



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Recurso nº : 146.404 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2000 a 2002  
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS e DIMON DO BRASIL TABACOS  
LTDA.  
Sessão de : 23 de março de 2006  
Acórdão nº : 103-22.369

**NULIDADE COM BASE NA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS. IMPROCEDÊNCIA DO EXAME EM PRELIMINAR.** A existência, no auto de infração, da narrativa de fatos que o Fisco imputou à autuada, capitulando-os em disposições específicas da legislação tributária, realça que o lançamento de ofício está fundado em pressupostos de fato e de direito, o que afasta a possibilidade de acolher, em preliminar, a idéia da ausência de motivos. E somente no exame do mérito da lide é possível verificar se há comprovação dos fatos imputados ou se há adequação aos tipos legais.

**ALEGAÇÃO DE IMPERFEIÇÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL.** Eventual imperfeição no enquadramento legal não macula o lançamento, afinal o autuado se defende dos fatos descritos na peça acusatória, a não ser que se vislumbre inequívoco cerceamento ao direito de defesa.

**ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO E PAGAMENTO ANTECIPADO À EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. PROCEDÊNCIA.** Os adiantamentos sobre contratos de câmbio – ACC - e os pagamentos antecipados à exportação – pré-pagamentos – são financiamentos em moeda estrangeira, sujeitos, portanto, à variação cambial, que deve ser reconhecida na apuração do resultado tributável.

**COMISSÕES A AGENTES NO EXTERIOR.** São indedutíveis, na base de cálculo do IRPJ, os valores pagos a título de comissões sobre exportações, quando restar comprovado que o importador é pessoa jurídica que mantém vínculo societário com a exportadora, mormente se configurada a coligação.

**EXTENSÃO DA DECISÃO SOBRE O LANÇAMENTO DE IRPJ À CSSL.** Aplica-se à CSSL a mesma solução dada ao IRPJ, considerando a regência dos artigos 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

**JUROS DE MORA - TAXA SELIC** - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SANTA MARIA/RS e DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA.

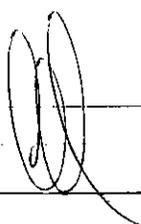
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso *ex officio* e NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRÉSIDENTE

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.







MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15

Acórdão nº : 103-22.369

Recurso nº : 146.404 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO

Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS e DIMON DO BRASIL TABACOS  
LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente de recursos ex officio e voluntário contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou as exigências do IRPJ e CSSL, relativamente aos anos-calendário de 1999 a 2002.

Ciência do auto de infração com a data de 25.06.2004

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir o resumo nele constante, *in verbis*:

*"Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (AI fls. 06/13), no valor de R\$ 45.003.497,57, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL (AI fls. 14/22), no valor de R\$ 17.328.593,24, acrescidos da multa de ofício de 75% e de juros de mora calculados pela taxa SELIC, em razão da glosa de despesas relativas a pagamentos de comissões a agentes no exterior e de variações cambiais passivas, referentes aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.*

~~De acordo com o Relatório da Ação Fiscal (fls. 23/42) a autuação deve-se, resumidamente, aos seguintes motivos:~~

1. dedução do lucro líquido, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, de importâncias contabilizadas como variações cambiais passivas decorrentes de operações de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC e Pagamento Antecipado de Exportação – Pré-Pagamento – PP, as quais são operações distintas da celebração do Contrato de Câmbio de Compra – Tipo 01 – Exportação, em que o exportador vende ao banco moeda estrangeira para entrega futura;

2. nos contratos de ACC e Pré-Pagamentos, a contribuinte recebe à vista do agente financiador e este se torna credor do importador. Os custos das operações são os juros constantes dos contratos. A contribuinte é obrigada a suportar o encargo da variação cambial sobre a taxa de câmbio somente se a operação não se completar dentro das condições estipuladas nos contratos, ou seja, inadimplência do importador, cancelamento ou baixa autorizada pelo Banco Central do Brasil, o que significa que em todas as operações realizadas com ACCs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

*e Pré-Pagamentos em que as condições contratuais foram cumpridas, com pagamento ao banqueiro no exterior pelo importador, como foram as operações em tela, a empresa exportadora não suportou nenhum encargo decorrente da variação apurada sobre a taxa de câmbio;*

*3. a contribuinte registra os ACC e Pré-Pagamentos como obrigações no passivo, atualizando esses valores conforme a variação cambial decorrente da flutuação do dólar até a data do pagamento efetuado pelo importador ao banqueiro no exterior. Se o dólar sobe nesse período registra variações cambiais passivas; se há desvalorização do dólar, registra variações cambiais ativas. No momento do embarque das mercadorias para o exterior registra a venda como um direito no Ativo, conta Clientes. Do embarque até a data do pagamento ao banco do exterior pelo importador, é feita a atualização das duas contas (Ativo e Passivo, conforme a variação cambial decorrente da flutuação do dólar. Havendo flutuação do dólar para cima, as variações cambiais ativas das contas do Ativo são neutralizadas pelas variações passivas das contas do Passivo);*

