



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

Processo nº 11065.005420/2008-18
Recurso nº 914.393 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.923 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ- Glosa de custos e despesas
Recorrente INDÚSTRIA DE CALÇADOS E ARTEFATOS CARIRI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Ementa:

GLOSA DE DESPESAS COM COMISSÕES PAGAS A AGENTE NO EXTERIOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas operacionais está condicionada não apenas à necessidade às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora, como também devem ser escrituradas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, que demonstrem a efetividade da operação.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS. EFETIVIDADE. DEDUÇÃO COMO PERDA.

Não tendo sido efetivamente prestado os serviços contratados, ainda que à revelia da vontade da contratante, a despesa não pode ser deduzida. A dedução como perda impõe a adoção dos procedimentos judiciais necessários ao recebimento do crédito, e da observância dos prazos legais para o seu reconhecimento.

CSLL. IMUNIDADE. LUCROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras, incidindo sobre eles a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

COFINS. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA. INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOB O REGIME NÃO CUMULATIVO.

As bases de cálculo estabelecidas pelas leis nº 10637/2002 e 10833/2003 que incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação, não contém o vício de inconstitucionalidade declarado pelo STF em relação ao art. 3º da Lei 9.718/1998, sendo devidas as contribuições apuradas sob o regime da não cumulatividade calculadas sobre as receitas financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** do primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Eduardo de Andrade, Paulo Roberto Cortez, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Marcio Rodrigo Frizzo.

Relatório

INDÚSTRIA DE CALÇADOS E ARTEFATOS CARIRI LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 10-306.148, de 31 de março de 2011, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

A recorrente foi cientificada do auto de infração relativo ao IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, no valor de R\$ 5.293.962,89. Irresignada, impugnou tempestivamente o lançamento, instaurando a fase litigiosa do presente processo administrativo fiscal.

Suas alegações foram sintetizadas no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

Glosa de despesas operacionais – comissões sobre vendas no mercado externo

Afirma que realizou as exportações aos clientes Bennet Footwear e Trend Marketing, e o fez mediante a condição indispensável de que pagasse as comissões aos agentes de tais empresas no exterior, sendo despesas necessárias a operação do negócio, sendo passíveis de dedução para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Da alegação da caracterização das despesas dedutíveis para fins de dedução do IRPJ e da CSLL

Inicialmente, faz diversos esclarecimentos em torno dos requisitos necessários à dedutibilidade de despesas. Concluiu que as comissões pagas aos agentes no exterior são passíveis de dedução, cabendo ao seu pagador a demonstração do efetivo dispêndio das quantias, a comprovação de que houve a exportação e que o pagamento se refere às comissões. Esses requisitos foram todos demonstrados pela documentação acostada aos autos do procedimento fiscal. Todavia, anexa cópias da integralidade dos registros das exportações perante a Receita Federal ao longo dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, bem como borderôs bancários que confirmam não só a exportação, como também demonstram os pagamentos das comissões aos agentes. As planilhas apresentadas espelham os dados contidos nesses documentos, referindo o cliente (importador), o número da fatura emitida, o valor da exportação, o percentual devido a título de comissão e agente no exterior beneficiado pelo negócio.

Esclarece que ao final do ano-calendário de 2003, a Bennet Footwear passou a realizar as suas importações de calçados valendo-se dos serviços de uma *Trading*, denominada de Whalsay. Conseqüentemente, todas as exportações passaram a ter sua documentação – Fatura Comercial, Registro de Exportação (RE) perante o SISCOMEX, borderô de cobrança bancária e outros emitidos contra a Whalsay Trade S/A. As exportações para a Whalsay eram implementadas por conta dos pedidos de calçados da Bennet Footwear, conforme relatado pela Fiscalização. Todas as faturas emitidas contra a Whalsay continham o nome Bennet Footwear Group LLC, e em alguns casos, o nome do importador Trend Marketing, cliente da própria Bennet.

Da alegação da caracterização do agenciamento de negócios por parte de Fellmer S.A. e de Roymix Corporation nas vendas realizadas no exterior

Após a análise dos artigos 107, 111 e 710 a 721 do Código Civil Brasileiro e de ensinamentos de Sálvio de Figueiredo Teixeira, concluiu que o contrato de exportação e de agenciamento mantidos com a Bennet Footwear, com a Fellmer S.A. e com a Roymix Corporation, são válidos e eficazes, mesmo que realizados verbalmente. A condição para que o agente negocie determinado pedido com a fábrica é que se realize o pagamento de sua comissão pela forma da remessa via conta gráfica, não sendo prática comum a elaboração de contrato específico com o agente fixando sua comissão, vindo embutida no preço da mercadoria a ser pago pelo importador e que será deduzida pelo banqueiro no exterior, quando do pagamento da fatura de exportação. Muitas vezes a figura do próprio importador se confunde com a do agente, como aconteceu no presente caso.

Informa que as comissões de agentes foram pagas por instrução específica e direta da Bennet para agentes distintos, como demonstram os documentos carreados e na relação anexa à impugnação. Conforme relação de fls. 555 a 570, constata-se que foram pagas comissões de 10% ao exterior apenas sobre determinadas faturas. Justifica-se o pagamento desse percentual sobre determinadas faturas e nenhuma comissão sobre as demais por ser a comissão variável.

Assim, continua a impugnante, ao contrário do sustentado pela Fiscalização no último parágrafo da fl. 21 do Relatório da Ação Fiscal, o agenciamento não exige a prática nele narrado. O acompanhamento da produção, o desenvolvimento dos produtos, dentre outras atividades, não são elementos essenciais à configuração do agenciamento mercantil. Do mesmo modo, o contrato de fls. 666 e 667 (entre a Bennet e Roymix) confirma todos os argumentos já citados. Na medida em que há referência às comissões a serem pagas à Roymix no referido contrato e que seus valores seriam pagos por dinheiro do exportador ao agente, conforme borderôs em anexo, cumpre reconhecer que o pagamento de comissões, ainda que ordenado pela Bennet, era condição ajustada pelas partes e essencial ao negócio.

No presente caso, os usos revelaram que:

- a) Havia contrato não escrito entre a impugnante e os agentes Roymix Corporation e /Fellmer S.A. dando conta do agenciamento;
- b) Sem o pagamento das comissões, a exportação não seria implementada;
- c) A comissão era incorporada ao preço do produto exportado;
- d) Houve, de fato, exportação e o pagamento das comissões, mediante contrato não escrito;
- e) As empresas importadoras, sobretudo a Bennet Footwear, nunca se opôs ao pagamento das comissões aos agentes, anuindo com eles, o que confere a eficácia plena ao contrato de fls. 666/667.

Afirma que o fato de não ter sido encontrado nas empresas Calçados Maide Ltda e Henrich & Cia. Ltda. pagamento de comissões não é relevante para o julgamento do litígio, eis que o numerário remetido à Roymix e à Fellmer são de comissões. Um fato totalmente vinculado aos seus negócios (desconhecimento de terceiros sobre a existência de um agente comercial) não pode implicar em outro (dedutibilidade ou não do dinheiro remetido a esse agente por serviços prestados).

Outro elemento que deixou de ser analisado pela Fiscalização foi o volume de exportação da cada empresa. As empresas Calçados Maide Ltda. e Henrich & Cia Ltda., que produziam para a Bennet pequenos pedidos, tomados apenas para preencher suas linhas de produção. Logo, fica desprovido de força o argumento de que o não pagamento de comissões à Roymix por Calçados Maide sejam indicativos da dispensabilidade dos pagamentos, tratando-se de simples conclusão, incapaz de levar a conclusão definitiva em seu desproveito.

A Fiscalização atraiu para si o ônus de demonstrar materialmente quais os motivos da glosa; entretanto pelas razões descritas no relatório fiscal, não há prova contundente que infirme a operação praticada. Para glosar a referida despesas, cabia à Fiscalização carrear prova robusta da possibilidade de vender os seus produtos sem a participação dos agente, o que não está demonstrado. Também, não descaracteriza o agenciamento, o fato de inexistirem elementos materiais dando conta de que o agente praticou atos no Brasil.

Da aplicação do art. 110 do CTN – vinculação do Fisco às normas de direito privado (Código Civil)

Alega que os Autos de Infração retratam violação ao disposto no art. 110 do CTN, pois para lançar o tributo a Fiscalização se apoiou nos seguintes fatos: a) inexistência de contrato por escrito de agenciamento; b) falta de autorização por escrito da Bennet para pagar comissões à Roymix; e) falta da demonstração de serviços prestado pelos agentes. Contudo, o código Civil (arts. 107, 111, 113 e 710 a 721) não exige a forma escrita para conferir validade ao agenciamento de negócios, bem como imprime eficácia de anuência ao silêncio das partes, protegendo os usos e costumes para fins da caracterização dos negócios. Ao ignorar essas regras, a Receita Federal restringiu, equivocadamente, o alcance do instituto do contrato de agência, implicando na ampliação da hipótese material de incidência do IRPJ e da CSLL.

Entende que ao sustentar que somente por escrito o contrato de agência pode ser realizado e que é preciso a prática de atos de assessoramento no Brasil por parte do agente, a autoridade tributária esvaziou o instituto contratual em tela. O Fisco deve curvar-se as regras do direito privado.

Quanto à imunidade das receitas oriundas de exportações à CSLL

Caso não acolhidos os fundamentos já expostos, requer a nulidade do Auto de Infração da CSLL, eis que o preceito de imunidade tende a excluir toda as receitas decorrentes de exportações de quaisquer contribuição social. Requer a exclusão das receitas de exportações dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, que conforme planilhas da Fiscalização, somam o valor de R\$ 6.240.266,64.

Segundo o Contribuinte, a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal se aplica à CSLL, não ocorrendo a tributação dessa contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação.

Quanto aos lançamentos referentes à suposta omissão de receitas financeiras

Entende que no caso dos juros calculados sobre os empréstimos concedidos aos sócios, por se tratar de receitas financeiras, não há a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, pois tem como fato gerador o faturamento. Essa conclusão, fruto da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a hipótese de incidência para prever como tal a receita bruta em vez faturamento. O Supremo

Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Informa que propôs ação judicial perante a 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo, processo nº 2008.71.08.000522-9, e que obteve ganho de causa em primeiro grau, estando a sentença em sede de reexame necessário no Tribunal Regional federal da 4ª Região.

Por fim, requer a nulidade dos Autos de Infração do PIS/PASEP e da COFINS.

Despesas operacionais não necessárias - prestação de serviços da Becker Consultoria e Planejamento Ltda.

Após esclarecer sobre as condições de dedutibilidade de uma despesa, o Contribuinte afirma que a contratação da Becker Assessoria destinava-se à captação de recursos para investimento na sua atividade fim, sendo que o adiantamento de R\$ 220.000,00 foi um gasto vinculado à promoção do direito da liberdade empresarial, pois visava a ampliação da sua estrutura operacional. A existência de orçamento em valor superior ao menor não é fato que possa servir de apoio para entender a referida despesa como desnecessária.

A prestação de serviço foi iniciada ou pelo menos era crível que isso tivesse ocorrido, conforme demonstram os documentos de fls. 406 a 409. O preenchimento do formulário de fl. 409 e o recibo de fl. 406, são provas de que a Impugnante e a qualquer outra pessoa era impossível saber que o serviço não tinha sido encaminhado à FINEP, assim como também, que se tratava da ação de golpistas.

Restam demonstrados os seguinte fatos: a) a despesa vincula-se à finalidade empresarial, pois os recursos pleiteados serviriam para a estrutura industrial; b) a contratação desse tipo de assessoria é usual e comum no mercado; c) existe prova documental da despesa, da contratação da assessoria e dos serviços iniciados. Assim, o reconhecimento da despesa como operacional é um imperativo legal.

Caso não seja reconhecida a dedutibilidade da despesa pela sua suposta desnecessidade, é forçoso concluir que a quantia deveria ser tratada como perda e poderia ser contabilizada como tal. Entende que enquadra-se na caracterização da perda pelo fato de ser impossível a adoção de medidas de cobrança contra a Becker, ou seja, no inciso I do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Os dados carregados aos autos, inclusive aqueles constantes nas folhas 8 e 9 do Relatório da Ação Fiscal, que essa empresa era composta por golpistas, com a finalidade única de ludibriar o mercado.

Trata-se de circunstâncias atípicas que exigem um tratamento igualmente atípico, de tal sorte que por conta do postulado da equidade (art. 108, IV, do CTN), as aludidas normas tributárias que regulam as perdas devem ser interpretadas de modo a permitir que se trata de despesa. As regras devem ser aplicada, também, tendo em vista os casos não previstos nas normas tributárias, visando à promoção da sua finalidade. É o caso dos autos, pois não havendo uma regra específica e pontual tratando da perda sofrida pela Cariri, ela pode ser tratada como ta, podendo ser a referida despesa reconhecido como perda definitiva.

A 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 10-306.148, de 31 de março de 2011 (fls. 5893/5903), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

PROVAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

As normas pertinentes ao Processo Administrativo Fiscal determina ao sujeito passivo a exposição dos motivos de fato e de direito passíveis de fundamentar a peça impugnatória, que deverá traduzir expressamente os pontos de discordância e suas razões, devendo estar instruída com todos os documentos e provas que possam comprovar as alegações. Meras argumentações, sem a devida apresentação de provas, não são suficientes para afastar a exigência do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DESPESAS DE COMISSÕES. COMPROVAÇÃO

A dedutibilidade das despesas de comissões sobre vendas no mercado externo está condicionada à certeza de sua realização, requerendo prova documental hábil e idônea de que houve a efetiva intermediação nos negócios por parte dos beneficiários dos pagamentos. Sem essa comprovação, a sua glosa é procedente.

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE. EFETIVIDADE

Para que uma despesa seja dedutível, é necessário que seja normal, usual e necessária à atividade da empresa e que haja prova efetiva de sua realização.

OMISSÃO DE RECEITA. JUROS

Os juros auferidos sobre os valores emprestados aos sócios da pessoa jurídica devem ser oferecidos à tributação para fins de apuração do lucro real.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS/PASEP, COFINS, CSLL

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quanto não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

PIS/PASEP. COFINS. Concomitância entre processo administrativo e judicial. Renúncia

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

CSLL. Imunidade. Receitas de exportação

A imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, alcança apenas as contribuições sociais que possuem como base de cálculo as receitas decorrentes de exportação, não alcançando a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na medida em que esta incide sobre o lucro e não sobre a receita.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Ciente da decisão de primeira instância em 15/04/2011, conforme Aviso de Recebimento à fl. 6327, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/05/2011 conforme carimbo de recepção à folha 6328.

No recurso interposto (fls. 6328/6368), ressalta preliminarmente que embora tenha formulado o pleito de declaração de nulidade dos autos de infração nos pedidos finais, tal terminologia foi utilizada de forma incorreta, pois o que pretende de fato é a desconstituição dos lançamentos em face dos argumentos de mérito apresentados.

No mérito, repisa integralmente os argumentos trazidos na impugnação, relatados com precisão no relatório do acórdão recorrido, como anteriormente transcrito, o qual adoto por razões de economia processual.

Ao final a recorrentes faz os seguintes pleitos:

A) Seja desconstituído o auto de infração por meio do qual foi constituído o crédito tributário de IRPJ e de CSLL com relação ao valor de R\$ 6.240.266,64 (seis milhões duzentos e quarenta mil, duzentos e sessenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), reconhecendo-se essa quantia como despesa operacional dedutível (comissões pagas por conta de agenciamento de negócios no exterior);

B) Caso não seja acolhido o pedido de letra "a" supra, seja desconstituído o lançamento tributário relativamente à CSLL que abrangeu o valor de R\$ 6.240.266,64 (seis milhões duzentos e quarenta mil, duzentos e sessenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), reconhecendo-se a imunidade dessas receitas por conta do disposto no art. 149, §2º, inciso I, da CF;

C) Sejam desconstituídos os autos de infração por meios dos quais foram constituídos os créditos tributários de COFINS e de Contribuição ao PIS sobre receitas financeiras, haja vista tais receitas não se tratarem de faturamento, nos termos da fundamentação;

D) Seja desconstituído o lançamento do IRPJ e da CSLL sobre a quantia de R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais) correspondente à glosa do pagamento realizado à Becker Assessoria e Planejamento Ltda, reconhecendo-se tal quantia ou

Processo nº 11065.005420/2008-18
Acórdão n.º **1302-00.923**

S1-C3T2
Fl. 6.545

como despesa operacional dedutível, por necessária, ou como despesa dedutível como *perda*, nos termos da fundamentação.

É o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às normas regimentais, portanto, dele conheço.

O lançamento foi efetuado com base na verificação da ocorrência de três infrações distintas.

Passo à análise das alegações da recorrente sobre cada uma delas.

1. Da glosa de despesas com comissões pagas a agentes no exterior

A fiscalização efetuou a glosa de despesas com comissões que teriam sido pagas aos agentes no exterior denominados Fellmer S/A e Roymix Corporation por entender que não ficaram comprovados que as remessas feitas em conta gráfica, via contratos de fechamento de câmbio, em prol das beneficiárias tratavam-se de fato de comissões devidas por agenciamento das exportações efetuadas. No curso da ação fiscal a fiscalização constatou ainda pagamentos de comissões de agenciamento às empresas Global Shoes Aliance Ltda, e Aws Exportação e Importação Ltda, às quais entendeu como devidamente comprovadas.

A apuração das glosas de despesas pela autoridade fiscal foi assim resumida no subitem 6.4 do Relatório da Ação Fiscal (fls. 2625/2662):

Nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, a Indústria de Calçados e Artefatos Cariri Ltda, exportou calçados para os clientes **Bennet Footwear Group LLC**, com sede na cidade de Dover, New Hampshire, Estados Unidos da América e **Trend Marketing**, com sede em Toronto - Ontário, Canadá. A partir de janeiro de 2004, as vendas ao cliente Bennet foram efetuadas através do importador Whalsay Trade, com sede na cidade de Montevideu, Uruguai.

A Cariri, segundo consta em sua contabilidade, registrou como despesa, nos anos fiscalizados, na conta "comissões sobre vendas do mercado externo", valores bastante expressivos (item 6.1). As importâncias pagas à título de comissões, às empresas brasileiras Global Shoes Aliance Ltda (de janeiro a outubro de 2003) e AWS Exportação e Importação Ltda (de outubro de 2003 a janeiro de 2004), **foram aceitas pela fiscalização como despesa, pois comprovados os serviços prestados.**

Também foram efetuados pagamentos de comissões, nos períodos fiscalizados, às seguintes pessoas com sede no exterior, que denomina de "agentes comissionados", conforme planilhas e Borderô de Exportação apresentados:

a) Fellmer S/A - cujo endereço admite que desconhece, remessas para o Banco Israel Discount Bank, de New York, Estados Unidos, no mês de janeiro de 2003, no valor já convertido para reais de R\$ 11.379,17, pela suposta intermediação de vendas ao cliente Bennet;

b) Roymix Corporation - com sede em Montevideu, Uruguai, remessas para o Delta Bank de New York, nos meses de janeiro a julho de 2003, no valor já

convertido para reais de R\$ 121.382,27, pela suposta intermediação de vendas ao cliente Trend Marketing;

c) Roymix Corporation - com sede em Montevidéu, Uruguai, remessas para o Delta Bank de New York, no período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2005, no valor já convertido para reais de R\$ 6.114.975,09, por conta e ordem, segundo a fiscalizada, do cliente Bennet.

Em razão da contabilização efetuada a débito da conta de resultado, intimamos a Cariri a nos apresentar cópias dos contratos firmados com clientes no exterior onde constasse a exigência de pagamento de comissões no percentual de 10% (dez por cento) e documentos hábeis e idôneos que comprovassem que as importâncias enviadas para as contas denominadas "FELLMER SA" (no Israel Discount Bank of New York) e "ROYMIX CORPORATION S.A" (no Delta Bank) eram efetivamente comissões.

Faz-se necessário esclarecer, relativamente às supostas comissões pagas (itens "a", "b" e "c"), que a Indústria de Calçados e Artefatos Cariri Ltda desde o primeiro Termo formulado, **não dispunha de qualquer documento** para apresentação à fiscalização. Tentou buscá-los junto ao importador/cliente Bennet Footwear, nos Estados Unidos da América, e junto aos comissionados Roymix Corporation e Fellmer S.A.

Após extensa apuração realizada a autoridade fiscal concluiu pela glosa das despesas de comissões pagas, apresentando suas razões nos subitens 6.4.1 a 6.4.3 do Relatório da Ação Fiscal, o qual transcrevo para melhor compreensão dos fatos analisados:

6.4.1 - Pagamentos à Fellmer S.A - Cliente Bennet

Em suas várias considerações, a fiscalizada sempre mencionou, unicamente, o cliente Bennet como ordenante das comissões pagas ao Agente Roymix. Todavia, além da situação acima referida, verificamos, conforme relação de comissões pagas pela Cariri, que havia registros de pagamentos de comissões ao Agente Roymix, tendo como cliente a Trend Marketing, além de pagamentos de comissões relativas ao cliente Bennet - Agente Fellmer.

Com o objetivo de documentar as operações envolvendo os clientes e agentes Bennet Footwear/Fellmer e Trend Marketing/Roymix, a Cariri nos apresentou, em atendimento aos Termos de Solicitação de Documentos de 16 e 21/10/2008 (fls 2118 a 2121), cópias das Faturas, Registros de Exportação, Borderô de Exportação e Notas Fiscais relativas aos clientes e agentes nominados, (Bennet/Fellmer: às fls. 2123 a 2132, e Trend Marketing/Roymix às fls. 2133 a 2223).

A empresa não nos trouxe qualquer documento, contrato, pedido, envolvendo o agente Fellmer, beneficiário de remessas no mês de janeiro de 2003, supostamente ordenadas pelo cliente Bennet. Tanto que em informação prestada em 25/03/2008, a Cariri declarou que desconhece o endereço do citado Agente (fl. 516).

6.4.2 - Pagamentos à Roymix - Cliente Trend Marketing

Não houve, também, apresentação de qualquer elemento de prova em que o cliente Trend Marketing, de Ontário - Canadá, teria determinado ou exigido o pagamento de comissões, ou qualquer outra denominação, ao agente Roymix, de Montevidéu - Uruguai.

Aliás, o documento denominado Declaración sobre la actividad comercial de Roymix Corporation S.A., de 10 de abril de 2008, assinado pelo Sr. Roberto Eichin, como diretor da Roymix, declara (fls. 620 e 621 com tradução livre às folhas.626 e 627) que a atividade comercial da sua empresa *"foi direcionada para a compra de calçados produzidos em diversos países do mundo, em nome dos importadores contratantes abaixo mencionados. Por tal conceito sempre recebeu comissões dos importadores e eventualmente das fábricas onde se negociaram os pedidos. Neste último caso, o pagamento de comissões se realizava por conta e ordem do importador contratante."*

Os contratantes, segundo o documento, seriam as empresas CNA Trading Company, de Hong Kong; Lady Stork, da Argentina; Action Sports Sportartikel, da Alemanha; e Bennet Footwear Group LLC, dos Estados Unidos. **Não há qualquer menção ou referência ao seu "cliente" Trend Marketing.**

6.4.3 - Pagamentos à Roymix Corporation - Cliente Bennet

Quanto ao cliente Bennet, a Cariri sempre frisou que as comissões pagas aos agentes no exterior eram determinadas/indicadas pelos importadores, conforme destacamos abaixo:

- "as comissões de agenciamento são indicadas pelo importador da mercadoria (fl. 516);
- "a fábrica efetuava o pagamento da comissão à Roymix por conta e ordem da importadora" (fl. 660);
- "nos últimos dez anos as comissões foram pagas por instrução específica e direta da Bennet" (fl. 548);
- "a remessa em conta gráfica, de comissões para empresas no exterior, no percentual médio de 3%, eram sempre indicadas pelos sócios da Bennet" (fl. 953);
- "a Bennet exigia o pagamento de comissões no percentual de 3%, a ser pago no exterior, em conta gráfica" (fl. 956).

Considerando os expressivos valores pagos a título de comissões aos agentes no exterior, era de se esperar que a fiscalizada mantivesse em seu poder, contratos, demonstrativos, correspondências ou até mesmo e-mails, acordados com os importadores, onde estes indicariam o percentual de comissões a serem pagas aos seus supostos agentes. Inocorrendo tal situação, admitir-se-ia a apresentação de pedidos elaborados pelos próprios clientes indicando os valores/percentuais a serem dispendidos (sic) a título de comissões.

Todavia, a fiscalizada não logrou êxito na apresentação de quaisquer documentos (contratos, planilhas, demonstrativos, correspondências, e-mails) que pudessem comprovar ou mesmo na disponibilização de elementos que pudessem evidenciar que os pagamentos efetuados à Roymix eram relativos a comissões pelo agenciamento de vendas a seus clientes.

Ao esclarecer as funções do agente comissionado, em 23/05/2008, às folhas 546 e 547, não identificamos, nos diversos documentos disponibilizados, quer seja na sede da fiscalizada e naqueles apresentados à fiscalização, de elementos relativos a acompanhamento da produção e desenvolvimento de produtos, elaboração e indicação de cores, padronagens, estilos, materiais. Não localizamos demonstrativos, planilhas, mensagens eletrônicas, até mesmo de assinaturas em rascunhos ou apontamentos da presença de qualquer dos membros da Roymix que pudessem

evidenciar ou atestar sua atuação. A fiscalizada teve a oportunidade de apresentar estes documentos, mas nada foi trazido.

Os poucos pedidos de clientes que nos foram apresentados, não trazem qualquer menção à exigência de pagamento de comissões ao exterior. As planilhas de cálculos disponibilizadas (conforme citação dos demonstrativos de fls. 980, 1159, 1625 e 1974), onde trazem embutidas as comissões a serem pagas, não provam absolutamente nada, uma vez que estas são elaboradas pela própria Cariri, oscilando somente a margem de lucro desejada pela mesma.

A fiscalizada menciona que a AWS teria contrato com a empresa Bennet. Todavia, realizamos diligência na AWS onde informou que não dispunha de contrato com a Bennet por escrito, uma vez que era tácito. A apresentação do contrato entre a AWS e Whalsay (fls 2105 a 2107), que segundo a Cariri seria a nova importadora e responsável pelo pagamento de comissões, não traz qualquer elemento conclusivo, pois diz respeito somente a duas empresas que celebraram contrato sobre prestação de serviços de agenciamento.

Quanto ao contrato entre a Bennet (Cliente) e a Roymix (Agente Comissionado), apresentado em inglês às folhas 637 e 638 e com tradução livre revista, pela fiscalizada, às folhas 665 a 667, trazido ao processo em 09/07/2008, verificamos que foi produzido em 1º de setembro de 2004, com efeito retroativo a 1º de setembro de 2000 e com validade até 31 de agosto de 2006. Há reconhecimento do mesmo no Serviço Notarial do Uruguai, em 12 de maio de 2008.

Reproduzimos, a seguir, e por julgarmos relevante, algumas cláusulas contidas no Contrato apresentado:

Segundo o mesmo, em sua cláusula nº 2, a Roymix prestará à Bennet, serviços de *desenvolvimento de desenho de diferentes linhas e modelos de calçados para a subsequente estação de vendas; desenvolvimento das escalas dos modelos; desenvolvimento das matérias primas a serem utilizadas na fabricação dos sapatos, tais como saltos, mas não limitadas a saltos, solas, adesivos e outros; assistência técnica no processo de produção dos calçados.*

Para os serviços acordados, conforme cláusula nº 5, *a Bennet pagará à Roymix a comissão fixa de 5,65% (cinco vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o valor das faturas comerciais embarcados para Bennet desde o Brasil, Argentina e Índia.* A cláusula de nº 6 estipula que *por conveniência contábil ou operação cambial, a Bennet fica autorizada a incluir no preço dos sapatos a serem produzidos a comissão devida a Roymix. Neste caso a Bennet instruirá e autorizará a fábrica a pagar a comissão diretamente à Roymix, no banco e conta indicados por Roymix.*

Já a cláusula de nº 12 esclarece que *a ROYMIX desenvolverá suas atividades em favor da BENNET com total exclusividade nos territórios cima mencionados, que são Brasil, Argentina e Índia, durante o período de vigência deste contrato.*

A análise deste contrato nos permite afirmar que o mesmo trata dos serviços a serem prestados pela empresa Roymix à Bennet, e diz respeito somente a estas. Como regra geral, conforme se depreende da leitura da cláusula de nº 6, as comissões não estão incluídas nos preços dos sapatos a serem produzidos. Todavia, por necessidade cambial ou por conveniência, abriu-se uma exceção para fazer com que se incluísse, no preço do sapato a ser produzido, a comissão devida à Roymix. Neste caso, segue a mesma cláusula, a *"Bennet instruirá e autorizará a fábrica a*

pagar a comissão diretamente à ROYMIX, no banco e conta indicados por ROYMIX".

Ora, segundo as planilhas de cálculo elaboradas pela própria Cariri, os preços de venda do calçado já traziam embutidas comissões em percentuais variáveis. Para este procedimento adotado, a Cariri deveria ter, conforme a citada cláusula, AUTORIZAÇÃO DA BENNET, o que até a presente data não conseguiu comprovar e apresentar à fiscalização.

Por fim, a cláusula 12 dá a entender que a Roymix atua com exclusividade para a Bennet no Brasil. No entanto, ao realizarmos diligências nas empresas Calçados Maide Ltda, CNPJ 89237846/0001-53, com endereço à Rua Santo Antônio da Patrulha, 400, Bairro Floresta, em Dois Irmãos/RS e Henrich & Cia Ltda, CNPJ 89238133/0001-04, com endereço à Rodovia BR 116, Km 221, nº 9600, em Dois Irmãos/RS, e que venderam calçados à Bennet, nos anos de 2003, 2004 e 2005, constatamos que as mesmas DESCONHECEM A ROYMIX, pois NÃO EFETUARAM PAGAMENTO DE COMISSÕES à MESMA (fls. 2248 e 2529).

Com relação às remessas para o exterior, a título de comissões, em que cita que são limitadas a 10% do valor da fatura, conforme a Circular 3330, de 27/10/2006, a fiscalizada procura abrigo no citado dispositivo legal para justificar o envio de recursos à Roymix. Porém, a citada Circular só impõe limites aos valores a serem remetidos ao exterior. Cabe ao Fisco diligenciar e apurar se os valores remetidos ao exterior, independentemente de qualquer ato do Banco Central, foram efetivamente de comissões e se estas encontram respaldo legal para sua dedutibilidade.

Assim, considerando que as despesas não foram devidamente comprovadas a autoridade fiscal glosou as despesas de comissões pagas aos beneficiários Fellmer S/A e Roymix Corporation.

A recorrente, por sua vez, alega que:

a) o pagamento das comissões aos agentes no exterior era condição indispensável para que se efetivassem as exportações. Considera que ficou comprovado que as comissões são dedutíveis, pois demonstrou o efetivo dispêndio das quantias, que foram comprovadas as exportações e que os pagamentos referem-se à comissões.

b) Embora realizados verbalmente, os contratos de exportação e agenciamento são válidos, não sendo prática comum a elaboração de contrato específico com o agente, fixando sua comissão. Esta comissão estaria embutida no preço da mercadoria a ser pago pelo importador, sendo deduzida pelo banqueiro no exterior quando do pagamento da fatura. Afirmar que as comissões eram pagas por instrução específica e direta da importadora (Bennet) para agentes distintos. Tais comissões, no percentual de 10%, foram pagas apenas sobre as faturas de maior valor, conforme convencionado com a importadora, por questões econômica e operacionais.

c) Não há a necessidade de acompanhamento da produção pelo agente, como condição indispensável ao pagamento das comissões, como entendeu a fiscalização em seu relatório fiscal.

d) O contrato de fls. 666 e 667 (entre a Bennet e Roymix) confirmaria seus argumentos, pois “na medida em que há referência às comissões a serem pagas à Roymix no

referido contrato e que seus valores seriam pagos por dinheiro do exportador ao agente, (...), cumpre reconhecer que o pagamento da comissão, ainda que ordenado pela Bennet, era condição ajustada pelas partes e essencial ao negócio, isto é, sem a qual a exportação não se consumaria”. Assim considera desnecessária a autorização formal da importadora (Bennet) para o pagamento das comissões, *“isso porque a prática comercial na qual, durante três anos, a Bennet Footwear anuiu tacitamente com a remessa das comissões ao agente, sem nunca insurgir-se quanto a isso, revelou a sua concordância em relação ao procedimento e ao comissionamento”*.

d) O presente negócio jurídico deve ser interpretado conforme os usos e costumes do mercado, nos termos do art. 113 do Código Civil e que no presente caso, os usos revelaram que, in verbis:

a) Havia contrato não escrito entre a impugnante e os agentes Roymix Corporation e /fellmer S.A. dando conta do agenciamento;

b) Sem o pagamento das comissões, a exportação não seria implementada;

c) A comissão era incorporada ao preço do produto exportado;

d) Houve, de fato, exportação e o pagamento das comissões, mediante contrato não escrito:

e) As empresas importadoras, sobretudo a Bennet Footwear, nunca se opôs ao pagamento das comissões aos agentes, anuindo com eles, o que confere a eficácia plena ao contrato de fls. 666/667.

e) O fato de não ter sido encontrado nas empresas Calçados Maide Ltda e Henrich & Cia. Ltda. pagamento de comissões não é relevante para o julgamento do litígio, eis que o numerário remetido à Roymix e à Fellmer são de comissões. Um fato totalmente vinculado aos seus negócios (desconhecimento de terceiros sobre a existência de um agente comercial) não pode implicar em outro (dedutibilidade ou não do dinheiro remetido a esse agente por serviços prestados).

f) A Fiscalização atraiu para si o ônus de demonstrar materialmente quais os motivos da glosa; entretanto pelas razões descritas no relatório fiscal, não há prova contundente que infirme a operação praticada. Para glosar a referida despesas, cabia à Fiscalização carrear prova robusta da possibilidade de vender os seus produtos sem a participação dos agente, o que não está demonstrado. Também, não descaracteriza o agenciamento, o fato de inexistirem elementos materiais dando conta de que o agente praticou atos no Brasil.

g) que os Autos de Infração retratam violação ao disposto no art. 110 do CTN, pois para lançar o tributo a Fiscalização se apoiou nos seguintes fatos: a) inexistência de contrato por escrito de agenciamento; b) falta de autorização por escrito da Bennet para pagar comissões à Roymix; e) falta da demonstração de serviços prestado pelos agentes. Contudo, o código Civil (arts. 107, 111, 113 e 710 a 721) não exige a forma escrita para conferir validade ao agenciamento de negócios, bem como imprime eficácia de anuência ao silêncio das partes, protegendo os usos e costumes para fins da caracterização dos negócios. Ao ignorar essas regras, a Receita Federal restringiu, equivocadamente, o alcance do instituto do contrato de agência, implicando na ampliação da hipótese material de incidência do IRPJ e da CSLL.

Por fim, em relação a esta matéria, a recorrente sustenta ainda que, caso não sejam aceitas as alegações acima, o Auto de Infração da CSLL, deve ser cancelado tendo em vista a imunidade tributária prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, que excluiria tributação dessa contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação.

Como visto, a matéria cinge-se à verificação de que as despesas registradas pela recorrente em sua escrituração a título de comissões pagas a agentes no exterior restam efetivamente comprovadas e, assim, passíveis de dedução.

Trata-se, portanto, de questão de prova, o que exige um exame acurado dos elementos trazidos aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente na fase litigiosa.

Como parâmetro para avaliação dos elementos constantes do processo, convém transcrever os dispositivos legais que autorizam a dedução de custos e despesas operacionais para fins de apuração do Lucro Real, constantes do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), *in verbis*:

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.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Além dos requisitos de serem usuais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, para serem dedutíveis as despesas devem ser comprovadas por documentação hábil e idônea. Assim, o sujeito passivo deve manter em boa guarda os documentos que amparam sua escrituração. Nesse sentido, dispõe os arts. 251, e § único, 264, 276 e 923 do RIR/1999:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º., e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 264. 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 (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º.).

[...]

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 923 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º.).

[...]

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º., § 1º.).

Feito o registro, passo ao exame das alegações da recorrente.

Pelo exame do processo é possível verificar, nos Borderôs de Exportação, que, em diversas oportunidades, foram pagas por ocasião do fechamento do contrato de câmbio, as importâncias denominadas “Comissão de Agente em Conta Gráfica”, no percentual de 10% em favor de Roymix Corporation e de Fellmer S/A (fls. 272/273, p.ex.). Tais pagamentos estão comprovadamente vinculados a faturas e registro de exportação feitas pela recorrente.

A recorrente alega que tais valores eram pagos por ordem do importador (Bennet), que indicaria os beneficiários da comissão e que sem tais pagamentos as exportações não seriam efetivadas. Argumenta que tal prática é usual no mercado de exportação de calçados e que os fabricantes estão em situação de hipossuficiência perante os importadores, não tendo como fugir ao pagamento da taxa de comissão se quiserem se manter no mercado exportador. Sustenta que não há sequer a necessidade da prática de qualquer ato pelo agente no território nacional para que a comissão seja devida. Busca assim, refutar a observação feita pela fiscalização de que o contrato de agenciamento preveria a interferência do agente na definição da encomenda e dos produtos a serem fabricado e exportados.

A recorrente, no entanto, não trouxe aos autos nenhum elemento para comprovar tais alegações. Assim, a premissa da qual se socorre, no sentido de que sendo prática usual no mercado tais comissões devem ser aceitas como dedutíveis, merece reservas.

Nesse ponto é de se destacar que as diligências realizadas pela fiscalização junto a outros fabricantes que efetuaram exportações para a mesma empresa (Bennet), revelaram que tais empresas desconheciam o pagamento de comissões aos agentes Roymix e Fellmer. Tem razão a recorrente quando alega que o desconhecimento de terceiros sobre a

existência de um agente comercial não pode implicar na dedutibilidade ou não do dinheiro por ela remetido a esse agente por serviços prestados. No entanto, tal constatação, sem dúvida, fragiliza a sua tese de que sem o pagamento de tais comissões não existiriam as exportações. Não há como aquilatar, por falta de elementos nos autos, a alegação de que a recorrente produziria quase que exclusivamente para a empresa Bennet e que os fabricantes citados pela fiscalização produziam apenas pequenos pedidos para aquela empresa, tomados apenas para preencher suas linhas de produção.

É necessário, portanto, examinar os elementos constantes do processo para aquilatar se são suficientes para a comprovação da despesa, mormente por inexistir contrato escrito entre a recorrente e os agentes comissionados, situação também tida como usual pela recorrente.

A recorrente, após buscas junto aos agentes e à empresa importadora, apresentou à fiscalização a cópia de contrato de agenciamento firmado entre a empresa Bennet Footwear e a empresa Roymix Corporation (em inglês – fls. 637 e 638 - e com tradução livre revista, pela fiscalizada, - fls. 665 a 667), mediante o qual pretende comprovar que as comissões pagas à empresa Roymix decorriam deste acordo.

Embora o contrato comprove a relação entre a empresa importadora (Bennet) e a agente (Roymix), não é elemento suficiente a comprovar que os pagamentos feitos em conta gráfica pela recorrente em favor da agente Roymix sejam parte da execução de tal acordo. Independentemente de haver ou não a interferência do agente na definição dos pedidos junto à recorrente, que a própria reconhece não ter ocorrido, o contrato previa o pagamento, diretamente pela contratante (Bennet), de comissões de 5,65% sobre o valor das faturas comerciais embarcados para Bennet desde o Brasil, Argentina e Índia (cláusula 5). Todavia o contrato admitia que, por conveniência entre as partes, tal comissão poderia ser incluída no preço dos sapatos e paga pela fabricante exportadora em conta e banco indicados pela Roymix, mediante instrução da importadora (cláusula 6).

Não obstante a alegada informalidade existente entre as recorrente e a importadora, no que tange a fabricação dos calçados, é de se supor que ao menos a instrução quanto ao pagamento das comissões fosse feita mediante comunicação escrita, seja ela por via postal, telegráfica ou eletrônica, uma vez que, conforme alega a própria recorrente o pagamento das comissões era condição essencial para a manutenção dos pedidos pela importadora. Assim, seria um cuidado natural da recorrente solicitar a indicação formal do(s) beneficiário(s) das comissões, para se resguardar ante futuras cobranças.

Outra medida razoável seria a troca, ao menos periódica, de correspondências, seja por parte da importadora (Bennet) cobrando os valores devidos, seja por parte da fabricante, ora recorrente, demonstrando o cumprimento do ajuste.

No entanto, em nenhum momento a recorrente trouxe ao autos quaisquer elementos nesse sentido.

Tais elementos se afiguram fundamentais para caracterizar que os pagamentos creditados em conta gráfica, em prol da agente Roymix, decorrem de fato do referido contrato.

Tal assertiva se torna mais evidente quando se analisa as planilhas apresentadas pela recorrente, nas quais relaciona todas as faturas de exportação para a empresa

Bennet, indicando aquelas sobre as quais incidiu o percentual de 10% de comissão (fls. 555/570). As referidas planilhas são apresentadas em três colunas, uma para cada ano – 2003, 2004 e 2005 –, nas quais a recorrente relaciona as faturas emitidas e as respectivas comissões (quando pagas).

Observa-se de plano que, diferentemente do ajustado na cláusula 5 do contrato entre a Bennet e a Roymix, a comissão paga é de 10% e não de 5,65%. Sobre esse fato a recorrente alega que as comissões eram variáveis (no percentual médio de 3%) e que, em face de ajuste por conveniência entre as partes, eram pagas apenas sobre as faturas de maior valor, conforme suas palavras na peças recursal:

Por tal razão, convencionaram exportadora e importador que seriam acumuladas as comissões devidas sobre cada embarque e, uma vez que, somadas, alcançassem 10% (dez por cento) sobre o valor de faturas de maior valor, este percentual máximo legal seria remetido, quitando todas as comissões não enviadas sobre faturas menores. Isso com evidente redução no custo bancário.

Em outras palavras, a Recorrente pagou comissões de 10% apenas sobre determinadas faturas, englobando o total de comissões devidas sobre todas as exportações realizadas.

(grifos não constam do original)

Outro aspecto a ser observado é que, contrariando a própria argumentação da recorrente, a comissão deixou de ser descontada em diversas faturas de valor expressivo - acima de US\$ 15.000,00 – (p. ex: em 2003, faturas 228, 229, 315 a 318, 374 a 376, 384 a 386, 389, 393, 396; em 2004, faturas 35, 64, 69, 145, 146, 187, 209 a 214; e em 2005, faturas 36, 41, 42, 56, 57, 84 a 86, 170 a 174) enquanto era descontada em faturas de pequeno valor ou de valor inferior (p. ex: em 2003, faturas 9, 24, 47, 59, 90, 91, 191; em 2004, faturas 13, 14, 234, 238, 257, em 2005, fatura 106, etc), como se pode verificar na planilha de fls. 555/570.

Considerando a falta de uniformidade no desconto da comissão sobre as faturas liquidadas era de se esperar que, ao menos periodicamente, as partes efetuassem acertos de contas, demonstrando os valores devidos e os efetivamente pagos. No entanto, a recorrente em momento algum do processo apresentou qualquer elemento nesse sentido, mesmo que fosse uma simples troca de correspondência com a importadora de modo a indicar que as suas alegações tinham amparo fático.

Assim, o argumento da recorrente de que os negócios realizados se inserem nas normas previstas no Código Civil e assim devam ser considerados, nos termos do art. 110 do CTN não pode prosperar, pois ainda que se admita a inexistência de contratos escritos entre a recorrente e a importadora e entre a recorrente e os agentes comissionados, por inexistência de exigência legal, é certo que em decorrência da própria atividade desenvolvida pela recorrente esta deveria trazer outros elementos que corroborassem as suas alegações.

Equivoca-se ainda a recorrente quando alega que a fiscalização atraiu para si o ônus de demonstrar materialmente quais os motivos da glosa e que não há nos autos prova contundente que infirme a operação praticada.

Conforme analisado no início deste voto, a dedução de despesas operacionais está condicionada não apenas à necessidade às atividades da empresa e à manutenção da fonte

produtora, como também devem ser escrituradas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Destarte a glosa deve ser mantida no presente caso.

Embora a análise toda tenha sido desenvolvida em cima dos elementos relativos aos pagamentos de comissões para a empresa Roymix, as conclusões aplicam-se integralmente às comissões pagas à empresa Fellmer S/A, cuja documentação probatória, aliás, é ainda mais frágil.

1.1 Da não incidência das glosas sobre a CSLL em face da alegação de imunidade.

A recorrente pleiteou em seu recurso que, caso não fossem aceitas as alegações quanto ao mérito da glosa, ainda assim o Auto de Infração da CSLL deveria ser cancelado tendo em vista a imunidade tributária prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, que excluiria tributação dessa contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação.

A alegação da recorrente não procede.

A incidência da CSLL no presente caso decorre da glosa de despesas operacionais que alteraram assim o lucro líquido apurado pela fiscalizada e, por consequência, a base de cálculo da referida contribuição.

Não se está, portanto, diante da tributação de receitas decorrentes da exportação, mas sim do lucro.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 33/2001 deu nova redação ao art. 149 da Constituição Federal de 1.988, ao incluir o § 2º que dispõe sobre a imunidade das receitas de exportação à incidência das contribuições sociais, in verbis:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

*I - não incidirão **sobre as receitas decorrentes de exportação**;*
(grifei)

(...)

Por outro lado, a própria CF/88 estabeleceu no seu art. 195, inc. I, com a redação dada pela EC. 20/1998, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, estabelecendo as hipóteses de incidência para as empresa, nestes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento;

***c) o lucro;** - (grifei)*

(...)

A Constituição discriminou, portanto, as bases de incidência das contribuições sociais de forma clara, diferenciando a **receita ou faturamento** do **lucro**. Assim, não há como interpretar a imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Carta Magna como aplicável tanto às receitas como ao lucro.

Essa questão foi objeto de decisão recente do Supremo Tribunal Federal, na análise do Recurso Extraordinário nº 564.413-SC, Relator Min. Marco Aurélio, apreciada pelo pleno do STF com repercussão geral, tendo a maioria dos ministros entendido que a imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação não se aplica à CSLL, nos termos do acórdão:

IMUNIDADE - CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

*IMUNIDADE - EXPORTAÇÃO - RECEITA - LUCRO. **A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.***

*LUCRO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EMPRESAS EXPORTADORAS. **Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.***

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em negar provimento ao recurso extraordinário, por maioria e nos termos do voto do relator, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 12 de agosto de 2010.

MARCO AURELIO - RELATOR

Ante ao exposto, e tendo em vista o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF. Nº 256, de 22/06/2009, nego provimento ao recurso também nesta parte.

2. Da glosa de despesas operacionais não necessárias - prestação de serviços da Becker Consultoria e Planejamento Ltda.

Com relação a glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela fiscalização a autuação baseou-se na falta de prestação do serviço contratado e na desnecessidade do serviço para as atividades da fiscalizada, ora recorrente.

A recorrente alega que restaram demonstrados os seguinte fatos: a) a despesa vincula-se à finalidade empresarial, pois os recursos pleiteados serviriam para a estrutura industrial; b) a contratação desse tipo de assessoria é usual e comum no mercado; c) existe prova documental da despesa, da contratação da assessoria e dos serviços iniciados. Assim, o reconhecimento da despesa como operacional é um imperativo legal.

Argumenta ainda que caso não seja reconhecida a dedutibilidade da despesa pela sua suposta desnecessidade, é forçoso concluir que a quantia deveria ser tratada como perda e poderia ser contabilizada como tal. Entende que enquadra-se na caracterização da perda pelo fato de ser impossível a adoção de medidas de cobrança contra a Becker, ou seja, no inciso I do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Os dados carreados aos autos, inclusive aqueles constantes nas folhas 8 e 9 do Relatório da Ação Fiscal, que essa empresa era composta por golpistas, com a finalidade única de ludibriar o mercado.

Alega que trata-se de circunstâncias atípicas que exigem um tratamento igualmente atípico, de tal sorte que por conta do postulado da equidade (art. 108, IV, do CTN), as aludidas normas tributárias que regulam as perdas devem ser interpretadas de modo a permitir que se trata de despesa. As regras devem ser aplicada, também, tendo em vista os casos não previstos nas normas tributárias, visando à promoção da sua finalidade. É o caso dos autos, pois não havendo uma regra específica e pontual tratando da perda sofrida pela Cariri, ela pode ser tratada como tal, podendo ser a referida despesa reconhecido como perda definitiva.

Entendo que a despesa em questão, se houvesse sido efetivamente prestado o serviço contratado, poderia ser considerada necessária à atividade da recorrente. Não procede o entendimento da autoridade fiscal de que *“ainda que tivéssemos a confirmação do Pedido de Empréstimo, nos parece claro que o valor pago à Becker era absolutamente desnecessário, pois a obtenção do empréstimo prescindia da intermediação de uma “consultoria especializada”, uma vez que o próprio Pedido poderia ter sido feito via internet”*. As opções gerenciais das empresas são questões internas. A ela cabe avaliar o custo/benefício de realizar suas atividades: se diretamente, por meio de gestores ou empregados ou por meio de intermediários ou prepostos, perante os órgãos e instituições com quem se relaciona. A necessidade da despesa deve estar relacionada com a atividade da empresa.

Ocorre, no entanto, que, de acordo com o contrato (fls. 396/398), o valor de R\$ 220.000,00, pago na sua assinatura, refere-se a adiantamento que seria descontado do montante devido após a prestação do serviço (20% do valor do financiamento efetivamente aprovado e liberado). Tal pagamento, foi assim registrado pela recorrente em sua contabilidade em 12 de janeiro de 2005, conforme descreve o Relatório da Ação Fiscal (fls. 2639), e posteriormente (em novembro do mesmo ano) baixado, mediante a contrapartida na conta Serviços de Terceiros-PJ.

De acordo com a constatação da fiscalização a prestação do serviço não se realizou efetivamente, o que a própria recorrente reconhece, alegando ter sido vítima de um

golpe por parte da empresa contratada. A fiscalização também relata (fls. 2642/2643) a prisão de um grupo de pessoas que seriam vinculadas à empresa contratada, que teria lesado outros empresários ao oferecer os mesmos serviços.

Ora, não tendo sido efetivamente prestado os serviços contratados, ainda que à revelia da vontade da contratante, a despesa não pode ser deduzida na forma de Serviços de Terceiros, como contabilizou a recorrente.

A recorrente argumenta, subsidiariamente, que ainda que a despesa seja considerada desnecessária, deve ser deduzida, pois teria sido vítima de uma perda. Invoca a aplicação do inc. I do art. 9º da Lei 9.430/1996, “*pelo fato de ser impossível a adoção de medidas de cobrança contra a Becker*”. Alega que “*os dados carregados aos autos, inclusive aqueles constantes nas folhas 8 e 9 do Relatório da Ação Fiscal, que essa empresa era composta por golpistas, com a finalidade única de ludibriar o mercado*”.

O art. 9º da Lei 9.430/1996, trata do reconhecimento de perdas no recebimentos de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, *in verbis*:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

*§ 1º **Poderão ser registrados como perda os créditos:***

*I - **em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;***

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

(...)

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

(...)

(grifei)

O dispositivo legal invocado pela recorrente prevê o reconhecimento de perdas desde que adotado os procedimentos judiciais necessários ao recebimento do crédito, medida que não consta dos autos como realizada. Além disso, a lei prevê prazos para o reconhecimento das perdas.

Assim, não há como acolher o argumento da recorrente.

Sobre a aplicação da equidade, previsto no inc IV do art. 108 do CTN, há que se observar que o próprio dispositivo, em seu § 2º, estabelece que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

3. Incidência de Pis/Cofins sobre omissão de receitas financeiras

A recorrente alega em relação aos juros calculados sobre os empréstimos concedidos aos sócios que, por se tratar de receitas financeiras, não há a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, pois estas tem como fato gerador o faturamento, tendo em vista a inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a hipótese de incidência para prever como tal a receita bruta em vez faturamento

Informa ainda que propôs ação judicial perante a 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo, processo nº 2008.71.08.000522-9, e que obteve ganho de causa em primeiro grau, estando a sentença em sede de reexame necessário no Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A decisão de primeiro grau entendeu que, caracterizada a concomitância com ação judicial, não pode a autoridade administrativa se manifestar sobre o mérito da exigência.

Observo, no entanto que a empresa fiscalizada, ora recorrente, como pessoa jurídica que apurava o Lucro Real, estava submetida ao regime de apuração não cumulativo de Pis, instituído pela Lei nº 10633/2002, nos anos de 2003 e 2004, conforme cópias das DIPJ dos anos-calendário 2003 a 2005 anexadas aos autos (fls. 38/49, 107/130). Com relação à Cofins, a recorrente passou a ser submetida ao regime não-cumulativo, instituído pela Lei nº 10833/2003, a partir de fevereiro de 2004, conforme cópias das DIPJ's (fls. 131/153).

As exigências lançadas nos autos de infração de Pis (fls. 2674/2680) e de Cofins (fls.2681/2688) demonstram que as infrações foram apuradas com base no regime não cumulativo nos períodos mencionados.

Ora, as bases de cálculo estabelecidas pelas leis nº 10637/2002 e 10833/2003¹, que incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua

denominação, não contém o vício de inconstitucionalidade declarado pelo STF em relação ao art. 3º da Lei 9.718/1998, em face do alargamento da base de cálculo das contribuições apuradas com base cumulativa, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/1998².

Assim, as exigências do Pis, nos período de apuração dos anos de 2003 até julho 2004 e da Cofins nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 2004 a julho de 2004, tem fundamento legal da exigência diverso do discutido pela recorrente no âmbito judicial.

Desta forma, resta manter o reconhecimento da concomitância apenas em relação às exigências da Cofins nos períodos de apuração de dezembro/2003 a janeiro de 2004, prosseguindo-se na exigência das contribuições em relação aos demais períodos lançados.

Insta ainda observar, com relação à exigência do Pis e da Cofins, que as alíquotas dessas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições foram reduzidas a zero, a partir do mês de agosto de 2004, pelo art. 1º do Decreto nº 5.164/2004³, não tendo sido assim exigidas na autuação a partir do mês de agosto de 2004.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso também neste ponto.

4. Tributação Reflexa: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Assim, nego provimento ao recurso também em relação à CSLL.

5. CONCLUSÃO

Nos termos das razões apresentadas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

² Acórdão STF no Ag.Reg.no Ag. Instr. 649.835/MG, Relator Ministro Marco Aurélio - 13/04/2011: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO -INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 39 DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

³ Decreto nº 5.164/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único (...)

(...)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Processo nº 11065.005420/2008-18
Acórdão n.º **1302-00.923**

S1-C3T2
Fl. 6.562

Sala das Sessões, em 13 de junho de 2012

Luiz Tadeu Matosinho Machado

CÓPIA