



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº. : 11080.005302/93-10
Recurso nº. : 109.011 e *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exercícios de 1989 a 1992.
Recorrentes : TABACOS BRASILEIROS LTDA. e DRF EM PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 12 de novembro de 1997
Acórdão nº. : 103-19.038

IRPJ - DESPESAS COM ATUALIZAÇÃO CAMBIAL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS - restando dos autos que o contribuinte financiava-se de forma onerosa e que repassava recursos a terceiros sem imputar-lhes, no mínimo, atualização monetária dos valores, fica caracterizada a desnecessidade das despesas com atualização cambial.

IRPJ - COMISSÕES SOBRE EXPORTAÇÕES - DEDUTIBILIDADE - Deve ser reconhecida a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC-BTNF - o ingresso de ação na Justiça impede a órbita administrativa de se manifestar sobre o mesma matéria, devendo as autoridades administrativas acompanhar as ações judiciais antes de efetuar os atos de execução da exigência.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - tratando-se de mero aproveitamento de prejuízos fiscais, no próprio exercício, com o intuito de propiciar exigência menos onerosa ao contribuinte, mantidas parcialmente as infrações que motivaram o procedimento, revela-se indevida a compensação efetuada pelo contribuinte nos exercícios seguintes.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC-BTNF - A solução dada ao processo matriz, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente versando sobre a Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte - ILL.

MULTA DE OFÍCIO - LANÇAMENTO PREVENTIVO EM MATÉRIA ACORBERTADA POR AÇÃO JUDICIAL - INAPLICABILIDADE: A multa punitiva não pode ser aplicada quando a empresa adianta-se ao fisco, ingressando com ação em juízo, na qual é deferida medida liminar.

Negado provimento ao recurso *ex officio*.

Recurso voluntário provido parcialmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

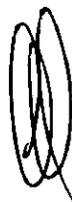
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TABACOS BRASILEIROS LTDA. e pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE - RS

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pelo sujeito passivo e NEGAR provimento ao recurso *ex-officio* e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 817.171.614,88; Ncz\$ 5.905.224,01; Cr\$ 601.403.747,75 e Cr\$ 2.301.086.843,15, relativas ao item "comissões sobre exportações", nos exercícios financeiros de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente, vencido nesta matéria o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire que lhe negou provimento; reduzir a multa de lançamento *ex-officio* para 75% (setenta e cinco por cento) e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991. Ausente a Conselheira Raquel Elita Alves Preto Villa Real.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Edson Vianna de Brito, Sandra Maria Dias Nunes, Neycir de Almeida, Victor Luís de Salles Freire.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10

Acórdão nº : 103-19.038

Recurso : 109.011

Recorrente : TABACOS BRASILEIROS LTDA. e DRF EM PORTO ALEGRE - RS

RELATÓRIO

O presente processo trata do recurso voluntário interposto pela contribuinte TABACOS BRASILEIROS LTDA., qualificada nos autos, e do recurso de ofício apresentado pelo julgador de primeira instância.

Em 27/07/93, a empresa sofreu autuação decorrente de fiscalização referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos exercícios financeiros de 1989 a 1992 (fls. 192 a 201) bem como lançamentos reflexos da Contribuição Social sobre o Lucro, referente ao exercício financeiro de 1992 (fls. 2.488 a 2.492) e do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido - ILL, também referente ao exercício financeiro de 1992 (fls. 2542 a 2.492) Foram constituídos créditos tributários de UFIR 20.886.164,32, UFIR 1.003.652,29 e UFIR 802.921,84, respectivamente, inclusos os consectários legais até 21/07/93.

Consoante Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 03-07, as irregularidades apontadas pelos agentes do fisco foram:

1) Comissões Sobre Exportações (despesas desnecessárias - anos-base de 1988 a 1991) - intimada a comprovar a necessidade das despesas de comissões e a efetividade da prestação dos serviços com relação às empresas Koch Scheltema, Lacto, Thorpe & Ricks e Sílvio Marozzi, a empresa respondeu que:

-é subsidiária do grupo Universal Leaf Tobacco;

- o grupo possui departamento de vendas especializado, que acompanha e auxilia a comercialização das safras de fumo;

- para remunerar o serviço prestado na comercialização dos seus fumos, a empresa paga comissão sobre o valor das exportações.

O Fisco entendeu ser insuficiente a justificativa, considerando não comprovada a necessidade das despesas e a efetiva prestação dos serviços.

Acrescenta o Fisco que a exportação, por ordem da controladora, teria sido efetuada às subsidiárias do próprio grupo (Eastern Leaf Tobacco, Danville Leaf Tobacco, Winston Leaf Tobacco, R.P. Watson & Co.), não demandando qualquer esforço dos agentes comissionados. A destinação final do produto não seria para as subsidiárias importadoras, meras destinatárias da fatura comercial, mas para os adquirentes finais. Assim, como as subsidiárias estrangeiras limitam-se a determinar que a subsidiária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

brasileira entregue os produtos no endereço de seus clientes, a elas caberia o encargo das comissões.

Valores tributados: Cz\$ 817.171.614,88, Ncz\$ 5.905.224,01, Cr\$ 601.403.747,75 e Cr\$ 2.391.986.843,15, nos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992 (respectivamente).

2) Despesas com Atualização Cambial (despesas desnecessárias - ano-base de 1990) - a fiscalizada, a partir de 10/04/90, manteve fluxo de numerários com a R.J. Reynolds Tabacos do Brasil, no montante aproximado de US\$ 65.000.000,00 (sessenta e cinco milhões de dólares americanos).

A empresa Dobra Tabacos Ltda., pertencente à Vera Fumos Ltda., hoje Dibrell do Brasil Ltda., adquiriu a unidade de processamento de fumo da R.J. Reynolds, passando a ser devedora da fiscalizada.

Durante o ano de 1990, a contabilidade somente registrou uma atualização da conta "Empréstimos", no valor de Cr\$ 202.041.528,00, em 26/06/90. Não teria havido outras atualizações até 28/03/91, quando a empresa registrou atualização cambial no valor de Cr\$ 612.920.424,98. Naquela data, teria ficado acertado que Dobra passaria a ser devedora de US\$ 3.000.000,00 desde 01/07/90, sobre os quais seriam cobrados juros de 10% ao ano.

A partir desse fato, a fiscalizada teria passado a atualizar mensalmente o saldo, até a sua quitação, em janeiro de 1992.

O procedimento acima descrito teria "congelado" o saldo entre junho e dezembro de 1990, não representando o verdadeiro crédito que a empresa possuiria em seu balanço. O demonstrativo de fls. 106 indica o real valor do crédito, US\$ 6.868.175,00 em 31/12/90, correspondente a Cr\$1.157.905.754,00.

No entendimento do fisco, ao abrir mão de um crédito de US\$ 6.868.175,00 por outro de US\$ 3.000.000,00 a empresa teria cometido uma liberalidade.

No mesmo período, a empresa teria captado empréstimos e pagamentos antecipados de empresas ligadas superiores a US\$ 100.000.000,00 sobre os quais teria registrado atualização cambial como despesa. Esse procedimento entre as atualizações do ativo e do passivo teria resultado em grave distorção no balanço encerrado em 1990, pois a empresa captaria por inteiro e emprestaria cobrando meio. Se a empresa se dava o direito de "perdoar" a correção monetária de seus saldos devedores, a dedutibilidade dos encargos financeiros incorridos, até o montante dos valores "perdoados" estaria prejudicada.

Assim, apurou-se Cr\$ 930.933.739,00 de variação cambial a tributar no exercício de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

3) Despesa de Depreciação e Exclusão Indevidas - Lei nº 8.200/91 - em 1991, a empresa efetuou a correção monetária do ano-base de 1990, nos termos da Lei nº 8.200/91, deduzindo integralmente a diferença no resultado do próprio ano base (exercício financeiro de 1992). Tal procedimento fere o art. 3.º da referida Lei.

A fiscalizada também não separou a correção do Ativo Permanente em contas distintas, pelo que teria desatendido o Decreto nº 322/91 e deduzido despesas de depreciação não permitidas pela legislação.

Como a empresa havia agido sob o amparo de liminar judicial, o lançamento do imposto objetiva apenas resguardar o direito da Fazenda, aguardando a decisão do mérito.

O valor tributado neste item totalizou Cr\$ 2.787.165.782,28.

4) Compensação Indevida de Prejuízos - ano-base de 1991 - As irregularidades descritas acima reverteram os prejuízos dos anos-base de 1989, 1990 e 1991, bem como absorvido o saldo do ano de 1987, pelo que, no exercício de 1992 (ano-base de 1991) ocorreu a compensação indevida de tais prejuízos fiscais.

Os lançamentos reflexos da Contribuição Social e do Imposto de Renda Na Fonte tomaram como base tributável apenas as irregularidades descritas no item "3" retro, ou seja, o desatendimento à Lei nº 8.200/91. Em ambos os casos, a lavratura objetivou apenas a constituição do crédito tributário, pois a contribuinte estava amparada em medida liminar.

Inconformada, a empresa apresentou impugnação ao lançamento (fls. 2413-2432), protocolizada em 23/08/93, representada por advogados, cuja procuração foi anexada às fls. 2412.

Inicia sua defesa pelo item 3 da autuação - "correção monetária a maior - IPC/BTNF". Alega que, uma vez obtida a medida liminar em seu mandado de segurança, não se justificaria a autuação, nem mesmo a pretexto da constituição do crédito tributário. Da mesma forma, incabível a aplicação da multa de 100% que lhe foi imposta. Requer que os argumentos trazidos na defesa de Auto de Infração lavrado contra sua sucedida - Kliemann S/A Comércio e Indústria e Agricultura - sejam considerados, uma vez tratar-se da mesma infração.

Defende a seguinte tese: a simples concessão de liminar suspende o crédito tributário, independentemente de depósito judicial que a garanta. O CTN privilegiaria a boa fé do contribuinte na denúncia espontânea e como a ação teria sido movida antes do vencimento da obrigação, não se poderia falar em crédito vencido ou em crédito exigível na vigência da liminar ou da sentença concessiva. Assim, mesmo que cassada a liminar, poderia a contribuinte ter recolhido o tributo sem aplicação da multa moratória e muito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10

Acórdão nº : 103-19.038

menos da multa punitiva. Essa situação perduraria até mesmo em caso de sentença denegatória pelo período de 30 dias, conforme estatui o CTN, no art. 160, já que a lei não disporia especificamente sobre o caso. Trouxe jurisprudência judicial e administrativa desonerando a aplicação de multas, no caso de denúncia espontânea.

A seguir, aborda a glosa das comissões sobre exportações. Inicia argumentando que o fato das empresas serem ligadas não desnatura a necessidade das despesas, nem tampouco o fato do embarque dos produtos terem sido efetuados diretamente aos chamados adquirentes finais. Informa que não há qualquer vínculo societário entre ela e suas ligadas e a empresa Sílvio Marozzi.

Argumenta que o mercado internacional está cada vez mais competitivo e que necessita de intermediação para a colocação de seu produto no mercado. O produto de outras fábricas, de outros países e até de concorrentes são contratados para atender compor partidas, visando atender quantidade, qualidade e preços exigidos pelos importadores de fumo. Agindo isolada e diretamente, não conseguiria efetuar as exportações.

Discorre sobre a necessidade de obtenção de financiamento, o que foi feito com adiantamentos de empresas ligadas, situação menos onerosa do que se tomasse empréstimos internos. As empresas ligadas, revendendo o produto pelo mesmo preço, não estariam sendo remuneradas, não obstante incorrerem em despesas com a formação da partida de fumo. Funcionários das referidas empresas teriam estado no país para acompanhamento da safra, inspeção e exame dos fumos, acompanhados de potenciais clientes. Teria, portanto, havido esforço dos agentes na colocação dos produtos no mercado internacional.

A existência de um mercado internacional e a própria manutenção da rede de empresas ligadas comprovariam, por si só, os quesitos para dedutibilidade das comissões: necessidade, efetividade e razoabilidade. O pagamento de comissões a agentes seria prática costumeira, normal, usual e habitual no comércio exportador. Somente a comprovação em contrário ilidiria a sua dedutibilidade.

A matéria - pagamento de comissões ao exterior - teria regulamentação própria do Banco Central, sofrendo rígida fiscalização por parte deste. Assim, seria impossível enviar importância ao exterior a esse título, sem que as remessas correspondessem efetivamente às comissões. Infirmar a autorização do Banco Central e da DECEX seria ignorar ato administrativo válido, lícito e praticado por autoridade competente. Seria negar a lei.

Afirma estar reunindo a documentação necessária à comprovação das afirmações acima e não haver nos autos qualquer evidência de que não teria ocorrido o efetivo esforço de intermediação por parte dos agentes.

Traz jurisprudência administrativa em auxílio à sua tese.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Em seguida trata da glosa das despesas de atualização cambial. Alega ser difícil entender a ótica fiscal e a obtenção do valor de US\$ 6.868.175,00.

A contribuinte faz breve relato da transação em tela:

- em fins de 1989, Universal Leaf, controladora da autuada, e Dibrell Bros., adquirente da R.J. Reynolds, teriam negociado compra e venda de fumo da última;

- as negociações não teriam se concluído;

- não haveria participação acionária entre as empresas;

- R.J. Reynolds e sua sucessora Dobra teriam efetivamente fornecido fumo à recorrente;

- Dobra e recorrente seriam empresas constituídas e domiciliadas no Brasil;

- a partir de abril de 1990, a recorrente teria efetuado adiantamentos à R.J.R., tendo-os contabilizado como mútuo na conta "Associados Devedores Diversos", mas, na realidade, não se trataria de mútuo e nem de adiantamento à associada;

- em meados de 1990, R.J.R. teria se transformado em Dobra Tabacos;

- em 28/06/90, a recorrente, incerta quanto à continuidade de fornecimentos, teria debitado o valor da correção monetária a seu favor;

- não obstante, os fornecimentos de fumo da agora Dobra teriam continuado;

- posteriormente, na verificação destas contas, um saldo credor em favor da recorrente teria sido apurado;

- mediante negociações concluídas em 28/03/91, Dibrell teria reconhecido dívida de US\$ 3.000.000,00 junto à autuada, nos termos já descritos anteriormente.

Desta forma, não teria existido mútuo entre a recorrente e R.J.R. ou Dobra. Ou, admitindo-se sua existência apenas para argumentação, ele somente teria se concretizado a partir de 28/03/91, junto à Dibrell Bros.. Portanto, antes desta data não teria ocorrido mútuo, não obstante o registro em conta de mútuo entre associadas e o reconhecimento de correção monetária no período.

Traz jurisprudência administrativa no sentido da caracterização do mútuo apenas quando presentes os requisitos do art. 1.256 do Código Civil, não ocorrendo nos casos de adiantamentos a fornecedores, mesmos quando empresas ligadas.

A desqualificação da despesa não procederá porque a autuada não teria repassado o valor dos financiamentos obtidos no exterior à R.J.R. ou Dobra, uma vez que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

não teria havido mútuo. Mesmo que tivesse havido, não caberia a glosa de despesas, pois ela só admissível quando o repasse é feito entre empresas ligadas e não haja rateio de despesas. Cita o PN CST 43/81 e jurisprudência administrativa.

A nota promissória assinada por Dibrell em 30/04/91 não teria a característica de mútuo, mas de reconhecimento, pela controladora, de dívida da controlada. Mesmo que houvesse mútuo, este somente poderia sujeitar-se à variação do BTNF, uma vez que o Decreto-lei 857/69 tornaria nulo contrato estipulado em moeda estrangeira para títulos e obrigações exequíveis no Brasil. Sendo ambas as empresas residentes e domiciliadas no país, não se aplicariam as exceções previstas no diploma. Ainda admitindo-se o mútuo, este só teria se concretizado a partir de 28/03/91. Somente a partir desta data poder-se-ia exigir o reconhecimento da variação cambial, pois apenas a partir dela a devedora - Dibrell - passou a ser empresa estrangeira. Antes desta data, se mútuo houvesse, ela somente se sujeitaria à variação pelo BTNF. Também afasta a possibilidade do reconhecimento retroativo do débito pela Dibrell obrigasse a requerente ao reconhecimento retroativo da variação cambial sobre os pactuados US\$ 3.000.000,00. No ano de 1990, esse fato era desconhecido, não podendo oferecê-lo à tributação; nem tampouco poderia o agente do fisco exigí-la.

Assim, a argumentação acima teria comprovado que:

- os adiantamentos da recorrente à R.J.R. e à Dobra teriam sido destinados à aquisição de produtos, não se sujeitando à correção monetária;
- a glosa de despesas de variação cambial somente se justificaria se houvesse ocorrido o repasse dos recursos obtidos no exterior sem repasse do encargo à empresa ligada e R.J.R. e Dobra não são empresas ligadas;
- se houvesse mútuo, ele sujeitar-se-ia tão somente à variação do BTNF sobre as parcelas excedentes à aquisição dos produtos;
- a nota promissória de US\$ 3.000.000,00 assinada por Dibrell não caracteriza mútuo, mas reconhecimento de dívida;
- mesmo que mútuo fosse, a recorrente somente estaria obrigada a proceder a correção cambial a partir de 28/03/91;

Sobre a compensação de prejuízos, a recorrente alega ser ininteligível a ótica fiscal, pois a compensação é faculdade do contribuinte, não podendo a fiscalização utilizar seus critérios próprios. Lembra que no caso em tela estão envolvidos muitos exercícios e alguns itens estão *sub judice*, com decisões favoráveis à recorrente, cabendo a ela a decisão se queria ou não a compensação na forma adotada pela fiscalização. Ao recompor o aproveitamento dos prejuízos em função do Auto de Infração, o fisco teria interferido em faculdade do contribuinte, sem ouvi-lo.

Do exposto, pleiteia o cancelamento integral da exigência e arquivamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

do processo.

Requer, ainda, às fls. 2.499-2.501 e fls. 2.553-2.556, sejam cancelados os autos de infração da Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte - ILL, dado que o principal seria improcedente. Com respeito ao ILL, alega, ainda, sua inconstitucionalidade, trazendo jurisprudência do TRF/RS.

Estas são as peças impugnatórias.

O agente do fisco pronunciou-se na informação fiscal (fls. 2.578-2.579) nos seguintes termos:

correção monetária a maior

- a empresa teria desatendido a Lei nº 8.200/91 e a constituição do crédito visava apenas prevenir a decadência, uma vez que a decisão não era definitiva;

comissões sobre exportações

- embora Sílvio Marozzi constasse do relatório, as comissões a ela devidas não foram glosadas;

- apesar da longa exposição da recorrente, não haveria qualquer elemento que invalidasse o lançamento;

- a contribuinte não teria trazido provas sobre os preços cobrados pela controladora na revenda dos seus produtos;

- os atos administrativos dos outros seriam válidos, porém em nada interfeririam na necessidade do pagamento das comissões.

despesas cambiais

- não existiria divergência entre o relato da empresa e o relatório da fiscalização;

- questiona: seria necessária a captação dos recursos se a empresa repassou parte deles a terceiros não ligados, abrindo mão da recuperação dos encargos financeiros desembolsados quando da obtenção dos mesmos?;

compensação de prejuízos

- as compensações foram mera decorrência, realizadas da forma mais benéfica ao contribuinte.

A decisão monocrática (fls. 2.585-2.595) entendeu que o lançamento era



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

parcialmente procedente, estando assim ementada:

"00.40.65.00- JULGAMENTO DO PROCESSO

A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.

**00.00.00.00 - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
00.35.05.00 - CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO**

À Fazenda Nacional cabe o direito de constituir o crédito tributário, através do lançamento, mesmo na hipótese de existência de ação judicial e medida suspensiva da exigibilidade, conforme, inclusive, já decidiu a Justiça Federal nesse sentido.

Em se tratando de lançamento formalizado com o único objetivo de preservar os interesses da Fazenda Nacional, sobre matéria que está sendo discutida em ação judicial de caráter preventivo, proposta pelo sujeito passivo antes do vencimento do tributo, e antes de qualquer procedimento da autoridade fazendária, é descabida a aplicação de multa por lançamento de ofício, porquanto presentes os pressupostos contidos no art. 138 do CTN que desautoriza a imposição desta penalidade. Diferente tratamento, contudo, deve ser dado aos juros de mora, que o art. 161 do mesmo diploma legal determina a aplicação 'seja qual for o motivo determinante da falta' do pagamento do crédito tributário.

**02.00.00.00 - IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA - PESSOAS JURÍDICAS
02.25.10.00- CUSTO, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**

Não são dedutíveis, na apuração do lucro real, despesas relativas a pagamento de comissões, quando não comprovada pelo contribuinte a efetiva prestação dos serviços de intermediação, e os beneficiários destas comissões são os próprios adquirentes das mercadorias.

Não são dedutíveis, por desnecessárias á manutenção das atividades operacionais da empresa, as despesas financeiras havidas com empréstimos tomados de terceiros e repassados a outra empresa sem a correspondente transferência dos encargos.

**03.00.00.00 - IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA - FONTES
07.01.20.25- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

Aplica-se aos processos decorrentes, pela relação de causa e efeito, o decidido no processo matriz.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE”

O julgador iniciou sua decisão afastando a possibilidade de apreciar a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto de Renda na Fonte ILL, pois faleceria competência à órbita administrativa para tal.

A seguir, a respeito da matéria relativa à diferença IPC-BTNF, considerou que a Fazenda Nacional tem direito a constituir o crédito tributário, ainda que a matéria esteja protegida por liminar em mandado de segurança. Cita jurisprudência judicial e o Parecer PGFN 743/88. Entendeu, contudo, incabível a aplicação da multa de ofício. A contribuinte, buscando no Judiciário seu direito, antecipou-se ao fisco e essa atitude equivaleria à denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. A fiscalização teria decorrido do próprio conhecimento da ação judicial. Não se poderia considerar que a contribuinte estivesse em atraso no pagamento do tributo. A aplicação da multa significaria equipará-la ao contribuinte que deliberadamente ocultou fatos ao fisco. Recorreu de ofício contra o cancelamento da multa, mas manteve a aplicação dos juros de mora, por não se revestirem de caráter punitivo.

Sobre a glosa de comissões sobre exportações, o julgador se pronunciou pela sua manutenção. A impugnante não teria compreendido a acusação ou estaria habilidosamente tentando desviar-se do fato principal. Perguntou-se como poderia a recorrente pagar comissões de representação comercial aos próprios adquirentes da mercadoria. Intimada, a autuada teria respondido de forma evasiva. Com isso, teria havido inversão do ônus da prova sobre a necessidade de tais despesas. O próprio Acórdão trazido na peça impugnatória mostraria essa inversão, uma vez que sua ementa exige a demonstração de que o beneficiário tenha interferido na obtenção do rendimento. A impugnante teria tentado inverter seu sentido, quando afirmou que o Auto de Infração e o relatório não conteriam evidências de que não houve o efetivo esforço dos agentes. Com isso, a contribuinte estaria desejando que o fisco fizesse prova em seu favor, ou, ainda, que produzisse provas negativas. A procedência da autuação estaria confirmada, pois, em concreto, nenhuma explicação houvera sido trazido para justificar o pagamento das comissões.

Seria irrelevante que as beneficiárias fossem empresas ligadas à autuada. Não teria sido este o motivo da glosa. Também irrelevante o negócio efetuado posteriormente entre o adquirente das mercadorias e o terceiro. O fato das empresas serem ligadas dificultaria o esclarecimento dos motivos, além dos comerciais, que teriam cercado a formação dos preços das mercadorias. Por elementar, essa circunstância colocaria em dúvida se a transação limitar-se-ia ao seu aspecto comercial ou se teria havido interesse extravagante. De todo modo, seria certo não se poder abandonar a forma do negócio jurídico realizado para transmutar o adquirente das mercadorias em agente de intermediação e o terceiro, destinatário final sem nenhuma relação jurídica com a autuada, em seu cliente, e com isso explicar o inexplicável: o pagamento de comissões ao comprador das mercadorias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Os adiantamentos feitos pelas adquirentes da mercadorias não socorreriam os argumentos de defesa. Pelo contrário, as comissões pagas poderiam muito bem ser o pagamento dos juros de tais adiantamentos. Seria notório o fato de empresas de capital estrangeiro utilizarem-se dessa manobra para fugir aos controles cambiais do Banco Central em época de escassez de divisas, como no período objeto da autuação.

A vinda de técnicos das beneficiárias das comissões para acompanhamento da produção e verificação da qualidade da mercadoria também reforçaria a tese das mesmas serem adquirentes das mercadorias, e não agentes de intermediação. A preocupação com a qualidade seria, por natureza, relacionada com a atuação do adquirente. Além disso, o ônus das inspeções deveriam ser incorridos pelos adquirentes, e não pelos agentes. Como o negócio de compra e venda teria sido feito entre autuada e as beneficiárias das comissões, o pagamento destas seriam descabidos.

Seria desnecessário demonstrar a diferença entre os representantes comerciais por conta própria e aqueles que atuam em nome de terceiros. Os primeiros, por assumirem o risco da atividade, são remunerados pelo lucro na revenda das mercadorias. Não se paga comissão a eles e este seria o caso em tela. Assim, nenhum serviço teria sido prestado à autuada, apenas as mercadorias teriam sido adquiridas diretamente. Então, as despesas dessa natureza seriam desnecessárias e, portanto, indedutíveis do lucro real.

O julgador *a quo* manteve também a exigência relativa à glosa de despesas com variação cambial. A legislação do imposto de renda não admitiria a simples transferência patrimonial de uma empresa a outra, o que se constituiria em doação. Empréstimo de dinheiro em conjuntura hiper inflacionária sem exigência sequer de variação cambial, especialmente quando a empresa toma valores emprestados com incidência plena da variação cambial, seria inadmissível. Trouxe jurisprudência administrativa nesse sentido.

Afirmou não ter cabimento a autuada suportar os encargos dos empréstimos tomados. A variação cambial sobre eles, no mesmo montante da variação cambial que deixou de ser cobrada no "bondoso" empréstimo, seria desnecessária à manutenção das atividades operacionais, portanto indedutíveis. Nada garantiria que o pagamento dessa variação cambial não tivesse ocorrido no exterior, diretamente entre as controladoras de cada uma das empresas. As explicações da impugnante não teriam caracterizado a normalidade e a necessidade de tais despesas.

Quanto à compensação de prejuízos, o procedimento teria atendido remansosa jurisprudência administrativa no sentido de tornar a exigência menos onerosa ao contribuinte. Sendo a compensação um direito da contribuinte, nada obstaría a lavratura de um Auto de Infração complementar, pois atendendo o pleito da impugnante a exigência seria majorada. Contudo, a autuada não teria apontado qual a forma que pretendia utilizá-los, impossibilitando o atendimento do requisitado.

No que tange aos lançamentos reflexos de Imposto de Renda na Fonte - ILL e Contribuição Social, por estarem as exações abrangidas na ação judicial, a decisão cancelou a multa de ofício e manteve o restante da exigência, recorrendo de ofício na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

parcela cancelada.

A ciência da decisão foi dada em 17/06/94 (AR fls. 2.596).

O recurso voluntário (fls. 2.597-2.617) foi interposto em 18/07/94.

Inicia a peça atacando a decisão monocrática em relação à glosa das comissões sobre exportação. A irregularidade estaria descrita nos relatórios de fiscalização como falta de comprovação da efetiva prestação e da necessidade dos serviços, enquanto decisão teria mantido a exigência com base no fato dos importadores e dos beneficiários da comissão serem a mesma empresa. Com isso, a decisão *a quo* estaria modificando a fundamentação da exigência fiscal. Como as comissões não teriam sido pagas aos adquirentes (finais ou intermediários) das mercadorias, estaria estabelecida profunda discrepância entre o relatório e a decisão.

A recorrente teria se defendido da acusação das comissões não serem necessárias, dos serviços prestados não terem sido prestados e das beneficiárias serem empresas ligadas. A decisão afirmaria coisa diferente: despesas seriam desnecessárias e os serviços não teriam sido prestados por não ser possível o pagamento de comissões ao próprio adquirente.

Assim, à decisão recorrida restariam duas opções:

- incidiu em erro ao afirmar que as comissões foram pagas ao próprio adquirente das mercadorias, pelo que o julgamento seria insubsistente e impróprio, e somente pelas referidas afirmações, a exigência deveria ser cancelada.

- modificou a fundamentação da exigência fiscal pela adoção da extravagante teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pelo que a decisão seria nula e a exigência deveria ser cancelada.

A título de argumentação, a recorrente afirma que pode ocorrer pagamento de comissões ao próprio importador das mercadorias, como no caso da comissão mercantil (Código Comercial, arts. 165 a 190). Nesses contratos, o comissário é remunerado por comissão do comitente. No caso em concreto, afirma que a única remuneração dos "adquirentes" teria sido representada pela comissão, pois as mercadorias teriam sido (re)vendidas, ou melhor dito entregues, aos adquirentes finais pelo mesmo preço recebido pela recorrente. Assim, ao contrário do que foi dito na decisão recorrida, não é absurdo supor que as comissões tenham sido pagas ao próprio "adquirente", bastando para isso que se considere o "adquirente" como comissário mercantil do vendedor. A recorrente trouxe aos autos documentos envolvendo as transações em tela, colocando-se à disposição todos os demais documentos.

Afirma com isso ter demonstrado patentemente as afirmações da impugnação de que houve efetiva intermediação dos agentes comissários e, portanto, as despesas seriam necessárias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

A seguir, a recorrente volta a atacar a decisão singular nos seguintes trechos: "...exatamente por serem empresas ligadas ... não se pode saber quais os motivos, além dos comerciais, que foram levados em conta para a formação do preço..."; e "...essas comissões, por exemplo, poderiam muito bem ser pagamento de juros sobre os valores adiantados."

Afirma ter havido mais uma tentativa de transmudar a fundamentação da exigência e pleiteia novamente a nulidade da decisão, pois baseada em suposições. Além disso, os juros pagos pela recorrente pelos adiantamentos estariam abaixo das taxas cobradas no mercado e não haveria sentido pagar juros através de comissões, se a legislação permite o pagamento de juros como juros.

Traz novos acórdão da jurisprudência administrativa.

Quanto ao item referente à glosa de variação cambial passiva, os argumentos da peça impugnatória são basicamente repetidos no recurso, lembrando que a variação monetária pelo BTNF sobre o eventual mútuo não seria, de qualquer forma, aplicável após 01/02/91 (plano Collor II - IN 125/91). A recorrente trouxe as autos documentação a respeito da matéria e pediu a reforma da decisão de primeira instância, por não ter dado à questão a devida e correta apreciação. A matéria seria mais complexa do que a ocorrência de "simples transferência patrimonial", como alegado pelo julgador monocrático.

Quanto à compensação indevida de prejuízos, concorda com a informação do agente do fisco que se trata de mera recomposição da base de cálculo, desde que julgadas as questões, a compensação possa ser refeita segundo os critérios que lhe sejam mais benéficos.

Insurge-se contra a cobrança de juros de mora na parcela coberta pela ação judicial, pois o débito não estaria vencido, por estar suspenso. Da mesma forma, com relação à TRD cobrada no ano de 1991.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

A ciência da decisão monocrática foi dada em 17/06/94, sexta feira. Portanto, o prazo começou a fluir no primeiro dia de expediente normal, segunda feira, dia 20/06/94, assim, o recurso entregue em 18/07/94 é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de processo contendo recurso voluntário e recurso *ex-officio*, pelo que cito as matérias em litígio para melhor desenvolvimento do voto.

O recurso *ex-officio* abrange a exoneração das multas de ofício sobre as parcelas que estavam albergadas por liminar em mandado de segurança, relativa a diferença IPC-BTNF.

O recurso voluntário levanta preliminar contra a decisão recorrida, que teria inovado os fundamentos da glosa das comissões. Discute ainda o mérito de todas as matérias lançadas: glosa de comissões, glosa de variações cambiais, diferença IPC-BTNF e compensação indevida de prejuízos.

1) Recurso *ex-officio*

O julgador de primeira instância, abraçando uma corrente da doutrina, entende que a recorrente sequer em mora poderia ser considerada, uma vez que se beneficiaria do art. 138, do CTN (denúncia espontânea). Trata-se de matéria controversa e que comporta opiniões divergentes sobre o assunto (v. Friede, R. R., "Medidas Liminares em Matéria Tributária", Ed. Forense Universitária, pg. 414 ou Machado, H. B., "Mandado de Segurança em Matéria Tributável", Ed. Revista dos Tribunais, pg. 160-162). Contudo, não será necessário enfrentar a questão, uma vez que foi lançada a multa de ofício por parte do fisco e, se a discussão ainda não se encontra perfeitamente assentada com relação à multa de mora, não há dúvida de que a aplicação de multa punitiva está de plano descartada no caso em tela.

Assim, de qualquer forma, esteve bem a decisão de primeira instância cancelando a multa punitiva e não vejo motivos para reformá-la, pelo que nego provimento ao recurso de ofício.

2) Das preliminares de nulidade da decisão de primeira instância

Passo então à preliminar suscitada pela recorrente, que alega que a decisão de primeira instância teria inovado o lançamento inicial.

Entendo como inovação do lançamento aquilo que surge no processo, sem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

prévia ciência do interessado, e que agrava a exigência ou reforça a acusação pela anexação aos autos de novos documentos ou outros elementos objetivos de prova. Nesses casos, não há dúvida sobre a necessidade de se devolver o prazo ao contribuinte.

No caso em tela, não houve agravamento da exigência. Após o pronunciamento do julgador monocrático, perdura o mesmo *quantum* inicialmente exigido. Não houve qualificação de multa, recálculo de encargos, aumento na base de cálculo tributável ou qualquer outra circunstância que desse motivo ao aumento quantitativo do crédito tributário.

Mas aumento quantitativo da exigência não é a única situação onde o prazo deve ser devolvido. Entendo necessária a devolução também nos casos em seja "aperfeiçoado" pela introdução nos autos de novos elementos objetivos, o aspecto qualitativo do auto de infração. Não há dúvidas de que o contribuinte deve ter pleno conhecimento do que consta no processo, sob pena do cerceamento do seu direito de defesa.

Contudo, também não vejo essa circunstância no presente processo. O julgador de primeira instância não mencionou qualquer novo dispositivo legal infringido e baseou sua decisão exclusivamente naquilo que constava dos autos. Não trouxe qualquer documento ou elemento novo aos autos e, assim, não formulou concretamente novas acusações contra a recorrente. A controvertida afirmação de que o pagamento das comissões foi feito aos próprios adquirentes da mercadoria adveio apenas das suas convicções e tratam-se de razões de decidir do julgador, posto que este não se baseou em qualquer outro elemento além de seu próprio universo mental.

Podemos até não concordar com a convicção, os conceitos jurídicos e os processos mentais pelos quais caminhou o julgador. Mas não é impossível entender a lógica da decisão monocrática e, se discordarmos desta, estamos, na realidade, reformando sua decisão. Afinal, como ensina Moacir A. Santos (*in* "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", Ed. Saraiva, pg. 10-11, 3.o volume), a sentença (decisão, aqui), além de ser um ato de inteligência, é também e especialmente um ato de vontade do juiz (julgador, aqui):

"A doutrina dominante, entretanto, sem negar que na sentença se contém um ato de inteligência, um ato lógico, nela vê também, e especialmente, um ato de vontade (Chiovenda, Calamandrei, Carnelutti, Redenti, Liebman, Michelli, etc...). ... Aplicando a lei à espécie, o juiz, como órgão estatal, emite um preceito, uma ordem, ou seja, na técnica de Carnelutti, um "comando", que qualifica a sentença e lhe confere o caráter de ato de vontade, vontade do juiz, como órgão do Estado, em face daquilo que a lei exprime."

Esse preceito garante o livre convencimento da verdade pelo julgador, contra o qual o contribuinte pode se insurgir nas instâncias seguintes, mas não simplesmente anulá-lo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Assim, não vejo nenhum reforço qualitativo à autuação que tenha advindo de elemento novo. O julgador monocrático nada trouxe aos autos que o obrigasse a devolver o prazo à autuada. Todo o corpo da sua decisão está ligado exclusivamente ao que existia no processo. Os termos e os fundamentos lógicos e jurídicos que se utilizou para decidir o processo estão licitamente dentro do princípio do livre convencimento, não cabendo anulá-los, mas sim, se for o caso, inclusive por erro de conceito jurídico, reformá-los.

Por oportuno, vale lembrar que a controvertida afirmação do julgador *a quo* (pagamento de comissões ao próprio adquirente das mercadorias) sequer se constituiu no ponto básico da glosa em questão. Os itens 23 a 25 da decisão recorrida focam a posição do julgador em relação ao que, na realidade, é o núcleo básico da autuação: a falta de comprovação da necessidade e efetividade da prestação do serviço.

Além disso, a recorrente, apesar de aproveitar a oportunidade para desenvolver uma nova argumentação sobre a configuração jurídica para o pagamento das comissões (contrato de comissão com suas coligadas), não se descuidou de atacar na peça recursal o fundamento básico da autuação, pois trouxe documentos para tentar comprovar a efetividade e a necessidade da prestação dos serviços.

Portanto, na espécie, não houve prejuízo à defesa da recorrente e não se caracterizou inovação do lançamento que lhe exigisse a devolução de prazo.

Outro ataque da recorrente contra a decisão recorrida diz respeito ao item "Despesas com Atualização Cambial (despesas desnecessárias)". O julgador não teria dado à questão a devida e correta apreciação. Mais uma vez, tenho posição divergente sobre a questão. O julgador expôs sua visão sobre o assunto nos itens de 30 a 32 da decisão. Construiu, a partir do livre convencimento da verdade, seu prisma para a transação ("transferência de patrimônio", "bondoso empréstimo", ...) e, assim, entendeu que, das explicações trazidas na impugnação, todas elas alegações eminentemente de direito, "nenhuma se apresentou como justificadora da normalidade de tal transação, e muito menos da necessidade das despesas objeto de glosa...".

Novamente estamos diante de uma questão de convencimento da verdade e valho-me do exposto anteriormente sobre o ato de vontade no julgamento. Vislumbro *in casu* uma construção decisória lógica, na qual os argumentos da recorrente não convenceram o julgador *a quo*. Para este, a infração estava centrada em uma questão de fato (desnecessidade das despesas de variação monetária), contra a qual o argumento jurídico que foi trazido na impugnação não afastou. Assim, sua decisão, apesar de concisa, foi completa.

Dessa forma, supero as preliminares suscitadas, pois não vejo equívocos que possam eivar de nulidade a decisão recorrida. Ela não inovou o lançamento referente ao item "Glosa de Comissões" e, apesar de sucinta, atacou de forma lógica e completa o item "Glosa de Variações Monetárias Passivas".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

A seguir, passo a apreciar as questões de mérito do recurso voluntário, subdividido em seus itens para melhor sistematização.

3) Glosa de despesas com comissões e perdas de câmbio a elas relacionadas - (item "I" do relatório fiscal)

exercício 1989: Cz\$ 817.171.614,88;
exercício 1990: NCz\$ 5.905.224,01;
exercício 1991: Cr\$ 601.403.747,75;
exercício 1992: Cr\$ 2.301.086.843,15.

A acusação fiscal é de que a empresa não conseguiu comprovar a efetividade, nem tampouco a necessidade dos serviços de intermediação que resultaram em pagamento de comissões de 5% sobre o valor FOB das exportação, feitas a empresas do grupo.

Na impugnação, além de reafirmar a necessidade da contratação dos serviços, somos informados que a recorrente está providenciando documentação necessária para comprovar suas alegações.

Na fase recursal, em conexão com a questão preliminar já apreciada anteriormente, a contribuinte, desenvolve a tese de que mantinha um negócio internacional de comissão mercantil com suas agentes. E surgem, então, alguns documentos.

A recorrente trouxe, na fase recursal, alguns documentos para afastar a pretensão do fisco. Com o intuito de comprovar a efetividade e a necessidade da prestação dos serviços, além de contratos, foram trazidos ao processo a correspondência de fls. 2655-2665 e as cópias do passaporte de dois cidadãos estrangeiros e relatórios de despesas de fls. 2700-2711.

Analisando os documentos carreados aos autos pode-se concluir que as comissões foram pagas, e as exportações realizadas com conseqüente ingresso de receita. Logo, não pode o fisco simplesmente argüir que tendo sido os produtos exportados para subsidiária do mesmo grupo econômico que os revendeu para diversos clientes no exterior, as despesas com as comissões seriam indedutíveis.

Frise-se que o fisco não comprova que as operações foram diretamente contratadas e que a Autuada possuía estrutura administrativa para operar diretamente no exterior, a forma como as comissões são pagas pertencem a economia doméstica dos negócios internacionais, 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.

Sendo assim, é irrelevante a discussão de quem tenha sido o beneficiário das comissões, no caso, ao que parece tratam-se de empresas ligadas à contribuinte. Como não foi questionado nenhum outro aspecto relacionado com o pagamento das comissões,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

inclusive no que diz respeito ao seu percentual em função do valor da exportações, nem 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.

Esta matéria tem sido objeto de decisões por parte desta Câmara no sentido de reconhecer a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior.

Cabe citar aqui a decisão do Acórdão nº : 103-18.937, sessão de 14/11/97, que recebeu a seguinte ementa:

"IRPJ - COMISSÕES SOBRE EXPORTAÇÕES - DEDUTIBILIDADE - Deve ser reconhecida a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior."

20/08/96: Cabe destacar também a ementa do Acórdão nº 103-17.641, sessão de

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

Do exposto, firmo convicção de que o recurso voluntário deva ser acolhido nesta parte, uma vez que a efetividade e a necessidade da prestação dos serviços que resultaram no pagamento das comissões restou comprovado. Assim, voto por excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 817.171.614,88, Ncz\$ 5.905.224,01, Cr\$ 601.403.747,75 e Cr\$ 2.301.086.843,15, nos exercícios 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente.

4) Glosa de variação monetária passiva - despesa com atualização cambial - (item "II" do Relatório Fiscal):

Valor tributado Cr\$ 930.933.739,00 - exercício financeiro de 1991.

Trata-se de infração que se irradia da operação entre a recorrente e as empresas R.J. Reynolds, sucedida pela Dobra Tabacos e cujo desfecho foi operado por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Dibrell Bros..

Vale registrar que, praticamente, não há contradição factual entre as versões da autuada e da fiscalização sobre a operação em tela. Assim, vale fazer um brevíssimo retrospecto dos fatos envolvendo a operação, justapondo-se as alegações de ambas as partes:

- a partir de abril/90, a Universal e RJR contratam aquisição de fumo, mantendo fluxo de remessa de numerários entre elas. A RJR é sucedida no negócio por Dobra e Dibrell;

- em junho/90, é efetuada uma atualização do saldo devedor na contabilidade da recorrente (ativo), referente aos meses de abril e maio, pois a continuidade do negócio de fornecimento de fumo ter-lhe-ia parecido incerta. Contudo, os fornecimentos de fumo com a agora Dobra Tabacos continuaram;

- em março-abril/91, Dibrell Bros., que havia adquirido as operações da RJR-Brasil, reconhece uma dívida junto à recorrente de US\$ 3.000.000,00, sobre os quais incidiriam juros de 10% ao ano, a partir de julho/90.

A partir dessa base fática, divergem as opiniões sobre os efeitos fiscais da situação. Pretende a fiscalização que a empresa não poderia deduzir a totalidade das despesas de variação monetária que deduziu ao longo do ano-base 90, uma vez que a empresa ao acertar suas avenças com RJR/Dibrell teria graciosamente perdido mais de US\$ 3.000.000,00. A autuada, por sua vez, não vê irregularidades no seu procedimento, pois não estaria obrigada a reconhecer correção monetária sobre os saldos devedores da conta, uma vez não estar caracterizado mútuo entre coligadas e não poder, à época, reconhecer efeitos de um acordo que só viria a operar-se no ano seguinte (março/91).

A única diferença factual poderia residir na afirmação da recorrente de que não teria entendido de onde teria a fiscalização obtido o montante de US\$ 6.868.175,00 como o valor de seu crédito junto à Dibrell/RJR. No entanto, é fácil perceber que esse valor foi alcançado a partir das tabelas de fls. 93-106, que indica o valor acima como saldo da conta em 31/12/90. Como o contrato de reconhecimento de dívida da Dibrell não indica os caminhos pelos quais chegaram as contratantes aos referidos US\$ 3.000.000,00 nem tampouco trouxe a recorrente demonstrativos e documentação para afastar o prejuízo alegado pelo fisco, entendo que estamos diante de uma efetiva perda na liquidação do referido contrato.

Isso posto, a situação de fato fica bem cristalizada, mas que, ainda assim, permite enfoques totalmente diferenciados a respeito de seus efeitos fiscais. Cabe, então, passar à decisão propriamente dita.

Inicialmente, devido ao emaranhado da questão, cabe lembrar qual foi a acusação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

O fisco acusa a empresa de ter deduzido despesas desnecessárias. Esse é o foco da autuação.

A operação Universal-Dibrell entra como o único, e poderoso, suporte de convicção para a pretensão fiscal.

O raciocínio é meridiano: em situação de normalidade, quem toma empréstimos onerosos não pode emprestar graciosamente. Concordo com essa singela afirmação. Dessa forma, entendo que, se a acusação fiscal esteve bem fundamentada, e na minha opinião esteve, as linhas de defesa possíveis para a recorrente seriam quatro:

- demonstrar que não teria tomado empréstimos onerosos;
- demonstrar que não teria emprestado graciosamente;
- demonstrar que ambos, obtenção e repasse de fundos, não foram onerosos, ou
- demonstrar que a situação não era de normalidade.

A defesa da recorrente apenas resvala esses pontos. Seu grande esforço é no sentido de demonstrar que não estava legalmente obrigada a reconhecer a correção monetária sobre os seus saldos devedores (seu ativo) contra RJR/Dibrell. Contudo, não foi esta a acusação fiscal. O fisco não está cobrando receitas de correção monetária de qualquer espécie. Está, sim, colocando em dúvida o outro lado financeiro da transação. Se os recursos migraram, a que título fosse, da recorrente para a empresa independente RJR, como poderia aquela aceitar remuneração abaixo daquela que incorria na outra ponta?

A demonstração de que não estava obrigada a reconhecer a correção monetária sobre os adiantamentos não significa que a empresa pudesse simplesmente abrir mão de uma remuneração condizente para seu aporte à RJR. Isso sob o ponto de vista fiscal é inaceitável. Caracterizaria, como infirmado pelos agentes do fisco, liberalidade cuja sanção seria a indedutibilidade das despesas que teria incorrido na outra ponta da transação.

Assim, a meu ver, o grande esforço da defesa da recorrente vai em sentido contrário à uma das linhas acima delineadas. Ela praticamente assegura que o "empréstimo" foi "gracioso". As expressões acima estão entre aspas, pois pretendem captar apenas seu sentido econômico-financeiro.

A defesa limitou-se a, genericamente, colocar em dúvida as contas do fisco, e não ofereceu valor divergente, comprovado pelos seus assentamentos contábeis e documentos.

Sobre a outra ponta, na captação de recursos, também é pífio o esforço da recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Contra a afirmação do fisco de que teria captado mais de US\$ 100.000.000,00 no correr do ano-base de 1990, limitou-se a afirmar que não os teria repassado a empresa ligada, não cabendo, portanto, a glosa, e que seu custo foi abaixo do praticado no mercado.

Em primeiro lugar, é irrelevante o fato da RJR não ser empresa ligada à recorrente. Este não é o cerne da questão. Uma vez que praticamente reconheceu que os adiantamentos que fez à empresa não-ligada não foram remunerados, seu único argumento seria demonstrar que o financiamento destes adiantamentos também não teria ocorrido de forma onerosa. Ou seja, teria que comprovar que a empresa teria obtido uma linha especialíssima de crédito, diretamente ligada à operação mercantil em tela, sobre a qual não teria deduzido encargos financeiros também, de forma que resultado global das duas operações, sob o ponto de vista fiscal, se anulariam. Se assim fosse, nenhuma fuga ao pagamento de imposto se verificaria.

De fato, a recorrente tenta trilhar esse caminho, mas a documentação trazida no recurso às fls. 2666-2700 não logra comprovar a equivalência entre os encargos incorridos e os encargos recebidos. Os documentos poderiam indicar taxa de juros mais favorecida do que as praticadas no mercado interno. No entanto, em todas as operações de financiamento incide pelo menos correção cambial. Ora, para afastar a pretensão do fisco, a magnitude de ganho no financiamento que a empresa teria que comprovar não fica nas casas decimais da percentagem das taxas de juros reais cobradas. O ganho teria que atingir verdadeiro perdão da desvalorização nominal da moeda. Não é o que os documentos mostram. São contratos usuais de adiantamento de câmbio, onde *Libor* e *spread* incidem sobre o principal pactuado em moeda estrangeira, ou seja há cobrança de variação cambial. Aliás, grande parte dos contratos refere-se a exportações efetuadas no período-base de 1991, quando relevantes seriam as taxas incorridas no período-base de 1990.

De qualquer forma, a magnitude do ganho financeiro necessário ao equilíbrio entre as pontas da destinação e do financiamento dos recursos está longe de ser atingida. Contudo, isso nada mais é do que o espelho da operação com RJR/Dibrell e reforça a falta de razoabilidade do comportamento da recorrente com respeito à sua devedora, pelo menos se levarmos em conta o que consta dos autos.

Finalmente, poderia a operação estar eivada por algum evento extraordinário. Ou seja, algo que pudesse explicar o comportamento inusual da recorrente. Também aqui não há qualquer esclarecimento ou documento que possa auxiliá-la. Inexiste nos autos notícia sobre qualquer contenda entre a recorrente e RJR/Dobra/Dibrell, nem tampouco outras formas de compensação. Pelo contrário, apesar da expectativa de interrupção do fornecimento de fumo pela RJR, perduraram os negócios com empresa do mesmo grupo (Dobra) e o acerto do negócio parece ter sido realizado em condições de normalidade com outra empresa (Dibrell).

Nesse ponto é interessante notar que o procedimento da recorrente em relação à contabilização da operação exhibe traços contraditórios, uma vez que imputou à RJR, em junho de 1990, a variação monetária dos meses de abril e maio de 1990,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

interrompendo por aí o reconhecimento de tais receitas. Parece-me que essa atitude mereceria uma melhor fundamentação documental por parte da recorrente. A simples expectativa de que RJR interromperia o fornecimento de fumo não pode respaldar a interrupção pura e simples do reconhecimento de variação monetária sobre, pelo menos, o saldo sobre o qual incidiu as correções dos meses de abril e maio. Além disso, esse procedimento enfraquece o argumento de que a recorrente não conhecia, em 1990, o que somente viria a consolidar-se em 1991, mediante o reconhecimento de dívida da Dibrell. Em junho de 1990, diante da alegada expectativa de interrupção dos negócios, a empresa foi perfeitamente capaz de calcular seus direitos contra a RJR. Seria até plausível a necessidade de um ajuste no fechamento do negócio, em março de 1991. Contudo, esse acerto deveria ser apenas residual e não da magnitude levantada pela fiscalização e sem contraprovas nos autos.

Do exposto, faço um breve resumo da fundamentação do meu voto.

A infração apurada foi glosa de despesa com variação monetária passiva (variação cambial) desnecessária à manutenção da fonte produtora e não falta de correção monetária de mútuo.

A desnecessidade da despesa partiu da premissa de que não se pode, em situação de normalidade, tomar recursos incorrendo em custos e transferi-los sem cobrar remuneração equivalente. O elemento de convicção de verificação fática da premissa foi a perda absorvida em operação com empresa não-ligada.

Concordando com a premissa lançada pelos agentes do fisco e baseado no fato da recorrente não ter contestado de forma específica, com base em documentos hábeis e idôneos e assentamentos contábeis, a alegada perda na operação, nem tampouco ter comprovado situação excepcional ou equivalência entre custos e remunerações sobre a operação, estou pela confirmação da decisão recorrida.

Assim, voto pela manutenção da exigência referente às parcelas glosadas de variação monetária passiva no valor de Cr\$ 930.933.739,00, no exercício financeiro de 1991.

5) Correção monetária - diferença IPC-BTNF (item "III" do relatório fiscal)

O total tributado, no exercício de 1992, compõe dos seguintes valores:

- cotas de depreciação indedutíveis:	Cr\$ 751.841.720,00
- exclusão indevida do Lucro Real:	Cr\$ 1.105.027.450,28;
- correção monetária da depreciação:	Cr\$ 851.505.529,00;
- baixa de bens e encargos no período base 91:	Cr\$ 78.791.083,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

As quatro infrações descritas têm como elemento de fundo a diferença de correção monetária que resultou da disparidade entre o índice calculado com base no BTNF e aquele que resultaria pela aplicação do IPC, diferença esta ocorrida ao longo do ano-base de 1990.

A recorrente excluiu essa diferença ano-base 1991, pleiteando na Justiça o reconhecimento do seu procedimento, logrando obter sucesso, pelo menos liminarmente, conforme documento de fls. 2475.

Esse assunto é bastante conhecido desse Colegiado e as decisões, por sinal unânimes, têm sido no sentido de permitir-se o reconhecimento imediato da diferença, pelo menos nos casos em que a dedução ocorre no próprio ano-base de 1990.

O caso em tela, contudo, apresenta duas especificidades: a exclusão ocorreu no exercício seguinte e a empresa adiantou-se ao fisco e procurou o Judiciário para garantir seus direitos.

Nos casos em que há processo judicial em andamento sobre a matéria, esta Câmara tem se pronunciado por negar provimento ao recurso, alertando as autoridades administrativas para a necessidade de acompanhamento da ação judicial para a exigibilidade do crédito tributário.

O motivo para tal decisão é a preponderância da órbita judicial sobre a administrativa, que impede esta de se pronunciar sobre o mesmo assunto, a fim de prevenir a quebra da hierarquia processual, resguardando, no entanto, a constituição do crédito tributário operada através dos presentes auto de infração.

Assim, abraço a jurisprudência administrativa e nego provimento ao recurso voluntário nesse item, repetindo o alerta às autoridades executivas sobre a existência de ação judicial correndo sobre a matéria.

Quanto a incidência de juros de mora, o entendimento processado nesta Conselho é de que a liminar em mandado de segurança suspende apenas a exigibilidade do crédito tributário, não alterando seu vencimento. Desta forma, os juros de mora devem ser calculados desde o vencimento original da obrigação. Para não sofrer a exigência de juros moratórios a contribuinte deveria ter efetuado o depósito judicial ou administrativo do tributo em litígio, na forma do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

6) **Compensação indevida de prejuízos (item "IV" do Relatório Fiscal)**

Valor tributado Cr\$ 8.334.624.510,00 - Exercício financeiro de 1992.

O mérito dessa matéria é totalmente vinculado às demais infrações já decididas acima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

Sendo essas mantidas parcialmente, há modificações a serem feitas em relação a esse item, a cargo da autoridade lançadora.

Assim, voto pelo ajuste da exigência calcada na compensação indevida de prejuízos na forma da legislação vigente, em função do decidido neste Acórdão.

7) Exigência da Taxa Referencial Diária - TRD

A contribuinte requer a exclusão da exigência de juros com base na TRD.

É pacífico neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que, por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966 (Código Tributário Nacional) e no § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1.942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora, a partir de 30 de julho de 1.991, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 298, de 29.07.91, convertida na Lei nº 8.218, de 29.08.91, entendimento este corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01-1.773, de 07 de outubro de 1.994, ao solucionar divergências a respeito do tema até então havidas entre algumas Câmaras.

Desse modo, deve ser excluído da exigência, no referido período de fevereiro a julho de 1.991, o valor dos juros de mora que exceder ao calculado ao percentual legal de 1% (um por cento) ao mês (art. 61, § 1º do Código Tributário Nacional).

8) Exigência da multa de ofício

A multa de 100%, aplicada com fulcro no artigo 4º da Lei nº 8.218/91, deve ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

9) Lançamentos reflexos: Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte

Quanto aos lançamento reflexos da Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte - ILL, tendo em vista que os mesmos referiram-se somente à diferença de correção monetária IPC/BTNF, discutida na justiça, nego-lhes provimento pelos mesmos motivos já alinhavados anteriormente, quando decidida a matéria no lançamento principal, superando, inclusive a alegação de inconstitucionalidade da cobrança do ILL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

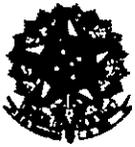
Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

10) Conclusão

Por todo o exposto, oriento meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo; negar provimento ao recurso *ex-officio*; dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 817.171.614,88; Ncz\$ 5.905.224,01; Cr\$ 601.403.747,75 e Cr\$ 2.301.086.843,15, relativas ao item "comissões sobre exportações", nos exercícios financeiros de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente; reduzir a multa de lançamento *ex-officio* para 75% (setenta e cinco por cento) e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 1997


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.005302/93-10
Acórdão nº : 103-19.038

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98),

Brasília-DF, em 29 JAN 1999

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 29 de Janeiro de 1999.

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Sendo a fúris pendência terminante no 1.º Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior no sentido de que há necessidade de pagamento das anuidades nas operações de exportação e havendo documentos nos autos que comprovam a efetividade do referido pagamento, forma-se desusado o recurso da Fazenda Nacional à Câmara Superior.
Recorrido 24/2/1999.