*4. assim, desde o recebimento do ACC ou Pré-Pagamento até o momento do embarque a empresa atualiza apenas as contas registradas como obrigações no passivo, pois neste período não existe ainda na contabilidade nenhum registro que represente um direito no Ativo;*

*5. o custo surge apenas em função da data de embarque e se constituiu num custo artificial. Nas operações realizadas pela empresa ocorre o recebimento antecipado, não sendo real a partir da contratação de ACC ou Pré-Pagamento, qualquer perda ou ganho decorrente da variação do dólar, o que somente ocorre em caso de inadimplência do importador;*

*6. em relação à indedutibilidade das despesas com comissões de agentes no exterior, é relatado que, de acordo com a cláusula II e IV do Contrato de Representação, a representação é exercida em todos os países do mundo, com exceção dos países que compõem o Mercosul, exceto quando autorizado pela Representada, e que cabe ao Representante, como principal obrigação, a promoção da venda de acordo com a política de vendas e distribuição, e de seleção de clientes da Representada;*

*7. conforme dados extraídos da contabilidade e das DIPJs, as vendas de fumo são realizadas quase que exclusivamente para as empresas vinculadas ao grupo Dimon International, empresas essas sediadas em apenas dois países, Estados Unidos e Suíça, e que o total das vendas para as empresas vinculadas foi de: 97,58%, em 1999; 96,45%, em 2000; 99,23%, em 2001; e 96,03%, em 2002. Além disso, uma parte das exportações foi realizada para empresas do Mercosul. Portanto, são insignificantes as vendas realizadas para empresas não vinculadas e localizadas nos países do Mercosul;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

8. *analisando-se os documentos apresentados pela fiscalizada, constata-se que os mesmos não comprovam que o representante tenha interferido nas negociações de modo a viabilizar as exportações e indaga: qual a necessidade de se pagar um representante no exterior para promover as exportações da empresa, se praticamente todos os negócios são feitos entre a controladora e suas controladas?*

9. *As despesas de comissões pagas ao agente no exterior não são despesas necessárias à atividade da empresa e, portanto, indedutíveis como despesas operacionais, posto que a necessidade do agente no exterior não se estende a operações posteriores de revenda do produto pelo importador quando a sua propriedade já foi para ele transferida;*

10. *não resta dúvida da capacidade da Dimon do Brasil exportar o tabaco diretamente para as empresas vinculadas no exterior, sem a necessidade de interferência de agentes comissionados para a realização do negócio. Porém, se as empresas vinculadas no exterior, uma vez proprietárias das mercadorias, não tiverem capacidade de revender o tabaco sem a intervenção de agentes comissionados, o custo é das empresas vinculadas no exterior, e não da empresa exportadora no Brasil;*

11. *o fato do (sic) importador determinar o destino final da mercadoria como sendo o Extremo Oriente, Indonésia, Leste Europeu, África, América do Norte, etc., demonstra já conhecer o cliente final, tendo negociado antecipadamente a venda com esses clientes. Tendo sido a venda realizada diretamente para as coligadas, não pode a Dimon do Brasil pretender que os efeitos práticos decorrentes dessa transação comercial sejam idênticos aos que teriam ocorrido caso tivesse feito a venda diretamente ao comprador final do tabaco. Uma vez transferida a propriedade da mercadoria para suas coligadas no exterior, a empresa ficou sem amparo na legislação do imposto de renda para deduzir as despesas de comissão que têm as empresas vinculadas (proprietárias da mercadoria) para revender o tabaco em qualquer parte do mundo."*

A contribuinte apresentou impugnação o feito às fls. 914/979. Ciência da decisão de primeira instância no dia 15.03.2005, à fl. 1059, assim ementada:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ.*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Não ocorre a nulidade do auto de infração quando observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 10 e não ocorridas as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

**ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO E PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL**

*A natureza jurídica dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio e dos Pagamentos Antecipados de Exportação é de financiamento, portanto sujeitos à variação cambial, a qual deve ser reconhecida na apuração do resultado tributável.*

**COMISSÕES A AGENTES NO EXTERIOR**

*São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de comissões sobre exportações quando não restar dúvidas acerca da capacidade da exportadora de promover suas próprias vendas no exterior.*

**JUROS DE MORA - TAXA SELIC**

*A exigência da taxa SELIC como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.*

**LANÇAMENTO DECORRENTE**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

*Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a mesma solução dada ao IRPJ, visto serem regidos pelas mesmas normas de apuração e de pagamento.*

*Lançamento Procedente em Parte."*

Recurso voluntário às fls.1060/1098, com entrada na repartição local no dia 14.04.2005. Arrolamento de bens às fls. 1113/1117. Nesta oportunidade, a recorrente aduz, em síntese:

1. A Delegacia de Julgamento entendeu que se mostraram irrepreensíveis os argumentos da defesa suscitados para atacar a glosa de variação cambial passiva, preservando, todavia, a glosa das despesas de comissões aos agentes no exterior, objeto do presente recurso voluntário.

2. De plano, a recorrente alega que os lançamentos são nulos por desrespeito ao princípio da verdade material e pela ausência de motivação, pois o agente fiscal não teria dispensado o zelo necessário na análise das operações que deram ensejo aos pagamentos considerados indedutíveis, encerrando a fiscalização com conclusões



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

apressadas e parciais, incompletas e inverídicas, estabelecendo a indedutibilidade das despesas mencionadas sem a adequada apreciação do serviço de intermediação efetivamente prestado pelos referidos agentes estrangeiros, afora a demonstração de desconhecimento da sistemática das linhas de financiamento contratadas para a promoção das exportações da autuada.

3. A interessada alega que a Fiscalização sequer indicou as normas específicas que fundamentariam as supostas irregularidades, limitando-se a utilizar disposições genéricas, praticamente aplicáveis a quaisquer situações fácticas, o que implica nulidade do auto de infração e da decisão guerreada, em razão do desprezo ao dever de motivar imposto pelo ordenamento aos atos da Administração.

4. No mérito, defende-se a fiscalizada sob a assertiva de que, ao glosar as despesas de comissões pagas a agentes no exterior, o Fisco não vislumbrou, como pressuposto de dedutibilidade, a natureza das operações praticadas pela recorrente. Ocorre que uma das principais atividades da fiscalizada é a exportação de fumo beneficiado. Entretanto, diante da necessidade de obtenção de recursos para manter sua produção, a interessada aproveitou os mecanismos previstos na legislação nacional para financiar suas exportações, tais como os Adiantamentos de Contrato de Câmbio (ACC) e os Pagamentos Antecipados de Exportação (Pré - Pagamentos). E mais: desejando viabilizar a obtenção de financiamentos no exterior, a autuada utilizava-se das empresas do grupo Dimon localizadas em vários países, o que lhe proporcionava menores custos financeiros, razão pela qual, na grande maioria das exportações, figura como importadora das mercadorias uma pessoa jurídica do grupo DIMON, a DIAG, que atuava de fato como agente financeiro na exportação de mercadorias, sendo importadora pró-forma, apenas, não importando as mercadorias para depois comercializá-las com seus clientes. Ou seja, a DIAG não adquiria



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

a propriedade do bem e tampouco realizava sua alienação no mercado externo.

5. Além do que se destacou, a recorrente negocia, por meio de seu representante estrangeiro – a Commonwealth Tobacco Company – a exportação de fumo para clientes sediados no exterior. Nesses negócios, estabelece-se o produto a ser exportado, a quantidade, o preço e o prazo para a entrega das mercadorias, isto é, todos os elementos pertinentes e usuais às operações de exportação. A autuada assegura que o papel da Commonwealth é de crucial importância, porque lhe cabe a intermediação entre a recorrente e os clientes. Quando concluída a negociação, a Dimon entra em contato com a DIAG, que é coligada à fiscalizada, a fim de operacionalizar a concessão dos financiamentos acima expostos. Desse modo, por meio de ACC (com instituição financeira no Brasil) ou através de Pré-Pagamento (com instituição financeira no exterior), a interessada se torna capacitada aos financiamentos de que precisa, indicando a DIAG como importadora de suas mercadorias e também como responsável final pelo pagamento das exportações.

6. Informa a recorrente que a Fiscalização tem razão ao sustentar que não haveria necessidade de intermediação de exportações entre empresas vinculadas. Não obstante, ~~a intermediação realizada pela Commonwealth não é entre a Dimon e a DIAG (agente financeiro), mas entre a Dimon e seus clientes (importadores de fato).~~

~~7. Não há qualquer conceito ou definição do que deve ser considerado necessário, usual e normal, consoante as disposições do art. 299 do RIR/99. Estes conceitos abertos são preenchidos por regras emanadas do Poder Executivo e da própria jurisprudência administrativa, a exemplo do Parecer Normativo nº 32, de 1981, que esclarece o sentido de necessário, normal e usual.~~

8. A Fiscalização não lançou dúvidas, em momento algum, sobre o efetivo e o correto pagamento efetuado pela recorrente ao agente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

domiciliado no exterior, ou a efetiva exportação de mercadorias. Ao contrário, o Fisco considerou ocorridos os pagamentos e as exportações, questionando, sim, a efetividade e a necessidade dos serviços prestados pela Commonwealth, tendo em vista que as exportações teriam sido supostamente destinadas à empresa ligada.

9. No entanto, alerta a recorrente para o fato de que, no comércio exterior, é normal e usual a intermediação de exportações e importações por agentes estrangeiros. Ademais, a presença de agentes no exterior é providência necessária aos interesses da fiscalizada, levando-se em conta que não possui corpo de vendas nem pessoal especializado em comércio exterior para o agenciamento de clientes no mercado externo.

10. De outro modo, a recorrente assinala que, se é verdade que a Fiscalização alegou que a autuada não provara a efetividade dos serviços prestados pela Commonwealth, a despeito dos diversos documentos comprobatórios que lhe foram exibidos, também é verídico que a Fiscalização fracassou na comprovação de que as exportações foram efetuadas sem a intervenção do agente no exterior, o que seria o bastante para asselar que o lançamento escorou-se em meros indícios e, por conseguinte, no equivocado entendimento fiscal.

11. Observa a defesa que o Regulamento do Imposto de Renda não especifica a documentação que deve ser reunida para fins de comprovação da dedutibilidade de despesas. Em outros termos, sem que a lei não estipule prova tarifada, o contribuinte pode valer-se de quaisquer provas obtidas por meios lícitos. Nesse sentido, baseando-se em tal premissa, a recorrente informa que juntou ao presente todos os elementos de que dispõe para confirmar que os serviços de intermediação de vendas efetivamente ocorreram.

12. Para reforçar o que se destacou no parágrafo precedente, a recorrente alude às cópias do contrato de prestação de agenciamento que celebrara com a Commonwealth; às correspondências entre esta empresa estrangeira e a interessada, entre 1999 e 2002, nas quais se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

refere a pedidos de clientes no exterior (o que demonstraria a intermediação); e contratos de câmbio para pagamento das comissões, com a indicação das faturas a que se referem.

13. No que tange especialmente às correspondências firmadas com a Commonwealth, a autuada procura apontar, nesses documentos, o tipo de fumo a ser exportado, o volume, o número do pedido e o nome do cliente, o porto para desembarque das mercadorias, o que, em seu entendimento, completa a instrução relativa à exportação agenciada.
14. Em suma, estando provada a efetiva prestação e a necessidade dos serviços da Commonwealth, afora a inexistência de provas em contrário produzidas pelo fisco, há de se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal, no que importa à glosa de despesas com comissões.
15. Quanto à CSSL, a recorrente relata que o autuante não distinguiu o dispositivo legal que determina a adição de despesas consideradas indedutíveis, apuradas em procedimento fiscal que verifica a regularidade do IRPJ. Segundo a manifestação da defesa, todos os preceitos normativos citados no auto de infração cuidam de normas gerais relativas à CSLL, ou à respectiva base de cálculo, realçando ~~que a autuação não se lastreou em qualquer norma que imponha a~~ obrigatoriedade de adição das despesas indedutíveis, nos termos da legislação do IRPJ.
16. Em suma, finaliza a recorrente com a advertência de que a Administração está constitucionalmente adstrita aos princípios da legalidade, devendo proceder exatamente nos termos ditados pela lei. Vale dizer, inexistindo expressa previsão legal para reclame, no cômputo da CSSL, da adição referente às despesas consideradas indedutíveis, na apuração do IRPJ, jamais poderia a Fiscalização exigí-la, no cálculo da CSSL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

17. Diante do que expôs, a fiscalizada esclarece que a adição de alguns itens, na base de cálculo da CSLL, teria o suporte, segundo o Fisco, do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, cujo texto não inclui as despesas adicionadas pelo autuante.
18. O ordenamento não admite a estipulação de taxa de juros superiores a 1% mês. Sua cobrança com base na taxa SELIC violaria diversos dispositivos legais, inclusive o próprio Código Tributário Nacional.
19. Embora não conste do auto de infração, a recorrente rejeita a aplicação dos juros sobre a multa de ofício imposta pela Fiscalização, por falta de amparo legal e por contrariar frontalmente o CTN.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Relator

Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço.

Em primeiro lugar, enfrentando as preliminares suscitadas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Em longa e exaustiva exposição, às fls. 23 a 42, a Fiscalização relata as investigações empreendidas e a valoração das provas que julgou suficientes à caracterização do fato jurídico-tributário, que considerou ocorrido, à vista do que coligiu, razão pela qual, em momento subsequente, restou-lhe efetuar a subsunção à norma. Se tais fatos estão comprovados, ou não, é matéria que se deve enfrentar no julgamento do mérito. Aliás, como bem ressaltou o órgão *a quo*, o princípio da verdade material impõe às autoridades fiscais, sejam lançadoras ou julgadoras, o dever de precisar a realidade para a exata aplicação do direito. Para tal, os agentes fiscais e os órgãos das instâncias recursais são dotados de amplos poderes investigativos, tudo com o intuito de possibilitar o conhecimento da verdade. Por isso, diz-se que o princípio da verdade material é vinculado ao princípio da oficialidade, porquanto a Administração deve impulsionar o processo até sua conclusão definitiva, não dependendo de provocação do sujeito passivo para movimentar-se. E no que se refere à matéria fática, nada há que denote a necessidade de esclarecimento adicional. Em suma, os fatos narrados pelo Fisco e pela interessada e os meios de prova presentes não exigem diligências para a decisão deste Colegiado.

Da mesma forma, a alegação de ausência de motivação não prospera. O relatório da Ação Fiscal descreve os fundamentos de fato e de direito sobre os quais baseou-se a autoridade lançadora. Também aqui, reitera-se que a valoração dos fatos imputados à recorrente e o direito aplicável são aspectos relacionados ao mérito. Vale



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

dizer que o lançamento será considerado procedente ou improcedente, consoante as regras e os princípios que regem os fatos apurados nos autos.

No mais, eventual imperfeição no enquadramento legal não macula o lançamento, afinal o autuado se defende dos fatos descritos na peça acusatória, a não ser que se vislumbre inequívoco cerceamento ao direito de defesa, hipótese que não se constata no caso em exame. Tal é o pensamento desta Câmara, conforme acórdão nº 103-21.734, Relator Conselheiro Nilton Pêss, DOU de 03.11.2004, *verbis*:

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ERRÔNEA - NULIDADE - Rejeita-se a preliminar de nulidade quando do exame dos autos não se verifica qualquer hipótese em que a defesa do contribuinte tenha sido dificultada ou preterida, a qualquer título."*

Passo ao julgamento do recurso ex officio, particularmente sobre a improcedência da glosa da variação monetária passiva decorrente de adiantamentos sobre contratos de câmbio (ACC) e de pagamentos antecipados de exportação (Pré-Pagamentos).

Partindo-se da premissa que, uma vez vendida a mercadoria ao exterior, o exportador terá de vender a moeda estrangeira a um banco, surgirá aí o contrato de câmbio, normalmente convencionado para cumprimento a termo, e que não deve ser confundido com o contrato de compra e venda mercantil entre o exportador nacional e o importador estrangeiro. É cediço, todavia, que a liquidação do contrato de câmbio de exportação poderá ser pronta, isto é, imediatamente após a contratação, ou futura, o que normalmente ocorre quando o exportador pretende obter financiamento sobre o contrato de câmbio – ACC, a fim de obter recursos para produzir a mercadoria.

No que toca aos designados Pré-Pagamentos à Exportação, a que aludiu o autuante, Eduardo Fortuna<sup>1</sup> ensina que se tratam de contratos para pronta

<sup>1</sup> Mercado Financeiro – Produtos e Serviços, Qualitymark Editora, 13ª edição, pág. 250



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

liquidação, embora o exportador tenha em mira, de ordinário, a antecipação do valor da exportação. Mais detalhadamente, o autor assim se manifesta<sup>2</sup>:

*“Uma forma alternativa ao ACC para obtenção antecipada dos recursos, sem incorrer numa dívida de natureza financeira, é o pagamento antecipado da exportação pelo importador. Neste caso, o exportador assume uma dívida de natureza comercial, que se liquidará com a exportação das mercadorias, sem necessidade de remessa financeira no futuro. Essa estrutura de operação é pouco freqüente, ocorrendo apenas em situações especialíssimas. O que é mais usual no mercado é uma estrutura derivada desta, em que uma instituição financeira efetua o pré-pagamento da exportação, ou seja, a aplicação de recursos em moeda estrangeira na liquidação de contratos de câmbio de exportação, anteriormente ao embarque de mercadorias.”*

De qualquer sorte, existindo um contrato de câmbio, este deverá ser liquidado. Para fulminar a dúvida acerca do momento da liquidação, Milve Antonio Perla<sup>3</sup> responde à indagação a respeito do momento em que o exportador se exonera da obrigação contraída no contrato de câmbio. Diz ele:

*“Um dos pontos que geram controvérsia nos contratos de câmbio de exportação é o que se refere ao seu adimplemento ou não com a entrega, pelo exportador ao banco, dos documentos representativos da exportação.*

*Normalmente, o exportador entrega os documentos, acompanhados de um título de crédito, uma cambial ou uma letra de câmbio, que poderá ser para pagamento a vista ou a prazo.*

O contrato de câmbio apresenta duas datas de vencimento:

- a) a primeira é a data para a comprovação da exportação, que se completa com a entrega dos documentos, pelo exportador ao banco;
- b) a segunda é a data da liquidação do contrato, que ocorre com o pagamento pelo importador e a transferência das divisas para crédito da conta do banco brasileiro.

*Entregues os documentos, acompanhados da cambial, o banco remetê-los-á ao seu correspondente bancário, na praça e no país do*

<sup>2</sup> Ob. cit. pág. 261.

<sup>3</sup> Ob. cit. págs. 217/220.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

*importador. Neste momento, pergunta-se: com a entrega dos documentos, o exportador cumpriu o contrato de câmbio, eximindo-se, por conseqüência, de qualquer responsabilidade perante o banco? Em outras palavras, se o importador aceitar o saque, estará cumprido o contrato de câmbio, ficando o banco sub-rogado nos direitos da cambial, mediante a transferência da propriedade do título, em razão da cessão de crédito?*

*O contrato de câmbio é um tipo de contrato "sui generis". Todo contrato prevê um prazo a ser cumprido, enquanto este tem, na realidade, dois prazos a serem observados entre as partes.*

*O primeiro vencimento, como já foi dito, refere-se ao compromisso de o exportador comprovar a exportação, mediante a entrega ao banco dos documentos que comprovem a sua exportação, permitindo a este a apresentação dos documentos contra o importador estrangeiro.*

*A entrega dos documentos, porém, não caracteriza o cumprimento total da obrigação. Falta a segunda parte, que corresponde à entrada efetiva da moeda estrangeira negociada.*

*Saliente-se que o banco age como simples mandatário da cobrança, isto é, a entrega dos documentos não exonera o exportador da sua obrigação de comprovar a entrega efetiva da moeda estrangeira.*

*A função específica do banco é cobrar, no exterior, o título cambiário resultante da operação de exportação. Se o importador recusar-se a pagar, caberá ao exportador tomar as medidas necessárias para acioná-lo judicialmente.*

~~*Ao banco compete, apenas, a prestação dos serviços bancários, que compreendem a apresentação do título e a transmissão das alegações das partes, esgotando o seu mandato no momento em que se configurar a impontualidade do sacado. Nesse caso, o exportador deve protestar a letra na praça de seu pagamento, dando instruções expressas ao banco encarregado da cobrança da cambial.*~~

~~*(...) Mas se o importador recusar a pagar, não restará outra opção ao banco negociador da moeda do que protestar o saque, isto porque o exportador (que é vendedor da moeda estrangeira), ao entregar-lhe as letras ou documentos sacados no exterior, não se exonera do compromisso assumido, que é a entrega da moeda estrangeira.*~~

*Não é prática corrente no sistema cambial brasileiro os bancos exercerem os direitos cambiais que decorrem do saque através da execução contra o importador no exterior. Os bancos evitam esse*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº  
Acórdão nº

: 13005.000470/2004-15  
: 103-22.369

*procedimento, optando pela cobrança contra o exportador, aqui no Brasil. O risco comercial é, portanto, inteiramente de responsabilidade do exportador."*

Pelo exposto, há variação cambial entre a data da celebração do ACC, ou do Pré-Pagamento, até sua liquidação, já que a obrigação é pactuada em moeda estrangeira. Todavia, considerando que o ACC e o Pré-Pagamento são contas passivas e que as respectivas datas de celebração são as mesmas da contratação do câmbio correspondentes às receitas de vendas, é inegável a anulação dos efeitos das variações ativas e passivas, porque também as receitas devem ser atualizadas desde o fechamento do câmbio até a data em que o importador efetue o pagamento de sua dívida. Repare-se: são duas obrigações distintas: a primeira, relativa ao adiantamento de numerário pelo banco, cujo devedor é o exportador; a segunda, o negócio de compra e venda, em que o devedor é o importador, ambas pactuadas na mesma moeda estrangeira. Outro traço comum dos referidos é a extinção das respectivas obrigações ao mesmo momento, caso o importador honre a dívida no prazo, no lugar e na forma convencionados. Se há as diferenças mostradas pelo autuante à fl. 29, e segundo as informações por ele prestadas, às fls. 28/29, pode-se dizer, sim, que o exportador não contabilizou as variações ativas entre as datas dos contratos de câmbio, que se celebraram nos mesmos momentos em que foram convencionados os adiantamentos ou os pré-pagamentos, e as datas dos embarques das mercadorias.

Saliente-se, ademais, que o autuante, à fl. 27, indica a cláusula IF 0007, no ACC nº 99/025421, a qual expressa a incidência de variação cambial desde a data da contratação, nos termos do artigo 75 da lei nº 4.728, de 1965, assim como a cláusula IF 0027, do Pré-Pagamento nº 99/000450. Claro que tais cláusulas prevêm, conforme a lei mencionada, a variação havida entre a contratação e o recebimento da quantia adiantada. Parece-me que essa linha de raciocínio está implícita à manifestação do órgão *a quo*, a quem homenageio, reproduzindo o seguinte trecho de sua decisão:

*"Conforme o próprio autuante consigna no "Relatório da Ação Fiscal", os Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio e os Pagamentos*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

*Antecipados de Exportação são apenas duas das inúmeras opções de linhas de crédito de estímulo à exportação.*

*Segundo as definições transcritas no referido relatório e constantes da publicação do Banco Central do Brasil (Bacen), denominada Consolidação das Normas Cambiais (CNC) (<http://www.bcb.gov.br>), "adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada a termo, devendo ter a sua concessão pelos bancos e utilização pelos exportadores dirigida para o fim precípuo de apoio financeiro à exportação" – Capítulo 05 – Exportação, Título 3.*

*A referida norma também define que o pagamento antecipado de exportação é "a aplicação de recursos em moeda estrangeira na liquidação de contratos de câmbio de exportação, anteriormente ao embarque das mercadorias", podendo as antecipações dos recursos em moeda estrangeira serem efetuadas pelo importador ou qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras.*

*Conforme o texto "Mecanismos de Financiamento Privado a Exportações", disponível na página da Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Fazenda na Internet (<http://www.fazenda.gov.br/sain>), na seção "Financiamento às Exportações": "São considerados mecanismos privados de financiamento a exportações aqueles que, apesar de regulamentados e supervisionados pelo Banco Central, dependem de agentes privados para obtenção de recursos (funding) e para operacionalização. Basicamente, esses mecanismos são Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio – ACC e Adiantamentos sobre Cambiais Entregues, pagamentos antecipados de exportações, export notes e securitização de recebíveis de exportação".*

*Conforme o referido texto, "Os Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs) e Adiantamentos sobre Contratos de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACEs) são as modalidades de financiamento a exportações mais difundidas no mercado, respondendo historicamente por mais da metade do volume de câmbio contratado. (...) Em ambas as modalidades, o exportador recebe antecipação, parcial ou total, em moeda nacional do valor equivalente a quantia em moeda estrangeira comprada a termo pelo banco, descontada a uma taxa de juros internacional à qual é somado spread que embute o risco da operação. Essa antecipação de recursos representa importante incentivo à exportação, na medida em que dá meios ao exportador para custear o processo de industrialização e de comercialização a taxas inferiores às do mercado doméstico. A Circular BACEN 2.632/95, que regula a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

*modalidade, determina que o fim precípua do mecanismo é o apoio financeiro à exportação.*

*Apesar de serem modalidades idênticas quanto à forma de operação, os ACCs compreendem as operações pré-embarque (adiantamento até 180 dias antes do embarque, podendo ser estendido a 360 dias, para liquidação do câmbio), ao passo em que os ACEs englobam as operações pós-embarque (até 60 dias após o embarque, podendo o prazo ser estendido até 180 dias). Com isto, os ACCs destinam-se ao financiamento da produção, enquanto os ACEs destinam-se quase que exclusivamente à geração de capital de giro. Uma operação conjugada de ACC e de ACE obtém prazo de até 540 dias para liquidação.*

*Ainda, conforme o mesmo texto, "Na modalidade de adiantamento a exportações, também chamada de pré-pagamento, ou o importador, ou um banco comercial no exterior fornecem os recursos de que necessita o exportador para os ciclos de industrialização e comercialização, mediante a cobrança de taxa de juros. A operação é caracterizada pela aplicação de recursos em moeda estrangeira na liquidação de contrato de câmbio de exportação anteriormente ao embarque das mercadorias. Trata-se de mecanismo de financiamento a exportações via câmbio que responde historicamente por um quarto a um quinto do total de exportações contratadas (26,7% em 1997, 24,5% em 1998, 23,7% em 1999, 22,8% em 2000 e 22,2% em 2001). A exemplo do que ocorre com os ACCs, o número e o volume financeiro das operações vem decrescendo em anos recentes em função da dificuldade para realização de operações de arbitragem. Na maioria dos casos, os recursos são fornecidos pela matriz estrangeira de empresa exportadora brasileira, mas também ocorre com frequência o financiamento da exportação feito por importador que tem relação comercial sólida e tradicional com a empresa brasileira."*

*Os Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio são efetuados por uma instituição financeira, ao passo que os Pré-Pagamentos tanto podem ser efetuados por uma instituição financeira como pelo próprio importador.*

*Como visto, a natureza jurídica desses contratos é de financiamento, por conseguinte, representam obrigações para a empresa contratante.*

*As obrigações contraídas em moeda estrangeira são sempre solvidas em moeda estrangeira, não importando quantos reais sejam necessários para a efetivação do pagamento. Daí surge a variação cambial, que tanto pode ser ativa como passiva, e que devem ser consideradas, para efeitos fiscais, como receitas ou despesas financeiras (Parág. Único do art. 375 do RIR/99).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

*Mesmo que se considerasse o ACC e Pré-Pagamento como recebimento antecipado dos valores das mercadorias a serem exportadas, esse pagamento antecipado representaria uma obrigação da empresa, sujeita à variação cambial, na medida que as normas legais impõem a determinação da receita da exportação pela conversão, em moeda nacional, pela taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.*

*Sendo assim, correto o procedimento da autuada de contabilizar tais operações como obrigações no passivo e de reconhecer a variação cambial, ativa ou passiva, decorrente da flutuação do dólar segundo o regime de competência, conforme autorizado pelo art. 377 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 18, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e art. 8º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*

*Portanto, deve-se julgar improcedente a glosa das variações cambiais passivas."*

Por último, trago à colação a opinião deste Colegiado, manifestado no acórdão nº 107-07647, Relator Conselheiro João Luis de Souza Pereira, *verbis*:

*"IRPJ - GLOSA DE DESEPSAS - VARIAÇÃO CAMBIAL – Para as pessoas jurídicas que operam com exportação são normais, usuais e completamente necessárias as despesas de variação cambial decorrentes de Adiantamento de Contratos de Câmbio (ACC) e demais operações similares."*

Diante do que redigi, nego provimento ao recurso ex officio.

Em seguida, o recurso voluntário.

A principal atividade da autuada é a exportação de fumo beneficiado, figurando como principal importadora das mercadorias uma empresa do grupo DIMON a Dimon International AG - DIAG, coligada à recorrente, entre outras empresas do grupo, sediadas em vários países.

A impugnante alega que aproveita a estrutura do grupo para facilitar suas operações de exportação, notadamente no que diz respeito à obtenção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

financiamentos no exterior, motivo por que a DIAG consta como importadora, na grande maioria das exportações.

E mais, a DIAG seria importadora "pró-forma", pois não adquiria, de fato, as mercadorias para comercializá-las em seguida, atuando, tão-somente, como agente financeiro na exportação.

Por outro lado, assevera a recorrente que o agente no exterior negociava a exportação, definindo o produto, a quantidade, o preço e o prazo para entrega. No passo subsequente, assim que concluída a negociação com o cliente, a autuada agilizava a obtenção dos financiamentos às exportações através da coligada.

No entanto, vale reparar os documentos às fls. 902/912, nos quais figuram importadores vinculados à recorrente: DIAG suíça, DIAG Americana, G.R. Tobacco Company (EUA) e outras pessoas jurídicas estrangeiras.

Quero afirmar, à vista das provas reunidas, que não há necessidade de intermediação da Commonwealth em negócios celebrados com partes ligadas à exportadora.

Como bem expressou o julgador de primeira instância, a Dimon do Brasil vende seus produtos a empresas coligadas sediadas no exterior, sem a intervenção de terceiros, a teor dos autos. A capacidade de negociar com suas coligadas repele a função de um intermediário.

Sem dúvida, a prática de comércio exterior, de ordinário, requer a necessidade de agentes intermediários, presunção que se afasta quando os documentos que descrevem as exportações remetem o julgador a importadores que mantêm vínculos societários com o exportador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15  
Acórdão nº : 103-22.369

Por isso, fico com a decisão hostilizada, mantendo o lançamento quanto ao ponto em debate.

No que se refere à incidência da CSSL, também me curvo ao que decidiu a instância de primeiro grau, aplicando as regras dos artigos 57 da Lei 8.981, de 1995, e 28, da Lei nº 9.430, de 1996, preservando o lançamento da contribuição somente sobre a despesa contabilizada a título de pagamentos a agentes no exterior.

No que toca à taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.*

*1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.*

*2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.*

*3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias" (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)*

*"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.*

*2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.*

*3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13005.000470/2004-15

Acórdão nº : 103-22.369

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

*“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”* (os grifos não estão no original)

A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

Por fim, quanto aos juros sobre a multa de ofício, cabe invocar, novamente, a regra já mencionada do artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplina o tema, cabendo-nos, em razão do aludido comando normativo, recusar o pedido.

Diante do que assinaei, REJEITO as preliminares suscitadas, NEGÓcio provimento ao recurso ex officio, e NEGÓcio provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA