



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11065.000963/96-81  
Recurso nº. : 113.096  
Matéria : IRPJ - Exs.: 1990 a 1993  
Recorrente : NOVABRÁS TRADING S/A  
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS  
Sessão de : 10 de junho de 1997  
Acórdão nº. : 107-04.201

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NOVABRÁS TRADING S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA e PAULO ROBERTO CORTEZ.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE e RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201  
RECURSO Nº. : 113.096  
RECORRENTE : NOVABRÁS TRADING S/A.

**RELATÓRIO**

NOVABRÁS TRADING S/A, pessoa jurídica de direito público, inscrita no CGCMF sob o nº 87.524.609/0001-48, inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, em parte, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência parcial do crédito tributário formalizado através dos autos de infração de fls. 179, 186 e 206 e anexos, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As peças básicas do litígio nos dão conta de que a Fazenda Pública Federal está a exigir Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 179), Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 186) e Imposto de Renda retido na Fonte (fls. 206).

O Termo de Verificação e Conclusão Fiscal vem aos autos nos seguintes termos:

*"No trabalho de auditoria, constatamos duas infrações, a primeira, de pagamento inexistente na conta de SERVIÇOS DE TERCEIROS e a segunda, relativamente a pagamentos sem causa de COMISSÕES PARA O EXTERIOR, cujas irregularidades passaremos a descrever a seguir:*

**1 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

**1.1 SERVIÇOS DE TERCEIROS**

*Ao encerrar as luzes do balanço de 1990, com registro em 31.12.90, nas fls. 002 do livro Diário nº 3, encontramos o "pagamento" da nota fiscal nº 043 de Cr\$ 1.750.000,00 (fls. 03 a 05), emitida por LAERTE JOSÉ DE VARGAS (pessoa física) e empregado da autuada, utilizando a despesa para diminuir seu lucro líquido, cujo objetivo ficou desmascarado através do art. 191 do RIR/80, não admitindo o uso de nota fria para diminuir o pagamento de imposto devido.*

*Além da glosa de despesa, cabe o lançamento do Imposto de Renda na Fonte, a razão de 25%, em função do boletim de Caixa do dia 28.12.90*

*Assinado*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*(fls.06), ter registrado a saída do valor efetivamente não repassado, admitindo-se sua distribuição aos sócios, de acordo com o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.*

*Para comprovação, anexamos a declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do suposto beneficiário Laerte José de Vargas (fls. 06 e 08), demonstrando o não conhecimento da renda, em consequência de não ter realizado os serviços, conforme verbalmente confidenciou.*

### **1.2 COMISSÕES - EXTERIOR**

*Esta rubrica, eliminadora que foi de quase todos os resultados econômicos da empresa fiscalizada, mereceu uma análise mais aprofundada, cujos fatos mais marcantes procuraremos ordenar cronologicamente:*

*a) como já frisado no preâmbulo, em 12.11.91, a coligada GVD Importação e Exportação Ltda., foi alvo de apreensão de Documentos, entre os quais, notadamente o alto valor de comissões chamou a atenção dos autuantes, assim como, a intermediação praticamente exclusiva da NOVABRÁS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., (fls. 09).*

*b) em 13.10.94, através do "Termo de Início de Ação Fiscal" foram abertos os trabalhos tendentes a verificar possíveis irregularidades nas exportações da fiscalizada (fls. 02).*

*c) em 25.10.94 foi tomado o depoimento da NOVABRÁS, representada por seu procurador CELSO BOCK, que entre outros quesitos, relatou ser o papel da NOVABRÁS como o de uma financeira, pois a GVD agencia todos os pedidos no exterior, negocia com o fabricante dos calçados aqui no país, momento em que será definido se a exportação será pela NOVABRÁS ou não, se for, esta paga uma comissão para a GVD, pelo agenciamento dos pedidos no exterior, intermediação entre importador e fabricante, desenvolvimento de modelos, acompanhamento de produção, embarque, além de outros serviços prestados (fls.10).*

*d) Ainda em 25.10.94, depôs o auxiliar contábil LAERTE JOSÉ DE VARGAS, afirmando ser a KIRSCH PARTICIPAÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA., detentora do capital social da NOVABRÁS e igualmente participante da GVD, relatou existir contrato entre as duas empresas aludidas, confirmando as palavras do procurador Celso Bock e acrescentando o pagamento da NOVABRÁS à GVD ser mensal, mediante a apresentação de nota fiscal, com relação às comissões para o exterior, disse que seu pagamento era feito através das Guias de Exportação, onde consta o beneficiário dos valores no exterior, não soube precisar, porque os percentuais de comissão variam, muito embora o agente seja o mesmo e os*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*clientes no exterior também, afirmou desconhecer a existência de vinculação entre a NOVABRÁS e o agente SERVICES LTD. das ilhas Cayman (fls. 11).*

*e) Foi apresentado o "Instrumento Particular de Locação de Serviços", datado de 03.01.89, pelo qual a NOVABRÁS contrata os serviços da GVD, para a colocação dos pedidos no fabricante, acompanhamento e avaliação das amostras, assessoria de modelagem, confirmação de pedidos do importador, assessoria técnica da produção, além da aprovação e acompanhamento dos produtos até o embarque, remunerando tais serviços com a importância correspondente a 10.000 OTNs, mensalmente (fls. 12 e 13).*

*f) Foi apresentado "Contrato de Mútuo", assinado em 02.04.90, onde a mutuante NOVABRÁS coloca à disposição da mutuária GVD, crédito rotativo de Cr\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de cruzeiros), representando 431.303,0143 BTNFs, que esta poderia utilizar durante o prazo de um ano (fls. 14 e 15).*

*g) Em 01.07.90, através do "Aditivo ao Instrumento Particular de Locação de Serviços", a contratante NOVABRÁS passa a remunerar com 15.000 BTNs mensais a contratada GVD, pelos serviços descritos no item "e" (fls. 16).*

*h) Utilizando a conta "Serviços de Terceiros", a autuada NOVABRÁS registrou em sua contabilidade os pagamentos efetuados à GVD, como demonstram algumas fichas de Razão anexadas (fls. 17 a 20).*

*i) Em 26.10.94, a auditoria fiscal solicitou através de "Termo de Intimação", informação pormenorizada sobre o relacionamento da NOVABRÁS com o agente SERVICES LTD. (beneficiário de praticamente todas as remessas de comissões ao exterior), juntando inclusive documentos que comprovassem satisfatoriamente os motivos de transferência dos valores (fls. 21).*

*j) Em 27.10.94, respondendo ao termo do item anterior, a intimada informou ser uma empresa comercial exportadora que adquire calçados no mercado nacional, com vistas à exportação, valendo-se dos serviços da GVD por falta de estrutura para o acompanhamento da produção, que nenhuma das duas empresas possui empregados no exterior, que a venda de calçados no exterior requer uma sólida base de relacionamentos comerciais, com trabalho de pesquisa e marketing, gerando a opção dos compradores (importadores), em função da concorrência com outros produtores mundiais ser muito grande, seria inviável operar no mercado internacional sem a intervenção de agentes do mercado comprador, eis que,*

4 *f. 21/22*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*em razão deste desiderato, o agente SERVICES LTD. atuou perante os importadores estrangeiros, mormente grandes cadeias de lojas americanas ou européias, cujo acesso e penetração assim teria sido impossível, ao final, em relação ao depoimento de seu procurador Celso Bock, esclareceu que o inter-relacionamento operacional era essencialmente através da coligada*

*GVD, elo fundamental na relação fábrica-importador. Não juntou nem fez menção aos anexos solicitados na intimação (fls. 22 a 24).*

*l) Em 31.10.94 a fiscalização solicitou a apresentação imediata dos documentos não entregues na intimação, como pedidos, contratos, correspondências ou outros, que pudessem comprovar com fidelidade as negociações (fls. 25).*

*m) Em 01.11.94, a resposta desacompanhada de qualquer documento anexo veio reafirmar a intermediação da coligada GVD, que acompanhava todo o processo de produção, desde o pedido até o embarque, sendo que a NOVABRÁS não dispõe de outros documentos, além das guias de exportação com a identificação do agente, escudadas em faturas de negócios efetivamente realizados (fls. 26).*

*n) Em princípio de dezembro, a fiscalização realizou uma visita ao estabelecimento da coligada GVD, mantendo contato verbal com seu procurador JUAREZ REINALDO STURM (que também assina pela NOVABRÁS e com a diretora SUZANA M. SCHERRER, em busca de algum documento comprovando o relacionamento com os agentes no exterior, principalmente com a SERVICES LTD. Repetiram praticamente todos os argumentos já evidenciados no item j) e reafirmaram não possuir comprovação de pedidos ou correspondências, pela tradição de longa data nas negociações, quase sempre efetivadas através de telefone ou fax, cujas cópias não viam necessidade de guardar, lembraram inclusive, que em torno de 1992 extinguiu-se o contrato, cuja cópia o Sr. Juarez ficou de localizar.*

*o) Em 07.11.94, foram solicitados documentos que, eventualmente, já poderiam compor a Representação Fiscal para Fins Penais (fls. 27).*

*p) Em 08.11.94, a NOVABRÁS entregou à fiscalização comunicado de que o contrato com a SERVICES LTD. havia sido extinto, dizendo que a mesma fazia os pedidos para a GVD, que por sua vez contratava a NOVABRÁS para realizar as exportações e assim procedendo, fazia retornar para a GVD relatório das negociações contratadas entre clientes, fábricas e agentes (fls. 28 e 29), juntou contrato firmado em 01.10.85, entre a SIMPEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S.A. (sucetida pela NOVABRÁS) GVD e LTD., quando teria se dado o início das operações (fls.*

*5*  
*Assessoria*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

30 a 41), anexou ainda, "cópia autêntica" da rescisão do contrato de agenciamento da empresa SERVICES LTD. com a GVD, datado em 15.01.92, enfatizando que as assinaturas dos diretores da SERVICES LTD. referem-se a "pessoas estrangeiras e domiciliadas no exterior" (fls. 42 a 44), por último, invocando o período de tempo já passado desde a rescisão e o conseqüente estancamento das relações e ainda, por não possuir a

comprovação documental desde o início requerida pelos fiscais, informou estarem os advogados da GVD diligenciando junto aos advogados da SERVICES LTD., no sentido de obter cópia de pedidos, correspondências enfim, que evidenciem o relacionamento existente, para justificar o pagamento de comissões (fls. 45 a 47), solicitando 30 dias para a apresentação.

q) Em 14.11.94, a intimada NOVABRÁS entregou os documentos solicitados no item "o" (fls. 48 e 49).

r) Em 22.11.94, dois colegas auditores fiscais, em trabalho de fiscalização numa terceira empresa, que igualmente utiliza a intermediação da GVD e remete comissões para SERVICES LTD., dirigiram-se ao escritório da GVD, tomando o depoimento do auxiliar de contabilidade ODACIR LEOMAR REGERT, que declarou estar na empresa desde 1988 e ter conhecimento das negociações de exportação, esclareceu que a GVD faz o acompanhamento de todo o processo produtivo, de acordo com o modelo definido pelo importador, e que o diretor-presidente da GVD, residente na Suíça, faz o primeiro contato que para o importador visite a empresa e escolhe o modelo, não havendo nenhuma outra interferência entre importador/exportador (fls.50).

s) No dia seguinte, 23.11.94, o declarante do item anterior, Odacir Leomar Regert, encaminhou carta aos auditores fiscais mencionados afirmando ter sido induzido a assinar "Termo de Esclarecimento" cujas declarações poderiam eventualmente gerar outras interpretações, procurou refazer seu depoimento alegando que no desempenho do cargo de auxiliar contábil, não tinha poderes nem conhecimento "das etapas de intermediação da exportação", desta forma, o relato anterior "não é verdadeiro, porque não foi aquilo que eu disse", completou, reconsiderou ainda que o sócio da GVD, Sr. VERNO LAURO KIRSCH reside na Suíça, sendo que "provavelmente" deve fazer visitar no exterior, e só, nada mais (fls. 51 e 52).

t) Em 30.11.94, a NOVABRÁS foi intimada a prestar informações com juntada de documentos, sobre outro agente comissionado no exterior, denominado WORLDWIDE SALES LTD., dos Estados Unidos, e se no período compreendido entre janeiro/89 até a presente data, houve pagamento de comissões a outros agentes (fls. 53).

*6/fev/95*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*u) Em resposta à intimação no dia seguinte, 01.12.94, a intimada referiu que o agente WORLDWIDE igualmente mantinha atuação junto aos "importadores estrangeiros" nos mesmos moldes já comunicados em resposta anterior, sendo que a operação foi intermediada por OXFORD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., (fls. 54 a 62), ao final, informou que, além dos dois agentes já identificados no exterior, remeteu comissões*

*também para U.S.C. UNIVERSAL SHOE CORP., COTRADE INTERNATIONAL INC. e STARAX LTDA. (fls. 61).*

*v) Reportando-nos a Apreensão de Documentos efetivada na GVD, conforme item a) deste termo, juntamos agora ao processo, dois documentos apreendidos naquela oportunidade, o primeiro às fls. 63 e 64, constitui um contrato entre o comprador Edison Brothers Stores Inc., e o agente SERVICES LTD., o segundo, uma minuta endereçada ao Sr. Verno Lauro Kirsch do agente americano "E.S.O.", referente um contrato de agenciamento, tendo como agente SERVICES LTD., comissão acordada em 5% e como objeto todos os pedidos intermediados através da GVD e o prazo de pagamento (fls. 65).*

*x) Em 14.12.94, ocorreu a entrega da relação dos valores de comissões remetidas a cada agente (fls. 66), bem como os documentos para cuja apresentação a fiscalizada havia solicitado 30 dias, de acordo com o item "p" deste processo. A referida documentação compõe-se de um contrato de agenciamento com o agente COTRADE INTERNATIONAL INC, fax de BRACEFIX LTDA.? (nenhuma vez até agora mencionada), memorando de E.S.O., além de várias cópias de fax referentemente modelos e especificações técnicas de calçados, conforme fls. 67 a 96.*

*Em análise a todo este histórico descrito, apontaremos fatos cruciais, cujo elenco nos propiciará uma definição posterior:*

*- Vemos sobejamente que a comprovação efetiva da prestação de serviços pelo agente no exterior, em nenhum momento ocorreu, nem sequer com a última documentação apresentada de fls. 67 a 96;*

*- complementarmente, se evidenciou no decorrer do processo, várias vezes, a duplicidade no pagamento de comissões, ensejando o raciocínio prático de que havendo pagamento de comissões no mercado interno, de certa maneira, inibe este mesmo pagamento no mercado externo, exemplificando, foi realizado com a GVD, um Instrumento Particular de Locação de Serviços (fls. 12, 13 e 16) que, embora, sendo de valor fixo, com o agravante de referir-se a empresa coligada, pode ser visto como comissão fixa. Concretamente encontramos esta situação às fls. 54 a 62, constando com clareza no documento de OXFORD Imp. e Exportação Ltda (fls. 62), a determinação de remeter comissões ao agente no exterior e apresentando a*

*juris*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.201

*nota fiscal nº 005, relativa à comissões "com aqueles negócios";*

*- outrossim, no depoimento tomado ao auxiliar contábil da GVD às fls. 50, ficou latente que as operações envolvem unicamente a GVD, que utiliza a NOVABRÁS para efetuar as exportações, com a interferência externa do Diretor-Presidente da GVD, Sr. VERNO LAURO KIRSCH, residente na Suíça. A tentativa de retificar no dia seguinte essas declarações (fls. 51 e*

*52), parece-nos basificar mais ainda o dito, pelo não dito. Nesta mesma linha, o contrato firmado entre a SIMPEX, GVD e SERVICES LTD., (fls. 30 a 41), verificamos especificamente às fls. 39, que os Srs. VERNO LAURO KIRSCH e DIDIER DELECOLLE (sócios proprietários da NOVABRÁS) assinam como intervenientes fiadores por todas as obrigações assumidas pela GVD e SERVICES", de acordo com a cláusula vinte e seis, inciso b) daquele contrato;*

*- o sr. JUAREZ REINALDO STURM, procurador da GVD, gerente-delegado da NOVABRÁS, no contrato de fls. 63 e 64, também assina como gerente (Manager) da SERVICES LTD.,*

*- em seqüência a este entendimento, através do Termo de Esclarecimentos, juntado às fls. 10, o Sr. Celso Bock, procurador da NOVABRÁS, declarou textualmente: "Todos os pedidos do exterior são agenciados pela GVD e eventualmente repassados para a NOVABRÁS, esta paga uma comissão para a GVD. A comissão é pelo serviço desenvolvido pela GVD, no agenciamento dos pedidos com o exterior, ou seja, intermediação entre importador e fabricante, desenvolvimento de modelos, acompanhamento da produção, embarque e outros serviços prestados".*

*Ao concluir, citamos o Acórdão nº 103-04.182/82 do 1º Conselho de Contribuintes: Comissão nas Exportações - a dedutibilidade das comissões de agente, nas exportações, requer a comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios, não basta a alegação de utilização de rede de distribuidores, relacionadas pela controladora, para justificar pagamentos a esta.*

*Desta forma, os valores pagos a título de comissão (conforme Quadro Demonstrativo nº 1, de fls. 164/5), remetidos para os agentes estabelecidos nos Paraísos Fiscais, constituem liberalidade da empresa comercial exportadora, por falta de comprovação de sua contratação e realização efetiva, por conseguinte, não necessária (vide algumas Guias de Exportação de fls. 97 a 120 e alguns Contratos de Câmbio de fls. 121 a 149). O procedimento fiscal, portanto, recomenda glosar as despesas de comissão-exterior (coluna H do Quadro Demonstrativo nº 01, de fls. 164/5 e fichas Razão de fls. 150 a 153), assim como, as variações cambiais passivas*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*(somatório das colunas F, I e J do Quadro Demonstrativo nº 1, de fls. 164/5), conforme previsto no artigo 191 do RIR/80, de um lado, e de outro, lançar Imposto de Renda Retido na Fonte, a razão de 25%, incidente sobre a parcela indevidamente remetida ao exterior (coluna E do Quadro Demonstrativo nº 1 de fls 164/5), como tributação exclusiva na Fonte, com infração ao artigo 555 do RIR/80, combinado com o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 (fichas razão fls. 156 a 163).*

*Abordando especificamente o mesmo tema, citamos os seguintes Acórdãos:*

*Ac. 1º CC 101-72.727/81 e 72.812/81: "As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões só constituem autênticas despesas quando comprovada a efetividade da prestação de serviços que lhes daria causa para torná-los devidos".*

*Ac. 1º CC 105-1.453/85: "É insuficiente a comprovação de pagamento de despesa, através de cheque nominativo cruzado, endossado em preto, quando se evidencia, pelo conjunto de elementos do processo, que os serviços não poderiam ser prestados e não há comprovação de efetiva prestação".*

*Ac. 1º CC 105-1.315/85: "Para que a despesa possa ser aceita como dedutível é necessário que a documentação que lastreia os lançamentos se constitua em documentos fiscais emitidos por terceiros, não basta a alegação de utilização de rede de distribuidores".*

*Muito embora a caracterização do ilícito já esteja clareada, acreditamos que, suplementarmente, mais duas colocações venham reforçar o argumento exposto, a primeira, em obediência a esta linha de raciocínio, de que a comissão interna para o mesmo fim, obsta a externa e, a segunda, de que salvo melhor juízo, a NOVABRAS, GVD e SERVICES LTD., formam um grupo homogêneo, cuja confirmação sobre a empresa das ilhas Cayman, já foi solicitada via Itamarati.*

*Ao final, mais a título ilustrativo, a autuada em uma de suas manifestações (item "n" de fls. 213) alegou a desnecessidade em arquivar documentos não dizem respeito à contabilidade, porém, o próprio Código Comercial Brasileiro, no artigo 10, inciso III, refere: "Conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e demais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhe possam ser relativas."*

*Des. Túlio*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 224 a 234, em 13 de janeiro de 1995, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 261 a 270):

*"COMISSÕES A AGENTES NO EXTERIOR*

*São indedutíveis valores pagos a título de comissão a agente no exterior, se não demonstrado de forma cabal que os serviços de intermediação tenham sido efetivamente prestados. A evidência de que os pagamentos foram*

*autorizados por autoridade cambial não elide a investigação fiscal quanto à legitimidade e efetividade das supostas despesas.*

*NOTA FISCAL "FRIA"*

*Diante da insuficiência de elementos probatórios da acusação, elide-se o valor correspondente da base de cálculo da exigência.*

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE*

*Fatos geradores posteriores à vigência da Lei 7.713/88: o lançamento em causa não tem suporte, uma vez que calcado no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 - Parecer PGFN/CAT 736/95."*

Cientificada dessa decisão em 09 de abril de 1996, a empresa protocolizou recurso a este Conselho, no dia 07 de maio de 1996, sustentando as seguintes razões:

*"Em primeiro lugar, é indispensável realçar o fato de que a d. autoridade julgadora de primeiro grau examinou todos os ângulos da acusação concernente às comissões afastando-os todos pela insuficiência de prova, que permaneceu inconclusiva mesmo após a determinação de diligência pela autoridade preparadora.*

*A acusação inicial restou transformada em outra, vale dizer, em falta de comprovação da prestação efetiva dos serviços no período objeto da ação fiscal.*

*Ora, ao examinar a matéria fática e rejeitar os argumentos de acusação, a d. autoridade recorrida não podia eximir-se do pronunciamento*

*Fls. 261*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

*relativamente à conseqüente inaplicabilidade da multa qualificada. Menos ainda ao extravagante argumento de que a multa não foi impugnada, posto que se a acusação em que ela se fundava foi objeto de veemente objeção e acabou rejeitada pela decisão singular.*

*O único fundamento adotado pela digna autoridade julgadora de primeira instância consiste na alegada insuficiência da prova apresentada pela empresa para demonstrar que as intermediações ocorreram no período alcançado pelo fisco.*

*Quaisquer que sejam as necessidades documentais em regra exigíveis para lastreamento dos lançamentos contábeis das empresas, não é factível alterar as regras vigentes no comércio externo.*

*É na verdade impensável que o exportador brasileiro possa exigir de seus parceiros e agentes no exterior um comportamento que não se insere no campo da normalidade, e que implica desistir da agilidade que caracteriza esse mercado.*

*A empresa argumentou, em sua defesa, que não se pode exigir contratos escritos com os agentes, se os próprios contratos de venda por ele negociados não são escritos. As tratativas nesses negócios se perfazem por telefone, fax, e meios similares, hoje mais em voga o recurso à Internet.*

*Com efeito, o Parecer JCF 8, da Consultoria Geral da República, publicado no D. O. de 12.11.92, reproduz o Parecer PGFN nº 149/92, onde se lê:*

*"39. Aliás, na prática do comércio internacional, não chega a se formar propriamente contrato, mas fax ou telex sumários só com menção ao produto, e às vezes preço (em regra catálogo) e raramente cronograma de entrega e pagamento, sempre "a confirmar" e sem as outras cláusulas normalmente encontradas nos instrumentos contratuais.*

*40. O contrato epistolar é válido. Mas normalmente não se chega a formá-lo. É fato que grande parte deles é afinal cumprido (...)"*

*Não é possível, em matéria tributária, a adoção de pesos e medidas diferentes. Se o comércio internacional tem por característica essa informalidade documental e essa extrema agilidade, não se coaduna com o Direito nem com a Lógica qualquer pretensão de que os exportadores brasileiros disponham de documentos formais e contratos escritos."*

Este é o relatório.

*Assinado*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

**V O T O**

**Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora**

Recurso tempestivo e assente em lei, deve ser conhecido.

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

O auto de infração está fundado na falta de comprovação da efetiva prestação de serviços enquanto que a autoridade recorrida não aceita as Guias de Importação como prova de pagamento. As realizações das exportações, portanto, não foram questionadas pelo Fisco e, por consequência, fora estão da apreciação deste Colegiado.

A matéria comporta, pois, exclusivamente questão de prova.

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

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

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

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

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

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

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

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

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

*"Aspectos Fáticos e Considerações Finais*

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

*Em suma, cumpre examinar, sob a ótica fiscal, se as despesas atendem aos requisitos impostos pela lei tributária para compor, ou não, a base de cálculo do IR, exame que constitui prerrogativa da Secretaria da Receita Federal, não de outros órgãos, como quer a contribuinte. O art. 950 do RIR/94 (equivalente ao art. 641 do RIR/80) não deixa dúvidas:*

*'Art. 950. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio do*

*contribuinte (Lei nº 2.354/54, art. 7º e Decreto-lei nº 2.225/85).'*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

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

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

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

*'é aplicado para designar a remuneração ou a pagar, que se promete à*

*pessoa, a quem se deu comissão ou encargo de fazer alguma coisa por sua conta.*

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

*Não é demais lembrar o axioma jurídico - o qual, aliás, inspira o art. 17 da introdução ao Código Civil - de que 'a convenção particular não derroga o direito público'. Ignora-se onde a autuada obteve arrimo para dar a entender de que a legitimidade de despesas com comissões pagas a agentes no exterior se possa comprovar de forma distinta - isto é, menos exaustiva - comparativamente a despesas havidas no âmbito da economia nacional."*

A matéria relativa a comissões pagas pelo agenciamento das exportações, tem sido objeto de decisões por parte deste Conselho no sentido de reconhecer a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior.

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

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

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

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

*fa. 10.13*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11065.000963/96-81  
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.201

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

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

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997

  
**MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - RELATORA**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

**O CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA: -**

Objeto do recurso é a reforma da decisão proferida pelo Sr. Delegado Regional de Julgamento da DRJ/Porto Alegre (RS), junto ao processo nº 11065/000.963/96-81, cujo recurso recebeu o nº 113096, que sustentou o lançamento de ofício na parte em que despesas de comissões relativas a agentes situados no exterior foram glosadas por falta de comprovação de seu pressuposto. Tenho-o por procedente em parte.

Em síntese, a recorrente (NOVABRAS TRADING S/A) defende a tese de que no comércio internacional é tamanha a informalidade das relações inter partes que em regra as operações não são acobertadas por contratos escritos, mas convencionadas através de telefonemas, documentos via fax e meios similares, inclusive correio eletrônico via Internet (atualmente), asseverando que se trata de regra não factível de ser alterada a fim de lastrear os lançamentos contábeis. Alega em sua defesa que o DECEX (ex-CACEX), ao autorizar as remessas para os agentes externos não exige a apresentação de contrato escrito nem qualquer prova da prestação dos serviços, cuja autorização constitui atestado de normalidade, e por isto não tem cabimento a exigência feita pela Receita Federal. Para melhor sustentar a sua tese transcreve os itens 39 e 40 do Parecer JCF 8, da Consultoria Geral da República, que reproduzindo o Parecer PGFN 149/92 analisa aspectos relativos ao deferimento do pedido de crédito-prêmio de exportação, segundo o qual no comércio internacional não chega a formar-se propriamente contrato, mas fax ou telex sumários, de forma simplificada; faz menção ao contrato epistolar, como válido e considera que nem sempre se forma, sendo certo que grande parte dele é cumprido.

Eis um resumo do recurso relativo à essência do lançamento.

A recorrente ainda se insurge contra a manutenção da penalidade exacerbada, consequência da glosa das aludidas despesas, eis que a fiscalização entendeu tratar-se procedimento fraudulento. Pretende seja afastado tal gravame. Para tanto, parte do pressuposto de que a autoridade julgadora, ao alterar os fundamentos da acusação fiscal, afastou a caracterização da fraude mediante exclusão das imputações pertinentes, mas, por equívoco, manteve a exigência da multa agravada. Aduz, ainda, que, mesmo sem ter-se manifestado em sua impugnação contra o agravamento da sanção esta deveria ser abrandada, por coerência do tratamento que lhe foi dispensado pela autoridade recorrida.

De resto, contesta a exigência de juros de mora com base na TRD correspondente ao período anterior ao mês de agosto de 1991.



Pois bem.

Preambularmente, se fazem indispensáveis certos esclarecimentos, para melhor condução da presente declaração de voto.

De começo, não me parece que a recorrente nem seu staff tenham bem interpretado a decisão monocrática. A uma porque jamais houve a alegada modificação do suposto de fato que ensejou o lançamento de ofício, eis que, segundo o documento que instrui o auto de infração, intitulado **"TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONCLUSÃO FISCAL"**, frise-se, muito bem elaborado pelos Fiscais autuantes, consta à fl. 0218, verbis: **"Desta forma, os valores pagos a título de comissão (conforme Quadro Demonstrativo nº 1 de fls. 164/5), remetidos para os agentes estabelecidos nos Paraísos Fiscais, constituem mera liberalidade da empresa comercial exportadora, por falta de comprovação de sua contratação e realização efetiva, ..."** (grifei), enquanto que a decisão ficou assim ementada:

**" COMISSÕES A AGENTES NO EXTERIOR**

**São indedutíveis valores pagos a título de comissões a agente no exterior, se não demonstrado de forma cabal que os serviços de intermediação tenham sido efetivamente prestados. A evidência de que os pagamentos foram autorizados por autoridade cambial não elide a investigação fiscal quanto à legitimidade e efetividade das supostas despesas."**

Ora, demonstrar cabalmente a realização de um ato ou fato implica, necessariamente, **provar de modo satisfatório, definitivo, indubitado, hábil e idôneo** a realização desse fato, o que dá na mesma em relação ao enunciado acima transcrito, extraído do termo fiscal, sobre o que a Fiscalização se empenhou durante todo o tempo em que seus trabalhos foram desenvolvidos.

Para que não parem dúvidas sobre o fundamento que norteou a decisão "a quo", vejamos sua conclusão, no item 40, à fl. 0270, onde consta o seguinte escólio da Resolução CFC nº 530-81, de 23.10.81:

**' Os atos e fatos administrativos devem estar consubstanciados em registros apropriados. Qualquer que seja o processo adotado para tais registros, *devem ser sempre preservados os elementos de comprovação necessários à verificação não só quanto à precisão como à perfeita compreensão das demonstrações contábeis.*'** (o grifo consta da decisão).



Como se vê, não faz qualquer sentido afirmar que o julgamento em primeira instância tomou rumos diversos do pressuposto básico do lançamento.

Em segundo lugar, não houve descaracterização da fraude por aquela autoridade, porque, conforme fundamentou seu decisório à fl. 0271, no item 49:

**“ A autuada, todavia, não fez qualquer restrição a aplicação de multa qualificada (de 150%, conforme inciso III do 728 do RIR/80 e de 300%, consoante art. 4º inc. II da Lei 8.218/91). Diante de seu silêncio, e considerando o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, deixa-se de apreciar a adequação, nos termos do conjunto probatório dos autos, do agravamento da multa de ofício.”**

Vale dizer, trata-se de questão sobre a qual a autoridade julgadora não foi provocada quando da instauração do litígio. Para tanto, deveria a impugnante manifestar-se expressamente. Nesse sentido, dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 (com a inovação introduzida pelo artigo 1º da Lei nº 8.846/93):

**“ Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário. ”**

Insta observar que, desde agora, que, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, cuja inobservância acarreta a superação da instância de origem, esta questão, a princípio, não pode ser apreciada pelo Colegiado.

Esclarecidas estas dúvidas, passemos à análise da questão de fundo: a glosa das despesas de comissões. Não sem antes tecermos um breve panorama acerca dos principais acontecimentos que marcaram o relacionamento entre os autores do lançamento e o sujeito passivo.

Tudo começou quando da apreensão de documentos na pessoa jurídica GVD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, coligada da recorrente, em 12.11.91, motivada pelos significativos valores de comissões pagos por esta. Em seguida, Agentes Fiscais da Receita Federal lavraram o Termo de Início de Ação Fiscal de fl. 02, cuja ciência deu-se em 13.10.94, pelo qual foram solicitados os elementos inicialmente julgados necessários às verificações fiscais, relativos ao período de 1989 e 1990, dentre eles se

incluindo os documentos que serviram de base à escrituração contábil e fiscal da recorrente.

Seguiu-se o Termo de Intimação de fl. 0022, pelo qual a Fiscalização intimou a recorrente a informar detalhadamente sobre o relacionamento que mantinha com a empresa SERVIÇOS LTD. P.O. Box 705, Gran Cayman, Cayman Island, juntando documentos que comprovassem, satisfatoriamente, os motivos das remessas de comissões para a referida empresa, ao que foi respondido tratar-se de agente perante os importadores estrangeiros, seus clientes, cujos serviços eram necessários à viabilização do comércio internacional, e que em razão de ordem prática o inter-relacionamento operacional (recorrente versus agente estrangeiro) dava-se através da GVD, sua coligada, por ser ela quem desenvolvia toda a parte técnica do produto (calçados).

Como a intimada não apresentou os documentos solicitados, nova intimação foi lavrada, em 31.10.94, reiterando a anterior, exigindo-se da mesma, **"IMEDIATAMENTE"**, os documentos antes solicitados, tais como: contratos; pedidos, correspondências ou outros documentos que comprovassem a existência efetiva das operações com a precitada empresa, *"posto que o atendimento não foi considerado satisfatório"*.

A resposta (fl. 0027) desacompanhada de qualquer documento, sequer os *"outros documentos"* conforme consta da referida intimação fiscal, limitou-se a corroborar a anterior, em que a pessoa jurídica fiscalizada informa que a intermediação dos serviços junto à SERVICES LTD. é feita pela sua coligada GVD, pelas razões antes apresentadas, esclarecendo que, *"a exemplo do que ocorreu com as outras exportadoras, os documentos respectivos são aqueles constituídos de guias comprobatórias das remessas efetuadas para a agente, escudadas em faturas de negócios efetivamente realizados, tudo lançado contabilmente e à absoluta disposição de Vossas Senhorias."*

À fl. 0028 consta o Termo de Intimação pelo qual a recorrente foi instada a apresentar documentos (não diretamente relacionados com as comissões), referentes aos anos-calendários de 1989 a 1993 e à pessoa jurídica e seus sócios, contador e gerentes.

Complementando as informações prestadas em relação aos termos de intimação datados de 26 e 31.10.94, a recorrente apresentou novos esclarecimentos (fls. 0029/0030) à Fiscalização, alegando, em resumo, que seu relacionamento com a empresa estrangeira SERVIÇOS LTD. era antigo e já havia se extinguido, o qual sempre ocorreu através da GVD, que contratava as exportações por ele realizadas, e objetivando atender bem às intimações, continuou diligenciando em busca de maiores dados, informações e



documentos, e graças à memória de um dos funcionários da coligada GVD conseguiu localizar um dos contratos firmados com a mesma (GVD) e com SIMPEX IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A (que precedeu a recorrente), o qual se encontrava de posse da DRF/Novo Hamburgo, e faz prova do longo tempo de atuação da SERVIÇOS LTD. como mediadora dos negócios, pois data de 01.10.85. Diz mais, que está apresentando cópia autêntica da rescisão do contrato de agenciamento com a referida empresa estrangeira e que os advogados da GVD estão diligenciando junto aos daquela a fim de conseguir cópias das correspondências enviadas pela mesma à GVD, *“eis que esta não as conservou, por não se tratarem de documentos contábeis, além disso, sabidamente os documentos recebidos via fax com o tempo tornam-se ilegíveis.”*. Em seguida diz estar anexando cópia da correspondência enviada por um dos advogados da GVD, conforme alegado, que está diligenciando junto aos importadores no sentido de obter mais elementos que possam satisfazer às solicitações fiscais, requerendo prazo de trinta dias a fim de concretizar tais diligências.

Seguiu-se o Termo de Esclarecimentos de fl. 0051, prestados por funcionário da Contabilidade da recorrente, acerca dos procedimentos inerentes à comercialização dos produtos exportados por ela, cujos termos foram negados pelo declarante através da correspondência de fl. 0052 dirigida aos Auditores Fiscais empenhados na ação em comento.

Tendo a Fiscalização constatado a existência de outra empresa do exterior beneficiária de comissões, foi lavrado o Termo de fl. 0054, para que a fiscalizada confirmasse os pagamentos à mesma e apresentasse os documentos pertinentes, tendo a intimada respondido nos mesmos termos que em relação à SERVIÇOS LTD., quanto ao relacionamento, e esclarecido que o mesmo se dava através de outra empresa: OXFORD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. Informou, ainda, que, além das companhias estrangeiras até então citadas, em relação ao período aludido, pagou comissões para mais três (cujos nomes estão à fl. 0062). Às fls. 0055 a 0060, cópias de nota fiscal de serviços prestados pela OXFORD e de cheques referentes aos pagamentos feitos pela recorrente a esta.

Seguiram-se diversos documentos acostados às fls. 0063 a 0163 (correspondências, contratos, esboços de produtos, Guias de Exportação e Contratos de Câmbio constando comissões de agentes no exterior, razões contábeis e outros, ambos relacionados às comissões glosadas, que juntamente com elas foram glosadas as variações cambiais correspondentes).

Finalmente, foi lavrado o auto de infração, não só por falta de comprovação adequada relacionada às comissões pagas a empresas no exterior, como

também por ter sido constatada a utilização de nota fiscal inidônea relativa a despesa com prestação de serviços, cuja irregularidade foi sanada por ocasião de diligência realizada pela repartição de origem.

Em síntese, pois, os principais fatos pelos quais se verificou o estabelecimento da relação jurídica cuja controvérsia ora nos vem à apreciação.

Em tema de imposto de renda, observada a natureza das infrações à legislação tributária, prevalece a regra segundo a qual cabe ao Fisco o ônus da prova da acusação de que o sujeito passivo omitiu receitas ou rendimentos; ao sujeito passivo cabe a prova de que os custos e as despesas contabilizados efetivamente ocorreram, em toda a sua plenitude.

Mário Pugliesse, citado por Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. LTR, SP, p.90), manifesta a seguinte conclusão acerca da regra processual da carga da prova:

**“ No processo tributário, estabelece-se, assim, uma situação peculiar, na qual o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito, encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a errônea do lançamento executado pela administração.”**

Vimos de ver, por tantas vezes a recorrente foi intimada a provar, mediante a apresentação dos documentos pertinentes, até mesmo por “outros documentos”, a efetividade dos serviços de agenciamento por parte das empresas, que diz serem necessários à concretização de suas vendas para clientes situados no exterior. E em que pese a menção a documentos via fax, limitou-se a dizer que eles se tornam ilegíveis com o tempo, quando, ainda assim, deveria tê-los exibido à fiscalização. O argumento de que não são documentos contábeis não colhe a favor de ninguém, tampouco da recorrente, pois este é um conceito muito amplo, eis que documento contábil é todo aquele capaz de corroborar os registros dos fatos contábeis, o que não exclui a cópia, desde que hábil e idônea relativamente ao fato registrado.

E em que pesem as “diligências” alegadas no sentido de obter os documentos solicitados, a recorrente nada de interessante trouxe ao processo nesse sentido, seja durante a ação fiscal, seja por ocasião da impugnação, seja, finalmente, perante este Colegiado. E sobre as tais diligências, inclusive com a alegada participação de



advogados, a recorrente jamais interferiu diretamente, pois, tal como em seus esclarecimentos aos termos de intimação, onde alega que todos os seus negócios no exterior eram intermediados pela coligada GVD, ditas providências foram tomadas por esta, nunca por ela, que sempre esteve no polo passivo da relação estabelecida em razão da ação fiscal; quem estava sob a mira do Fisco não era a GVD, mas sim a Novabras Exportação Ltda. (Novabrás Trading S/A), logo, qualquer providência no sentido de atender à Fiscalização caberia unicamente a esta. É uma forma de tentar livrar-se da responsabilidade que somente a ela pertencia, ainda que a GVD fosse sua coligada.

Este mister de sua responsabilidade, sobre provar ela mesma mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos a relação com os agentes externos e a efetividade dos serviços prestados decorre de lei. E assim sendo, impõe-se a sua apresentação ao Fisco quando solicitada a fazê-lo. Nesse sentido, dispõe o artigo 165 do RIR/80:

**“ Art. 165 - A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”**

As referências costumeiramente feitas ao princípio da legalidade, notadamente o da tipicidade fechada, não têm por escopo apenas evitar tributações ilegítimas, mas também o de impor aos contribuintes a obrigação de cumprir fielmente a lei. Afinal, quem pode mais geralmente pode o menos. Descumprida a regra, autorizado está o Fisco a aplicar o corretivo adequado, com a cobrança do tributo escamoteado. A falta de prova da ocorrência de fatos que reduziram o resultado tributável dá à Fiscalização a autoridade para glosar os seus valores e aplicar a correspondente imposição fiscal.

Outra questão que se coloca acerca do tema aqui tratado é que, na medida em que a recorrente pretende estabelecer regra de exceção ao comércio internacional, alegando a inexistência de contratações escritas ou de qualquer documento capaz de servir de prova aos lançamentos contábeis das comissões que diz ter pago aos agentes no exterior, avulta a pretensão de introduzir alteração na legislação tributária e comercial, por representar, tal desiderato, mais um método de interpretação da legislação tributária além dos enunciados pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional, onde até o presente momento não contempla o que se baseia nos usos e costumes. Sobretudo com o objetivo de atribuir a estes o poder de transformar o ilegal em legal. De outro lado, na Lei Comercial, caso prevalecesse essa tese, a força probante dos livros comerciais seria relativa, em se tratando de comissões pagas a agentes no exterior, e quiçá abrisse



ensanchas para outras rubricas redutoras de resultado. Nada mal para um país onde as forças econômicas estão sempre em busca de certos "planejamentos" tributários para reduzir o valor da obrigação principal.

Felizmente trata-se apenas de mera especulação da recorrente, que nenhuma sustentação possui, na tentativa vã de eximir-se do cumprimento de suas obrigações fiscais.

Quando o legislador fez constar do texto do par. 1o. do art. 9o. do D.L. no. 1.598/77 que a escrituração faz prova em favor do contribuinte relativamente aos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza ou conforme definição em lei, deixou claro que os livros comerciais, por si só, não bastam. É necessário, e a recorrente bem o sabe, que os assentamentos sejam feitos à vista dos documentos que lhes embasarem, os quais devem historiá-los segundo suas características principais, de modo a não deixar dúvida quanto aos fatos registrados, devendo ser conservados em ordem e em boa guarda enquanto não prescritas eventuais ações a eles pertinentes, como dito acima.(grifei).

O Insigne Professor de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, João Eunápio Borges, em sua Obra "Curso de Direito Comercial Terrestre", 5a. ed. Forense, 1976, à pág. 246, lecionando acerca da eficácia probatória dos livros comerciais, salienta que:

**" Os livros comerciais extrínseca e intrinsecamente regulares ainda fazem prova plena em favor de seu dono 'contra pessoas não comerciantes', se os assentos forem comprovados 'por algum documento que só por si não possa fazer prova plena', como dispõe o no. 3 do art. 23."**

Segundo as lições do mestre, a lei não se contentou com os documentos que mostrem a simples natureza das transações, tampouco eximiu de prova os comerciantes em razão das peculiaridades de seu comércio, sendo, pois, necessário que o mesmo possua qualquer documento que se relacione diretamente com o fato contabilizado, do qual ele (o documento) constituirá ao menos um princípio de prova do respectivo fato registrado em seus livros comerciais. Ressaltou, ainda, que **"assentos e documentos se completam, resultando a plenitude da prova do concurso indispensável de ambos"**.

Ora, na espécie sub judice, a recorrente não logrou produzir em toda sua plenitude, de maneira satisfatória, convincente, segura, a prova necessária à legitimação das despesas de comissão a agentes no exterior de modo a corroborar os assentos contábeis. Portou-se, isto sim, de maneira totalmente desinteressada quando



intimada pela Fiscalização, transferindo, o tempo todo, sua responsabilidade para terceiros. De convir que a recorrente não só deixou implícita a incapacidade de provar como acabou por confessar a inexistência de provas.

Não há dúvida de que as comissões constituem autênticas despesas. Todavia, desde que devidamente comprovada a efetividade da prestação dos serviços que lhes deu causa. Impossível a aceitação de sua dedutibilidade para efeitos tributários se não realizada esta prova ou se de maneira capenga, insatisfatória, como certos documentos apresentados pela recorrente durante a ação fiscal e que nada lhe favorecem nesse sentido.

Outras abordagens devem ainda ser feitas, para que não paire qualquer dúvida acerca da improcedência do recurso.

A primeira diz respeito ao documento de fl. 0066. Trata-se de um contrato de agenciamento onde consta como agente SERVICES LTD. e como objeto "todos os pedidos intermediados no Brasil através da GVD".

Tais são as indagações que se colocam acerca desse documento, relacionados a outros fatos aduzidos no processo: se, como alegou a recorrente à fiscalização reiteradas vezes, a relação com o agente SERVICES era intermediada pela GVD e este contrato reza sobre tal intermediação, por que a recorrente não obteve da GVD as provas solicitadas diversas vezes pela Fiscalização? Afinal, era necessária a interferência do agente estrangeiro? Por que dois agenciadores de negócios quando um (GVD) já se relacionava com as empresas de fora na medida em que intermediava pedidos? Estas questões deveriam ter sido esclarecidas pela recorrente na fase de fiscalização, pois que instada a tal mister jamais se manifestou objetivamente; ainda que na fase contenciosa. Se considerarmos, conforme consta da Informação Fiscal, à fl. 0249 e do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, à fl. 216, a evidenciação de um grupo homogêneo formado pela recorrente, GVD e SERVICES LTD. (fato não contestado pela recorrente), aliado à declaração de fl. 0051, em que o declarante diz que o Diretor-Presidente da GVD residia na Suíça e **"é quem faz o primeiro contato com o importador para que ele visite a empresa e escolha o seu modelo"**, a conclusão a que se chega é que não havia necessidade de agenciamento pelas empresas estrangeiras, o que indicia a inexistência da efetivação dos serviços a elas relacionados pela recorrente, e por conseguinte a impossibilidade de ser comprovada, mediante documentos hábeis a sua materialização tal como contabilizados. Ainda há que considerar que no aludido contrato, em seu item 3. Objeto, aparece um certo E.S.O (não esclarecido de quem se trata) colocando o agente "SERVICES" (?) onde este aparece entre aspas, o que sugere tratar-se de eventuais códigos ou cognomes relacionados às remessas de comissões para o exterior. Sobre isto, de certa forma, também se manifestou a Fiscalização, mas a recorrente preferiu silenciar-se.



A segunda abordagem interessante é a que se refere às considerações apresentadas a pedido da recorrente, pelo Sr. M.V. Pratini de Moraes.

Seu signatário parece não ter compreendido muito bem o objetivo da solicitação. É que, inobstante considere ser factível a intermediação no comércio exterior por parte mesmo de agentes lá situados, em nenhum momento admite que tais relacionamentos não precisam ser comprovados. Uma coisa é ser admissível, necessária. Outra é provar a sua efetivação. Não basta falar em tese. É fundamental que o seja em espécie.

Outro enfoque é o que atine ao Parecer da Consultoria Geral da República, cuja transcrição no recurso parece ter por escopo o convencimento de que não há necessidade de se produzir qualquer documento comprobatório nas relações comerciais com países estrangeiros, de sorte que, se assim admitido por este Colegiado, a recorrente não estaria obrigada a possuí-los nem apresentá-los ao Fisco quando intimada a fazê-lo, a fim de comprovar a efetiva prestação dos serviços pelas referidas empresas.

A alegada “informalidade documental” e a “extrema agilidade”, como características do comércio internacional, segundo inferência da recorrente extraída do referido Parecer, de fato, conforme diz, não se coaduna com o Direito nem com a Lógica. Isto já foi bem demonstrado à epígrafe, sobretudo em relação ao Direito Tributário e ao Direito Comercial, afrontados pelo seu procedimento irregular. Sendo a lógica “a ciência do dever das ações intelectuais”, o seu objeto consiste, pois, em orientar a ação do intelecto, ou seja, “dirigir o ato da razão”. Como admitir, então, ser lógico, que o comportamento do contribuinte que pratica ilícitos fiscais, infringindo normas de conduta determinadas expressamente por lei, é, ao mesmo tempo, razoável ? Afinal, segundo o princípio da não contradição dos conceitos, uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo.

Mais a mais, aquele Parecer, que se destina a desburocratizar procedimentos referentes à concessão de crédito-prêmio às exportações, não se aplica ao caso vertente, pois trata exclusivamente de relações comerciais entre comerciantes, não entre estes e seus agentes, eis que alude a produtos, preço, cronograma de entrega, nunca a comissões. E ainda que fosse extensivo às despesas de comissões de agentes (somente para argumentar) não isenta a pessoa jurídica de provar, ainda que mediante documentos em fax ou telex sumários conforme mencionados. E a recorrente, vimos de ver, nem isto logrou trazer aos autos de maneira satisfatória.

Por último, sobre as alegações acerca do papel da CACEX (atual DECEX), não é difícil perceber, como já se pronunciou a autoridade recorrida, que a relação entre esse órgão e as empresas sujeitas ao seu controle não implica verificação dos atos praticados por elas em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita



Federal, onde se inclui o imposto de renda. Sua missão consiste apenas em controlar o fluxo do comércio internacional nas relações em que o Brasil é parte. Mais nada. A fiscalização dos tributos federais, contudo, cabe à Receita Federal, através de seus Auditores, a quem incumbe verificar a regularidade dos atos praticados pelos contribuintes perante a legislação de cada imposto e contribuição. Não se trata, pois, como diz a recorrente, de dois pesos e duas medidas.

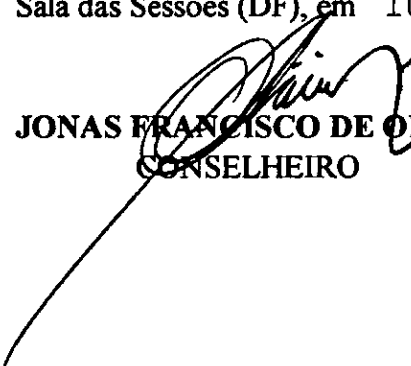
Ainda que superficialmente tratado o tema da glosa das comissões, dou por encerrada a declaração de voto, nesta parte.

Quanto à exasperação da multa, não obstante tratar-se de questão preclusa, entendo ser incabível a reforma da decisão. Afinal, na medida em que a recorrente cometeu aquela irregularidade durante quatro exercícios (1990 a 1993), portanto de forma costumeira e vezeira, com certeza visou as suas consequências negativas na apuração dos respectivos resultados, restando mais que caracterizada a fraude pela presença marcante do dolo.

Finalmente, quanto à TRD, assiste razão à recorrente, conforme vem decidindo este Colegiado e já admitido pelo Governo Federal com a edição do Decreto nº 2.194/97 e IN SRF nº 32/97.

Portanto, o meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso para que sejam excluídos do crédito tributário apenas os juros de mora equivalentes à TRD do período anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões (DF), em 10 de junho de 1997.

  
**JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA**  
CONSELHEIRO

### JUSTIFICATIVA DE VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES:

Tomo conhecimento do recurso por ter assente em lei e ser tempestivo.

Preliminarmente, não se operou a decadência do crédito tributário porque não houve pagamento do imposto reclamado pelo fisco e, nesse caso, não se pode cogitar de sua homologação. A homologação, de que trata o art. 150, § 4º, do CTN, é do pagamento e não do procedimento. Em consequência, o lançamento desse crédito tributário se fez por lançamento de ofício, cuja contagem do prazo de caducidade conta-se de acordo com a regra geral insita no art. 173 da referida lei nacional. Esse, em síntese, o entendimento da maioria dos Conselheiros dessa Câmara, consoante se verifica em diversos acórdãos, dentre outros, o Ac. nº 107-04.038, de 15/04/97.

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

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



Prescreve o dispositivo:

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

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

O Código Comercial Brasileiro, no mesmo sentido, alarga essas modalidades ao referir-se, em seu Título V - Dos Contratos e Obrigações Mercantis (arts. 121 e seguintes) aos livros comerciais, e ali especifica ainda mais esses meios ao citar os escritos particulares e a correspondência epistolar. Nos arts. 130 e 131, prescreve forma de interpretação dos contratos em que consagra o primado da boa-fé e os usos e costumes.

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

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

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

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

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

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

PROCESSO Nº.: 11065/000.963/96-81  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.201

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

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

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

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

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

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

Assim diz o Decreto-lei:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros

e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova."

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

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

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

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

Na documentação acostada, verifica-se a relação entre comitente e comissários que autoriza a convicção de que essa intermediação efetivamente ocorria. Nem todos os contactos entre eles, todavia, podem ser formalizados diante das práticas

internacionais de comércio, como esclareceu a empresa e o confirma o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, citado no recurso. E exatamente, por isso, é que, ao referir-se à prova dos registros contábeis, o at. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 condiciona sua exigência à natureza dos fatos.

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

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

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

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

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

Nisso discordo do ilustre julgador.

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

Os mencionados artigos da Lei Nacional dispõem:

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

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

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

I- à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

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

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

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

Se não tivesse ladeado a questão, o julgador teria

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

Nem como presunção comum, de homem ou "hominis" a ilação é válida, pois se presta a conclusões antípodas. Tanto poderia ter esse destino como ser apenas condição exigida pelos comissários no exterior, por economia tributária em seus países, sem embargo dos serviços terem sido prestados. Como preleciona Moacyr Amaral Santos, em sua consagrada obra "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", Editora Max Limonad, 1962, pág. 395, a aceitação das presunções requer que sejam graves, precisas e concordantes. Diz o consagrado e saudoso mestre: "Conquanto seja o juiz livre na formação do seu convencimento fundado nas presunções que extrair, andarás sempre com elogiável prudência se considerá-las nos seus caracteres de gravidade, precisão e concordância antes de dar-se por convencido. A delicadeza da prova por presunções de homem recomenda ao juiz valer-se do critério, aconselhado pela doutrina, acolhido por várias legislações e calcado em experiência milenária, de estabelecer convicção quando as presunções sejam graves, precisas e concordantes: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado."

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

47

PROCESSO Nº.: 11065/000.963/96-81  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.201

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

Face ao exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES