adentrar neste ponto, cabe esclarecer que o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pela empresa autuada, se já formou seu convencimento por meio das questões mais essenciais trazidas no recurso, desde que tais questões sejam

fundamentais para o julgamento da lide e a falta de discussão de outros pontos não permita violação ao direito de defesa da empresa.

Expondo seu entendimento de que esta premissa *somente seria válida na hipótese de se tratar, nesta contenda fiscal, exclusivamente de matéria de direito*, afirma a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e aponta divergência em face dos paradigmas n.º 1202-000.872 e 1402-002.707, por decidirem *que a omissão da DRJ no exame de matéria de mérito apresentada em IMPUGNAÇÃO, principalmente na falta de exame criterioso de conteúdo probatório produzido com a defesa inaugural, seguramente viola direitos assegurados à Recorrente*.

No despacho às e-fls. 4705/4713 foi dado seguimento ao recurso especial neste ponto, sob os seguintes fundamentos:

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que **não é nula a análise rasa** dos documentos pela instância a quo, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1202-000.872, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que **deve ser declarada nula a decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, sem ter analisado criteriosamente os documentos comprobatórios apresentados juntamente com a peça impugnatória**.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-002.707, de 2017), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de análise rasa dos **documentos** pela instância a quo, no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-002.707, de 2017), **ao contrário, tratou-se de falta de enfrentamento de item de mérito apresentado na impugnação**.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Descartado o paradigma n.º 1402-002.707, cabe observar que no paradigma n.º 1202-000.872, ao analisar glosa de despesas tidas por fictícias e contratadas com pessoa jurídica inexistente de fato e constituída por pessoas ligadas, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara divergiu quanto à validade da decisão de 1ª instância. O Relator restou vencido em seu entendimento assim manifestado:

No que concerne à omissão na apreciação das provas, cumpre esclarecer ao recorrente que o julgador não tem a obrigação de apreciar, uma a uma, as provas trazidas aos autos. O conjunto dos fatos narrados e das provas juntadas é que levam à convicção do julgador para decidir. No caso em análise, o julgador de primeira instância considerou que as provas trazidas com a impugnação não eram suficientes para descaracterizar a ocorrência da simulação. Por isso, considerou desnecessário o exame aprofundado de todos os documentos relacionados pela defesa. Se o julgador entendeu que as provas trazidas aos autos não eram suficientes para lhe convencer do contrário, significa que foi exercido o seu direito à livre convicção. A conclusão do voto encontra-se devidamente acompanhada do raciocínio e da respectiva motivação que o conduziram aos fundamentos apresentados na decisão.

[...]

No presente caso, verifica-se que o acórdão recorrido apresentou os fundamentos em sua decisão com base, principalmente, na caracterização da ocorrência da “simulação”. O farto conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização levou o julgador a concluir nesse sentido. Caracterizada a “simulação”, o órgão julgador de primeira

instância entendeu que estava correta a glosa dos custos, despesas e créditos artificiais, decidindo como correta a recomposição das bases de cálculo dos tributos em decorrência de tal prática.

Já a autuada demonstrou ter plena compreensão das infrações apuradas e teve a oportunidade de se defender do lançamento fiscal e do que foi decidido no acórdão recorrido, ao apresentar suas provas e ampla argumentação nas suas razões, o que afasta qualquer prejuízo na sua defesa. O fato das provas juntadas pela autuada não terem sido suficientes para convencer o julgador de primeira instância das suas alegações, não significa que se esteja diante de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

[...]

Por fim, entendo que o pedido de diligência formulado no recurso não deve ser conhecido, a teor do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações. Primeiramente, porque não foram atendidas as condições previstas no inciso IV do referido art. 16 (expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados) e, em segundo lugar, porque os documentos constantes dos autos são suficientes para o exame das matérias contestadas, mostrando-se desnecessária para a solução do litígio.

Prevaleceu, naquele julgado, a decisão assim fundamentada em seu voto vencedor:

Ao examinar os presentes autos foi possível observar a boa-fé da Recorrente em demonstrar por todos os meios aparentemente existentes a inexistência de simulação na prática de suas atividades, seja em relação à empresa CD Sul Logística Ltda. seja quanto à Oniz Distribuidora Ltda. Juntamente com a peça impugnatória (fls. 680/762), a Recorrente apresentou um dossiê com diversos documentos (fls. 763/1046) na tentativa de comprovar a licitude das operações realizadas por referidas empresas.

Constata-se, assim, à luz da decisão de primeira instância que julgou improcedente a Impugnação apresentada, que os documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente não foram minuciosamente analisados, o que prejudicou o julgamento do presente caso.

Por se tratar de matéria preliminar e que deve ser examinada com cautela, em que há alegação de indícios de ocorrência de simulação e aplicação de multa qualificada, é dever do julgador analisar todos os documentos apresentados pelo sujeito passivo, na tentativa de justificar as operações realizadas e afastar a imputação de infrações. Entretanto, conforme se observa da decisão recorrida, o julgamento ocorreu por presunção, o que não pode prosperar no ordenamento jurídico.

[...]

Ademais, a decisão recorrida violou também o Princípio da Verdade Material, exclusivo do Processo Administrativo Fiscal, que tem como principal alicerce a busca pela Administração Pública, através dos julgadores, de um grau máximo de certeza para conduzir o julgamento dos processos. Nos casos em que não há provas suficientes ou faltam elementos para o julgador decidir sobre a controvérsia existente no processo, o mesmo deve buscar o preenchimento dos elementos faltantes através de perícia, intimação para apresentação de documentos, etc.

[...]

Tendo em vista que a decisão recorrida deixou de analisar os documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente, resta claro que houve cerceamento do seu direito de defesa e, por isso, a decisão da DRJ deve ser anulada, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

[...]

Embora referido paradigma não detalhe a natureza das provas apresentadas naqueles autos, a maioria da 2ª Turma da 2ª Câmara declarou a nulidade da decisão de 1ª instância porque não analisados *minuciosamente* os documentos comprobatórios, e em sua totalidade, afirmando que o *juízo ocorreu por presunção*, inclusive porque se não havia elementos suficientes para decisão, o julgador deveria *buscar o preenchimento dos elementos faltantes através de perícia, intimação para apresentação de documentos, etc.* Tais premissas são substancialmente divergentes daquelas que orientaram o acórdão recorrido, cujo voto condutor admite que o julgador deixe de *enfrentar todos os pontos questionados pela empresa autuada, se já formou seu convencimento por meio das questões mais essenciais trazidas no recurso, desde que tais questões sejam fundamentais para o julgamento da lide e a falta de discussão de outros pontos não permita violação ao direito de defesa da empresa*, e isto frente ao pedido de que a produção probatória fosse examinada *contratando-a tópico a tópico, com as acusações fiscais sobranes*.

Assim, o recurso especial merece ser conhecido quanto à primeira divergência.

A segunda divergência diz respeito a "**imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação**", e a Contribuinte contrasta o fato de a autoridade lançadora ter indicado como enquadramento legal, no corpo do auto de infração, o art. 299 do RIR/99, quando o correto seria a indicação da regra específica expressa no art. 304 do RIR/99, com conseqüente inobservância do art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72. Observando que as decisões proferidas nestes autos pretenderam *requalificar a acusação fiscal para "despesa não comprovada"*, a Contribuinte destaca os seguintes excertos do acórdão recorrido:

“A recorrente questiona que a fiscalização tipificou incorretamente seu auto de infração no art. 299 do RIR/1999, quando deveria citar o art. 304 do mesmo regulamento. Desta forma, alega violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, assim como ao art. 142 do CTN.

[...]

Em decorrência de seu pedido, traz a fundamentação legal contida no auto de infração, com fins de demonstrar a falta de oposição do citado art. 304. Eis a fundamentação legal do auto de infração: art. 3º da Lei 9.249/1995 e os art. 247; 248; 249, I; 251; 277; 278; 299 e 300 do RIR/1999.

[...].

No caso concreto, não vislumbro prejuízo à recorrente, uma vez que, apesar da falta de indicação do art. 304 do RIR/1999, a recorrente entendeu perfeitamente o que lhe fora imputado, conforme se observa em suas peças recursais de impugnação e de recurso voluntário.

Assim, verificando o disposto no art. 142 do CTN, bem como do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo reproduzidos, constato que todas as premissas ali contidas foram atendidas, devendo ser negado provimento quanto a este ponto”.

Afirma o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9202-002.604, que recebeu a seguinte análise no exame de admissibilidade às e-fls. 4705/4713:

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que se deve *afastar a preliminar de nulidade por falta de indicação do artigo que deu azo ao lançamento fiscal, quando a fiscalização descreveu todos os fatos geradores apurados e quando a própria empresa, a partir de suas peças recursais, demonstra nítida compreensão do que lhe fora*

arrogado, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 9202-002.604, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto, que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a disposição legal infringida, sendo que o descumprimento dessa regra [...] ofende os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, além de violar o artigo 142 do CTN, sendo causa de nulidade do lançamento. (destaques do original)

De fato, na situação analisada pelo paradigma a contribuinte sofreu auto de infração para lhe exigir multa por informação inexata em GFIP, no campo referente à retenção de 11% sobre as notas fiscais de serviços emitidas, relativamente às competências compreendidas entre 03/1999 e 08/2005. Neste caso, o Colegiado entendeu incorreto o enquadramento legal utilizado pela auditoria fiscal, no caso, o art. 32, § 6º, da Lei nº 8.212/91, afirmando que o correto seria o art. 32, § 5º do mesmo diploma, que tratariam, ambos, de infrações distintas com penalidades distintas. Considerou evidente o erro cometido pela fiscalização, o que levou a decretação da nulidade do lançamento, rejeitando a pretensão da Fazenda Nacional no sentido de inexistiria nulidade sem prejuízo, como apontado em paradigmas indicados no recurso especial.

Assim, também aqui o recurso especial merece ser conhecido.

A terceira divergência reporta-se à "**suficiência dos registros de exportação e contratos de câmbio para comprovação da prestação de serviços de agentes e intermediadores nas operações de exportação**". Houve embargos neste ponto, nos quais a Contribuinte afirmou omissão do Colegiado *a quo* ao deixar de decidir acerca da *notória incapacidade da Recorrente em promover diretamente as exportações dos maquinários*, defendendo que o ônus probatório recai sobre o Fisco Federal de provar o contrário, ou seja, *que a exportação deu-se sem intermediação de agente no exterior*. Os embargos foram rejeitados, mas destacando que o tema foi prequestionado, a Contribuinte observa que, *embora tenha tido acesso à todos os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO (REs) averbados no período - onde declarados, inclusive para efeitos fiscais, os pagamentos de comissões a agentes no exterior - e cópias de CARTAS DE COMPROMISSO e de OFERTAS ECONÔMICAS (com os respectivos Aceites) firmados com o citado importador (PDVSA), bem ainda registros contábeis destes dispêndios (dos quais não discordou, homologando-os); o AUTUANTE resolveu, sem dar-se ao trabalho de aprofundar o exame dos fatos, ou de circularizar dados coletados com os prestadores de serviços e destinatários dos recursos, glosar a totalidade dos pagamentos feitos a este título, como se jamais tivesse havido a necessidade e indispensabilidade de a RECORRENTE tomar seus serviços nas operações para as quais foram contratados e pagos*. Como estes pagamentos estavam sujeitos a alíquota zero de imposto de renda retido na fonte, a autoridade fiscal exigiu documentos extravagantes *como contrato, pedidos, faturas, e-mails, comercial invoices, etc.*, desmerecendo a apresentação de contrato e de notas fiscais como efetiva prova da prestação do serviço, e assim promovendo a glosa das despesas e a exigência de IRRF por falta de comprovação da operação ou causa.

O acórdão recorrido teria confirmado esta exigência, destacando a recorrente o seguinte excerto da decisão questionada:

Demais agentes no exterior

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.

Cabe observar que esta abordagem diferencia-se daquela adotada no acórdão recorrido para manter as glosas referentes a "Tracto America" (ausência de menção nas *invoices* acerca dos serviços descritos no contrato firmado, falta de prova da efetividade dos serviços e inclusive de seu pagamento) e "Intersugar Consultoria Ltda" (ausência de prova da intermediação desta no contrato firmado com PDVSA).

Para caracterizar a divergência, a Contribuinte indicou o Acórdão n.º 105-14.378, acerca do qual foram feitas as seguintes considerações no exame de admissibilidade às e-fls. 4705/4713:

No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu não ser suficiente à comprovação da efetividade da prestação de serviços documentos que apenas demonstram que houve pagamento (e sua respectiva menção no registro de exportação), o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 105-14.378, de 2004) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, sendo razoável o percentual [de comissão], sendo habitual a utilização de agentes no exterior em negócios de exportação e estando indicado nas declarações de exportação o nome do agente, [...] devem ser aceitos seus pagamentos dentro da condição de dedutibilidade fiscal. (*destaques do original*)

O citado paradigma traz análise acerca da prova necessária para dedutibilidade de despesas com prestação de serviços de intermediação em exportações. Apesar da prova do desembolso financeiro, as despesas foram glosadas por falta de prova da efetividade dos serviços, porém a 5ª Câmara do Primeiro Conselho acolheu como prova suficiente o fato de as declarações de exportação indicarem como agente o beneficiário dos pagamentos, porque:

As declarações de exportação são conferidas, vistas e reconhecidas pela Receita Federal, Banco Central e organismos comerciais, constituindo-se em verdadeiro contrato, onde se verifica inclusive o percentual de 10% de comissão, percentual razoável e representativo de condição comercial corrente no mercado exportador.

É que a empresa exportadora precisa de apoio na divulgação, acompanhamento e supervisão de seus negócios com o exterior.

Assim, sendo razoável o percentual, sendo habitual a utilização de agentes no exterior em negócios de exportação e estando indicado nas declarações de exportação o nome do agente, entendendo deverem ser aceitos seus pagamentos dentro da condição de dedutibilidade fiscal.

Considerando que no acórdão recorrido consta que há prova do pagamento e de *sua respectiva menção no registro de exportação*, confirma-se a divergência em relação ao tratamento dado às glosas de "demais agentes no exterior", devendo o recurso especial ser conhecido neste âmbito.

A quarta divergência aborda a "**tentativa fiscal de inversão do onus probandi**". Houve embargos neste ponto, dada omissão apontada pela Contribuinte por ter o Colegiado *a quo* deixado de decidir acerca da *notória incapacidade da Recorrente em promover diretamente*

as exportações dos maquinários, defendendo que o ônus probatório recai sobre o Fisco Federal de provar o contrário, ou seja, que a exportação deu-se sem intermediação de agente no exterior. Tais embargos foram rejeitados.

Destacando que o acórdão recorrido traz em sua ementa que *cabe ao contribuinte provar as alegações relativas às despesas registradas na contabilidade, devendo ser mantida a glosa de despesas quando a empresa, regularmente intimada, não apresenta documentos e esclarecimentos que possam comprovar a efetividade do dispêndio realizado, ou os apresenta de maneira deficiente*, a Contribuinte indicou os paradigmas n.º 103-17.474 e 107-04.534 e ambos foram admitidos para seguimento do recurso especial, conforme e-fls. 4705/4713:

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a despesa decorrente de serviços de intermediação de vendas efetuadas no exterior deve ser comprovada por documentação hábil e idônea de que efetivamente ocorreram, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 103-17.474, de 1996, e 107-04.534, de 1997) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a *liquidação da obrigação e, de consequência, a efetiva prestação dos serviços, resulta da prática adotada no comércio exterior (primeiro acórdão paradigma)* e que, *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 (segundo acórdão paradigma)*. *(destaques do original)*

De fato, no paradigma n.º 103-17.474 as glosas de comissões pagas a agentes no exterior foram glosadas porque parte delas foram pagas em razão de intermediações de negócios entre empresas do mesmo grupo, e outra parte por *ausência de prova da efetiva intermediação, posto que os documentos apresentados são genéricos e não comprovam a real participação* da beneficiária nos negócios. A 3ª Câmara do Primeiro Conselho acolheu a alegação da autuada de que caberia *ao agente do fisco o ônus de provar a desnecessidade da intermediação*, destacando-se no voto condutor do julgado a *farta documentação acostada aos autos, a desnecessidade de outorga de procuração do comitente em favor do comissário*, e o fato de a Fiscalização não ter colocado *dúvidas quanto ao pagamento dos serviços prestados*.

Já no paradigma n.º 107-04.534, apesar das evidências de que os serviços teriam beneficiado a controladora da contribuinte, e a ressalva de que teriam *faltado alguns elementos de prova na conclusão do trabalho fiscal, no que se refere à destinação dos pagamentos a título de comissões*, a 7ª Câmara do Primeiro Conselho, ainda assim, entendeu que caberia ao Fisco *comprovar que as operações foram diretamente contratadas e que a autuada operava diretamente no exterior, dada a certeza de que sem intermediação comercial de terceiros, os negócios não seriam celebrados e as receitas de venda não ocorreriam*.

Logo, apesar de o primeiro paradigma limitar a divergência às glosas nas quais o pagamento foi comprovado, o segundo paradigma com maior amplitude presta-se à caracterização da divergência em face de todas as glosas promovidas, devendo ser conhecido o recurso especial também deste ponto.

A quinta divergência trata da "**impossibilidade jurídica de se exigir o IR-fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL**" e representa questão recorrente neste Conselho, estando a admissibilidade claramente exposta no despacho às e-fls. 4705/4713:

Por fim, no concernente a essa sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos e que um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 104-22.169, de 2007, e 9202-00.686, de 2010) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, *que a aplicação do art. 61 [da Lei n.º 8.981, de 1995] está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.*

Conclui-se, de todo o exposto, que não há reparos ao conhecimento do recurso especial na forma exposta no exame de admissibilidade.

Passando ao mérito, confirma-se, na forma exposta pela Conselheira Relatora, a inexistência de **vício na decisão de primeira instância**. Cabe apenas acrescentar que antes de expor suas conclusões acerca de cada bloco de documentos analisados, a autoridade julgadora de 1ª instância expôs as premissas de sua análise, nos seguintes termos:

Para a autoridade lançadora, a contribuinte não teria apresentado "efetiva prova da prestação do serviço".

Segundo a autuada, as despesas de comissões estariam devidamente comprovadas com base na documentação apresentada, composta de registros de exportação, contratos, notas fiscais, etc. A impugnação tratou especificamente dos pagamentos à "intermediadora venezuelana" Tracto America, à Intersugar Consultoria e aos demais agentes no exterior.

Faz-se necessária a separação entre a contratação do serviço e a sua efetiva realização. A contratação se prova, geralmente, com o contrato, que é instrumento insuficiente para a comprovação da realização. **A efetividade se confirma mediante a apresentação de documentação produzida como consequência da prestação do serviço, que demonstre a sua realização. É sob esse enfoque que deve ser orientado o presente exame.**

Inicialmente, deve ser afastada a exigência de registro de contratos e reconhecimento de firmas, em razão da sua desnecessidade para comprovação do negócio pactuado, nos termos da lei civil, conforme bem alegado pela contribuinte. Contudo, **reconhece-se a ausência de contrato como enfraquecimento da prova da contribuinte, tendo em vista a sua declaração, em resposta a intimação da autoridade fiscal, de acerto comercial com os agentes no exterior mediante acordo verbal** (fls. 2.102/2.105).

Deve ser minimizada, para fins deste julgamento, a contestação da contribuinte quanto ao comentário da autoridade fiscal relativo a suposto pagamento de comissões em percentuais acima dos considerados usuais. A menção aos percentuais não é fundamento do lançamento, dele serviu-se o lançador como elemento adicional na descrição do contexto de fato, sem, contudo, ser determinante para a realização do ato. Afinal, a autuação teve por base falta de comprovação de despesa, e não despesa contabilizada acima do limite legalmente permitido, conforme exposto acima, no relatório e neste voto. Em suma, a referência aos percentuais no TVF deve ser considerada como complementar, semelhante a menção *obiter dictum*.

Com efeito, **a documentação apresentada durante a fiscalização, composta de notas fiscais, contratos de prestação de serviços, registros de exportação, contratos de câmbio, etc., revela indícios da contratação e do pagamento mas não se encontra completa para fins de prova da efetividade da despesa com serviços.**

Em relação à Tracto America C.A., alegou-se na impugnação a existência de vínculo comercial mediante carta de compromisso segundo a qual a empresa venezuelana teria a responsabilidade por prospecção de mercado, comercialização, entrega técnica, treinamento de pessoal e assistência pós-venda. Por esses serviços de intermediação e

assistência na Venezuela, teriam ajustado remuneração adicional, como comissões de agente de exportação, com percentual variável de 2 a 15%, dependendo do tipo de equipamento embarcado.

Os documentos que compõem o Anexo 2 da impugnação (fls. 2.903/3.082) foram apresentados como comprovação, a saber: "Carta Compromisso de Negócios", quadro de comissões pagas, contratos de câmbio e amostras de *commercial invoices* e de *e-mails*. A correspondência eletrônica, em espanhol e em português, trata de entrega de produtos, montagem de equipamentos, crédito de comissões, agendamento de treinamento e deslocamento de representante.

A documentação revela indícios da contratação do serviço mas não prova a sua efetiva realização.

Os Anexos 3 e 4 acompanharam a argumentação direcionada à impugnação da glosa referente às comissões da Intersugar Consultoria Ltda. A documentação está em língua espanhola na sua quase totalidade, desacompanhada de tradução oficial (juramentada).

Encontram-se no Anexo 3 (fls. 3.085/3.851): programa, prospectos e outros papéis da Rodada de Negócios Brasil-Venezuela realizada em março/2011, faturas comerciais relativas a exportações da atuada para a venezuelana PDVSA Agrícola S/A, avisos de pagamentos, autorizações da atuada à PDVSA Agrícola para depósitos em conta bancária, "cartas compromisso" firmadas entre America Trading Import Export e fornecedores de equipamentos para exportação à PDVSA Agrícola, ofertas comerciais e técnicas, pedidos de compras da PDVSA Agrícola diretamente à atuada, solicitações de confirmação de embarque de mercadorias, etc.

Compõem o Anexo 4 (fls. 3.852/3.912): Declaração da PDVSA Agrícola informando ser a Intersugar a única empresa autorizada a "*solicitar cotización, fabricación, ingeniería o diseño de algún equipo*" para si, quadro demonstrativo de comissões supostamente devidas pela atuada à Intersugar, notas fiscais emitidas por Intersugar em 2011 e 2012 relativas a serviços de "consultoria comercial" à atuada, comprovantes de pagamentos (TED),

correspondência eletrônica trocada entre a atuada, Intersugar e PDVSA Agrícola, etc.

O exame dos dois anexos revela indícios de atividade comercial diretamente entre a atuada e PDVSA Agrícola. Contudo, nada contém em condições de comprovar efetiva intermediação de negócios por Intersugar em contrapartida dos pagamentos realizados por suposta prestação de serviço de "consultoria comercial". Encontra-se na correspondência eletrônica (*e-mails*) apenas menção a informações sobre pagamentos de comissões, nada relativo ao serviço propriamente.

Portanto, não está documentalmente provada a efetividade da despesa de comissões pagas a Intersugar Consultoria Ltda, em razão da inexistência nos autos de documentação produzida pela suposta prestadora do serviço como consequência da sua realização, a exemplo de relatórios, pedidos de compra, pesquisas de mercado, tratativas com a compradora, treinamentos, etc.

Do Anexo 5 (fls. 3.913/4.107), dirigido à glosa das comissões dos demais agentes no exterior, constam, também em espanhol, "cartas compromisso" firmadas entre America Trading Import Export e fornecedores de equipamentos para exportação à PDVSA Agrícola, quadro demonstrativo de comissões devidas, contratos de câmbio, ofertas comerciais, autorizações para depósitos em conta bancária, pedidos/ordens de compras diretamente à atuada, etc.

Repete-se relativamente ao anexo 5 a constatação exposta acima quanto ao exame dos Anexos 3 e 4. Mantém-se, assim, a glosa promovida pela autoridade fiscal. (*destacou-se*)

O confronto entre o relato do conteúdo das provas apresentadas e as premissas antes fixadas acerca da prova esperada para demonstração dos serviços prestados deixa patente a suficiência da análise promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância. Ao assim proceder, a

autoridade julgadora demonstrou que não havia prova da efetividade dos serviços questionados e permitiu ao sujeito passivo se contrapor a estas conclusões em sede de recurso voluntário. Na medida em que, como se verá adiante, não houve indevida inversão do ônus da prova, cumprindo ao sujeito passivo demonstrar a natureza dos valores escriturados e que reduziram o lucro tributável, este ônus permanece incumbindo-lhe durante o contencioso administrativo, não se acolhendo a pretensão de que, na forma do paradigma indicado, a autoridade julgadora esteja obrigada a buscar informações para suprir deficiências probatórias do sujeito passivo.

Por tais razões, andou bem o Colegiado *a quo* em rejeitar a arguição de nulidade, do que decorre a negativa de provimento ao recurso especial neste ponto.

Com respeito à "**imprestabilidade dos autos de infração como consequência de erro material cometido na capitulação legal da acusação**", para além de espocar o entendimento da Conselheira Relatora no sentido de que eventuais equívocos no fundamento legal do lançamento não afetaria sua validade, vez que a descrição dos fatos permitiram o regular exercício de defesa pela Contribuinte, importa observar que, para fundamentar a exigência no art. 304 do RIR/99, a autoridade lançadora precisaria, minimamente, ter confirmado, que os valores glosados corresponderiam a comissões pagas, realidade não alcançada durante o procedimento fiscal, porque identificados os seguintes vícios nas despesas escrituradas:

Diante dos fatos e **CONSIDERANDO QUE:**

- a) Não existe qualquer contrato celebrado entre a fiscalizada e seus agentes no exterior;
- b) O contrato celebrado entre a fiscalizada e Intersugar Consultoria Ltda em 20/05/2011, teve apenas a assinatura de Thiago Gaviolli reconhecida em 29/03/2012, portanto, **após** a suposta prestação de serviços pela Intersugar Consultoria Ltda e também **após** a emissão das Notas Fiscais pela Intersugar Consultoria Ltda;
- c) O Contrato de Prestação de Serviços firmado entre América Trading Ltda e Intersugar Consultoria Ltda, em 20/05/2011 **não não foi objeto de registro nos órgãos competentes do Brasil;**
- d) Os agentes no exterior **nunca emitiram um pedido ou documento equivalente** de venda dos produtos fabricados pela fiscalizada, o que é estranho em se tratando de uma representação comercial;
- e) A Intersugar Consultoria Ltda **nunca emitiu um pedido ou documento equivalente** de venda dos produtos fabricados pela fiscalizada, o que é estranho em se tratando de uma representação comercial;
- f) Nenhuma nota fiscal de prestação de serviço ou documento equivalente (Commercial invoice) relacionado com as comissões foi emitida pelos agentes no exterior;
- g) Não obstante no período fiscalizado as comissões incorridas perfazerem o montante de **R\$ 92.076.529,95 (noventa e dois milhões, setenta e seis mil, quinhentos e vinte e nove reais e noventa e cinco centavos), nenhuma correspondência, memorando, ofício, fax, e-mail, pedido, relatório ou qualquer outro documento foi produzido ou expedido pelos agentes no exterior e por Intersugar Consultoria Ltda à fiscalizada;**
- h) O percentual da comissão paga pela fiscalizada aos agentes no exterior é de 15%. Além disso, tem-se mais 9% de comissão paga à Intersugar Consultoria Ltda, perfazendo 24% sobre as exportações, percentual muito acima daquele praticado pelo mercado, que gira em torno de 5% a 10% para produtos industrializados;
- i) Todas as Notas Fiscais emitidas por Intersugar Consultoria Ltda foram no ano de 2012 e a maioria das exportações ocorreu no ano de 2011;
- j) As Notas Fiscais fornecidas por Intersugar, são notas fiscais eletrônicas de serviços emitidas pela Prefeitura do Município de Santana de Parnaíba – SP. Todas as notas fiscais apresentadas foram emitidas no ano de 2012 e totalizam **R\$ 33.703.726,85;**

k) Em nenhum momento as Propostas Comerciais, Ofertas Econômicas e Cartas Compromisso firmados com sua cliente no exterior (PDVSA) faz referência ou identifica os representantes/agentes no exterior ou Intersugar Consultoria Ltda, os quais teriam sido contratados, conforme afirma a fiscalizada;

l) Todos os pedidos foram efetuados diretamente de sua cliente no exterior (PDVSA) à fiscalizada;

m) Para concretizar as operações de câmbio, as intuições financeiras exigem **apenas o fornecimento do número do Registro de Exportação (RE)**, o SD e número do conhecimento, e que, a partir destes dados, a instituição financeira, em consulta ao Siscomex, confere a operação e executa a transferência bancária, **o que não legitima o conjunto da operação;**

n) O atendimento à previsão contida no § 1º do art. 3º da IN SRF Nº 252/2002 transcrito acima, por si só, não é condição única e suficiente para comprovação da prestação de serviços por agente no exterior e legitimar os pagamentos realizados;

o) Não restou comprovada a existência de vínculo comercial entre a fiscalizada e empresa Intersugar Consultoria Ltda;

p) Não restou comprovada a existência de vínculo comercial entre a fiscalizada e seus agentes no exterior, **É inadmissível** a comprovação da prestação de serviços a título de comissão a agentes no exterior com base unicamente na mera existência de informações contidas em Registro de Exportação, sem que se obtenha efetiva prova da prestação do serviço; e **É inadmissível** a comprovação da prestação de serviços a título de comissão a Intersugar Consultoria Ltda com base unicamente no Contrato de Prestação de Serviços e Notas Fiscais apresentados, sem que se obtenha efetiva prova da prestação do serviço;

Ademais, embora o art. 2º da Lei nº 3.470/58 tenha sido incorporado em artigo específico do Regulamento do Imposto de Renda (art. 304), isto não significa que *comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes* não se sujeitem às regras gerais de dedutibilidade de despesas expressas no art. 299 do RIR/99. Isto porque a Lei nº 3.470/58 foi editada para alterar a legislação do Imposto de Renda até então consolidada no Decreto nº 40.702/56, e que assim determinava:

Art. 108. Até 30 de abril de cada ano, as pessoas físicas e jurídicas são obrigadas a enviar às repartições do Imposto do Renda informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias e dos nomes e endereços das pessoas que os receberam. (Decreto-lei nº 58.844).

§ 1º **Deverão ser informados, de acordo com este artigo, os ordenados, gratificações, bonificações, interesses, comissões, honorários, percentagens, juros, dividendo, lucros, aluguéis e quaisquer outros rendimento.** (Decreto-lei nº 5.844).

§ 2º A informação deverá abranger as importâncias em dinheiro pagas para custeio de viagem e estada, no exercício da profissão, bem como as cotas para constituição de fundos de beneficência. (Decreto-lei número 5.844)

§ 3º Salvo quanto a juros, dividendos, lucros e aluguéis, não serão prestadas informações sobre rendimentos pagos, quando as respectivas importâncias não excederam a Cr\$60.000,00 (sessenta mil cruzeiros) anuais, desde que as pessoas que os tiverem recebido não percebam rendimentos de outras fontes. (Lei número 2.354, art. 31 e Lei nº 2.862, art. 19 § 2º).

§ 4º Ignorando o informante se houve pagamento por outras fontes, deve prestar informações dos rendimentos que pagou (Decreto-lei número 5.844).

§ 5º Quando as rendimentos se referirem a residentes ou domiciliados no estrangeiro, o informante mencionará essa circunstância, indicando o nome e endereço do procurador a quem forem pagos. (Decreto-lei número 5.844).

§ 6º Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a repartição poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários. (Decreto-lei nº 5.844).

§ 7º Os assalariados sujeitos ao pagamento do imposto na forma do art. 98, inciso 2º, deste regulamento, quando dispensados de apresentar declaração, ficam obrigados a informar os rendimentos pagos no ano anterior, como aluguéis, juros, honorários de médicos e dentistas.

§ 8º As informações de que trata o parágrafo anterior serão encaminhadas às repartições do Imposto de Renda, por intermédio dos empregadores, juntamente com as informações referidas no item 7 das observações da tabela anexa a este regulamento. (*negrejou-se*)

Este o cenário no qual a legislação é alterada para ressaltar que, **embora declaradas como pagas**, as importâncias creditadas a título de comissões e assemelhadas não são dedutíveis, bem como se sujeitarão a tributação específica, se não comprovada a operação ou causa que a originou, e se o beneficiário não estiver individualizado no comprovante de pagamento. Esta a redação da Lei nº 3.470/58:

Art 2º Não são dedutíveis, para os efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica, as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

§ 1º Desde que não atendida a condição estabelecida neste artigo, os rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas serão tributados na fonte à razão de 28%.

§ 2º No caso das demais sociedades ou de firma individual, consideram-se os mesmos rendimentos como lucros pagos aos seus sócios ou titulares.

Tais determinações não excluem a aplicação dos requisitos posteriormente estabelecidos genericamente na Lei nº 4.506/64 e incorporados ao art. 299 do RIR/99, relativamente a todos os decréscimos de natureza operacional não computados em custos:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Assim, inexistente qualquer vício no lançamento que, apesar de promover a glosa de valores escriturados a título de comissões, adota como fundamento o art. 299 do RIR/99, devendo ser negado provimento ao recurso especial também neste ponto.

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/OI-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 atuada, 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.

Passando à abordagem acerca da "**tentativa fiscal de inversão do *onus probandi***", as razões da Conselheira Relatora também não merecem reparos, mas apenas um acréscimo no sentido de que, em relação às glosas distintas daquelas atribuídas aos "demais agentes no exterior", para além da ausência de prova da efetividade dos serviços prestados, outros questionamentos foram consignados pela autoridade fiscal, e não restaram afastados no contencioso fiscal, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

Tracto América

No recurso voluntário, a recorrente trata da relação estabelecida com a empresa Tracto América (e-fl. 4167):

Desde os idos de 2009 (tempo em que iniciou suas operações), até início de 2011, estabeleceu vínculo de "parceria comercial" com um distribuidor/importador venezuelano denominado MF Tracto América, para fornecimento de maquinários, peças e equipamentos agrícolas.

O vínculo comercial, entabulado através de Carta de Compromisso, funcionava da seguinte maneira: a Recorrente adquiria internamente os equipamentos dos fabricantes e executava todos os trâmites relacionados à exportação para a Venezuela, ao passo que TRACTO AMÉRICA ficava responsável pela prospecção de mercado, comercialização, entrega técnica, treinamento de pessoal e assistência pós venda dos equipamentos. Por estes serviços de intermediação e assistência, em solo venezuelano, ajustaram

remuneração adicional, a título de comissões de agente na exportação, com percentual variável entre 2% e 15%, conforme o tipo de equipamento embarcado.

Desta forma, fez referência aos seguintes documentos, já apresentados no Anexo 2 da impugnação (e-fls. 2.903/3.082):

Operações com "Tracto América": 1) Planilha em que relacionadas comissões pagas; 2) "Carta de Compromisso" estabelecendo condições de intermediação e ajustes financeiros; 3) Amostras de Comercial Invoices; 4) Amostra de Emails em que retratadas algumas das operações comerciais entre as partes; 5) Contratos de Câmbio que comprovam os pagamentos de comissões nas operações de exportação/importação, entabuladas entre ambas.

Da análise dos documentos apresentados, tem-se que a empresa Tracto América tinha duas relações com a recorrente: figurava como importadora dos produtos exportados pela recorrente conforme se observa dos Registros de Exportação anexados, e figurava como prestadora de serviços de montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente América Trading para a Venezuela, conforme se observa de trecho do contrato (e-fls. 2905 e 2906) reproduzido abaixo, e de cópia de e-mails trocados entre a recorrente e a Tracto América:

[...]

Como visto, o pagamento efetuado pela recorrente à Tracto América não representou, a meu ver, pagamento a agente no exterior por comissões decorrentes de exportação, mas sim pagamento por serviços de montagem, entrega e assistência técnica, serviços díspares àqueles inerentes ao agenciamento para exportação.

Na verdade, a Tracto América pode ter prestado serviços de montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente à PDVSA (Venezuela).

Mas, apesar da tentativa da recorrente em apresentar os documentos, não se comprova nem que os serviços citados acima tenham sido efetivamente prestados.

O contrato apresentado contempla os serviços de importação, montagem, entrega e assistência técnica dos equipamentos exportados pela recorrente América Trading para a Venezuela. Entretanto, em análise das *invoices* apresentadas, somente percebo que tratam das mercadorias exportadas pela recorrente, que têm como importadora a empresa Tracto América. Não há sequer menção ao pagamento pelos serviços descritos no contrato firmado entre as partes. Além disso, nos e-mails trazidos pela recorrente, também não vejo prova de que os serviços eventualmente contratados pela recorrente se efetivaram. Somente constam solicitações de pagamentos e demais informações, que em nada comprovam a efetividade dos serviços que ensejaram as despesas glosadas. Ao contrário, em um e-mail (e-fls. 2953), consta a possível solicitação de serviços de assistência técnica que deveria ser prestado pela recorrente na Venezuela, e não pela Tracto América, ou seja, tal serviço não serviria nem para provar o pagamento feito pela recorrente à sua representante na Venezuela.

[...]

Intersugar Consultoria Ltda

Segundo a recorrente, (ela) foi convidada pela Intersugar para participar de um contrato do tipo "Procura Internacional Urgente" cujo objetivo era de fornecer equipamentos diversos à estatal venezuelana PDVSA Petroleos Venezuelanos S/A. A listagem dos equipamentos contemplava caminhões, colheitadeiras, peças, etc, que deveriam ser entregues à sucursal PDVSA Agrícola. Em 22/03/2011, foi realizado evento em que a recorrente tornou-se vencedora, portanto apta a fornecer os equipamentos à PDVSA, por intermédio da Intersugar.

Como tentativa de provar o alegado pagamento de comissão à Intersugar, a recorrente juntou (e-fls. 4211) termo de esclarecimento da Intersugar em que há previsão de uma rodada de debates promovida pela América Trading, com consultoria da Intersugar, com objetivo de levantar fornecedores para o cliente da Intersugar, qual seja, PDVSA agrícola. Com a exportação de equipamentos, a Intersugar ficaria com a comissão de

9%. Alega que Intersugar representa no Brasil os interesses da PDVSA, prestando serviços logísticos internacionais. Em 2010, a PDVSA firmou parceria com a América Trading objetivando intermediar os negócios, desde estudos de viabilidade, desenvolvimento de projetos, até a entrega final dos produtos e serviços. A recorrente afirma que a Intersugar prospectou os equipamentos. Depois, o governo venezuelo vetou os pagamentos à América Trading devido à crise naquele país. Por decorrência, a empresa Intersugar também deixou de receber.

Para comprovar a despesa efetuada, a recorrente juntou documentos no anexo 3 da impugnação: planilha de comissões pagas, NFs, comprovantes de pagamentos, e-mail trocados entre as 3 empresas.

Juntou no recurso voluntário declaração da PDVSA Agrícola (anexo 4 da impugnação) em que esta afirma que a Intersugar era a única empresa autorizada a solicitar cotação, fabricação, projeto de engenharia de algum equipamento para a importadora (PDVSA).
Veja:

[...]

Os documentos acostados ao processo não deixam dúvidas de que a América Trading celebrou contrato com a PDVSA e este contrato foi realizado. Há comprovantes de pedidos de importação (pela PDVSA), registros de exportação (pela América Trading), contratos de câmbio da operação, tudo isso indicando a realização do aludido contrato.

Entretanto, a intermediação efetuada pela Intersugar não está comprovada. A Intersugar somente aparece na convenção realizada em 22/03/2011, mas que nada comprova que participou da intermediação das vendas efetuadas pela recorrente. Apesar de constar contrato de prestação de serviços, notas fiscais e comprovantes de pagamento, isto, por si só, não é o bastante para comprovar a efetividade dos serviços supostamente prestados pela Intersugar.

Desta forma, correta a fiscalização e a decisão de DRJ de que os serviços prestados pela Intersugar não foram comprovados conforme preconiza a lei fiscal. (*destaques do original*).

Por fim, no que se refere à **"impossibilidade jurídica de se exigir o IR-fonte concomitantemente à exigência de IRPJ/CSLL"**, tratando-se de incidências distintas, como bem exposto pela Conselheira Relatora, deve ser negado provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Conselheira

Declaração de voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

A presente declaração de voto se presta a esclarecer a visão deste julgador sobre a questão da preclusão por ausência de impugnação da matéria relativa ao agravamento da multa de ofício.

Pois bem. Discordo da Recorrente basicamente por dois fundamentos/princípios: legalidade e verdade material. A legalidade, aqui, é por mim considerada nos seguintes sentidos: a) a relativa a função/dever da autoridade administrativa de exercer o controle de legalidade e; b) a observância compulsória pela autoridade administrativa lançadora do artigo 142 do CTN. Quanto à verdade material, tenho que a análise da relação entre tal princípio e os princípios da

segurança jurídica e da justiça é essencial e esclarecedora para demonstrar porque, neste caso, não deveria incidir o instituto da preclusão.

Entretanto, repassando antes o contexto que levou ao recurso especial, temos que a turma ordinária entendeu por bem reduzir a multa qualificada para 75% nos seguintes termos (e-fls. 503 a 505):

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 112,50%, com base no art.44, I, §2º, da Lei nº 9.430/96, que tinha a seguinte redação:

(...)

De acordo com as hipóteses legais acima, infere-se, à míngua de uma explicação mais precisa no relatório fiscal, que a aplicação do percentual de 112,5 % decorreu do não atendimento, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Interpreto tal dispositivo no sentido de possibilitar o aumento da penalidade apenas nos casos em que se ignora completamente o chamado da fiscalização. Com tal previsão busca-se reprimir o desdém dos contribuintes, que se sujeitam a uma sanção mais gravosa em caso de assim se comportarem. Prestados os esclarecimentos, ainda que em concreto não tenham sido plenos sob o prisma da fiscalização, cabe a esta valorá-los à luz da legislação de regência, como ocorreu no caso concreto, que permitiu o arbitramento do lucro.

(...)

É fato que a sócia-gerente formal, Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, e o Sr. René Pimentel atenderam durante o procedimento fiscal as intimações que lhe foram dirigidas, ainda que não de forma inteiramente satisfatória a juízo da autoridade fazendária.

Na realidade, a única menção da autoridade fiscal relacionada à aplicação da multa em tal percentual é no sentido de que a Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, apesar de ter atendido a intimação de outubro de 2002, deixou de fazê-lo com relação à intimação de abril de 2003 (fl.29). Com a devida vênia, há uma contradição insuperável. Se a própria fiscalização concluiu que o Sr. René Pimentel procedeu à alteração contratual para resumir o quadro societário a verdadeiros “laranjas”, a falta de atendimento de intimação dirigida a alguma destas pessoas não implica em penalidade à pessoa jurídica cuja existência, salvo prova em contrário, era desconhecida dos sócios formais. Em outros termos, a sociedade não pode responder por atos de terceiros que lhe são de fato estranhos.

(...)

Por sua vez, a Procuradoria, em seu recurso especial, visando a manutenção da multa de ofício agravada, defende que por não ter sido impugnado expressamente o agravamento da multa de ofício pelo contribuinte, teria havido a preclusão, não podendo a turma ordinária ter se pronunciado sobre o tema.

O argumento da recorrente é aparentemente sustentado pela previsão do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, senão vejamos:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Todavia, não merece prosperar tal fundamento no caso concreto. Aliás, como bem apontou a i. Conselheira Relatora, há, inclusive, entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal contrário aos argumentos da recorrente (Súmula STF 473). Mas este não é o único fundamento para o descabimento de sua reivindicação. Acompanhe-se o raciocínio.

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não, o que torna a Verdade dos fatos no processo um tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

Enquanto a Verdade Formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei, a Verdade Material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a verdade formal, pois é aquela obtida – repita-se – mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra “Verdade” que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade — mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame. Isto é ilustrado, em âmbito administrativo, pelo já citado artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas a priori pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra “categoria de Verdade”, menos exigente que a verdade material.

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade Material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade.

Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa

probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressaltava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado juridicamente verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira.¹

Nessa medida, a expressão “Verdade material”, ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação², corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.³ Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança dos fatos*.⁴ O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, “...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*”

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em

¹ (Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cit. p. 56.)

² (TARUFFO, Michele. La prova dei fatti giuridice. Milão: Giufrè, 1992. p.56)

³ (Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (Teoria Geral do Processo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70).)

⁴ (Manual de Processo Civil. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.).

que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos.⁵ A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial.⁶ Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade.⁷

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final.⁸ Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos – de fato e de direito – que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

É bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato sensu*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infraconstitucional.

⁵ (Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário. In O processo na constituição. Coord. Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 691.)

⁶ (Curso de Direito administrativo. 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o Princípio da Verdade Material consiste na busca daquilo que é realmente a Verdade independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

⁷ (BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.)

⁸ (Direito Administrativo Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 584. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princípiológico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.)

Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto sensu*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da busca verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

“Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I fora do prazo;

II perante órgão incompetente;

III por quem não seja legitimado;

IV após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.”

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por “preclusão administrativa” deve ser entendido como a chamada “coisa julgada administrativa”, i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o “exame de ofício” para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o “Decreto” por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo em casos de não conhecimento de um recurso, por exemplo, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.”

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc., mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

É neste ponto que destaco a relação inicialmente informada sobre a legalidade e a verdade material. Perceba-se que o *caput* do artigo 142 do CTN é taxativo ao prever que a aplicação da penalidade cabível é **proposta** pela autoridade administrativa, não **imposta**. E esta é uma diferença bem importante, justamente porque a natureza sugestiva da penalidade, no momento do lançamento permite que o julgador administrativo – pautado no princípio da livre convicção – possa entender pela redução ou manutenção, ou até mesmo agravamento da penalidade lançada.

Disto, admite-se, por óbvio, que institutos como o da preclusão tem seu papel a cumprir, porém, como seu escopo é dar efetividade ao princípio maior ou sobreprincípio da segurança jurídica, e como a mesma relação ocorre com o princípio da verdade material e da justiça, sendo o último equiparado a segurança jurídica na classificação de sobreprincípio, resta claro que a relação entre a segurança jurídica e a verdade material é desarmônica, pois enquanto aquela for priorizada, mais longe da verdade real se estará e conseqüentemente a justiça – fim último do processo – será mitigada.

Diante deste raciocínio, e por medida de razoabilidade, entendo que a justiça deve imperar sobre a segurança jurídica, e que portanto – principalmente no caso dos autos, em que por previsão legal expressa o julgador administrativo pode revisar o lançamento de ofício procedendo ao controle de legalidade – não haveria que se falar em preclusão no caso concreto, devendo-se manter o decido pelo v.acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei