

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
RECURSO Nº. : 110.202
MATÉRIA : IRPJ - EXS. DE 1988 E 1989
RECORRENTE: TETRA PAK LTDA
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS/SP
SESSÃO DE : 11 de junho de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 103-17.474**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
TETRA PAK LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em **DAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, em relação à verba correspondente à intermediação de negócios entre empresa do mesmo grupo no exterior. A empresa foi defendida pelo Dr. Arthur Pinto de Lemos Netto, inscrição OAB/SP nº 16.482.


**CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE**


**SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

2

**PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474**

FORMALIZADO EM: 30 JUL 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Otto Cristiano de Oliveira Glasner, Márcio Machado Caldeira, Vilson Biadola e Márcia Maria Lória Meira.



PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474
RECURSO Nº. : 110.202
RECORRENTE : TETRA PAK LTDA

RELATÓRIO

TETRA PAK LTDA, já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes com o fito de obter a reforma da decisão prolatada em primeira instância que manteve integralmente o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 392 relativo ao imposto de renda pessoa jurídica devido nos exercícios de 1988 e 1989.

A exigência fiscal sob exame decorre da glosa, por indevidos, dos valores apropriados como “Despesas de Comissão de Agente no Exterior” e “Variação Cambial Passiva”, descritas no termo de fls. 372/385. Basicamente, a glosa ocorreu pela não comprovação da realização da despesa e da desnecessidade frente à atividade operacional desenvolvida pela empresa. Resumidamente, estes são os motivos que motivaram o lançamento:

a) comissões e variações cambiais vinculadas a exportações para empresas do Grupo Tetra Pak. Neste tópico, a indedutibilidade decorre do fato de não ocorrer a intermediação nos negócios realizados entre empresas do mesmo grupo, visto a desnecessidade total e absoluta da aproximação das partes contratantes.

b) comissões e variações cambiais vinculadas a exportações para empresas não pertencentes ao Grupo Tetra Pak. Neste tópico, a indedutibilidade se deve à ausência de prova da efetiva intermediação, posto que os documentos apresentados são genéricos e não comprovam a real participação da SIDAL (única beneficiária das comissões sobre vendas) nestes negócios.

VALOR GLOSADO:

Exercício de 1988 Cz\$ 274.287.403,12

Exercício de 1989 Cz\$ 1.802.214.823,74



4

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474**

A autuação tem como fundamento legal as disposições contidas nos artigos 157, 191 e §§, 197, 387, I e 676, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

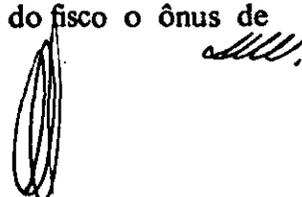
Inconformada com a exigência, a autuada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 404, anexando os documentos de fls. 419 a 2351. Inicialmente, sintetiza os fatos ocorridos afirmando que o agente fiscal vasculhou sua contabilidade nos períodos-base de 1987 e 1988, e verificou a existência devida e regularmente escriturada, de pagamentos de comissões sobre vendas ao exterior, compreendendo países da América Latina. A partir desse ponto, passou a solicitar documentos e apontou que a beneficiária era a empresa SIDAL, sediada no Panamá. Foi deixado claro que ela, impugnante, não possui nenhuma relação de controle direto ou indireto com a SIDAL, muito embora essa empresa pertença ao Grupo Tetra Pak.

Prosseguindo em seu arrazoado, a autuada alega, em síntese, que:

- relativamente aos negócios efetivados com empresas do Grupo Tetra Pak, esqueceu-se o autuante não se tratar de negócio imobiliário, no qual a figura do "corretor" se limita a aproximar as duas partes; que a venda de embalagens é complexa, com grandes investimentos em pesquisa de mercado para possibilitar a substituição de produtos em uso;

- com relação às exportações para empresas não integrantes do Grupo, os documentos foram entregues por amostragem, por que assim solicitados e, se não considerados suficientes, caberia ao fiscal solicitar complementação, eis que existem em abundância;

- não houve infringência aos arts. 191 e 197 do RIR/80, posto que a despesa de comissão era necessária a sua atividade, cabendo ao agente do fisco o ônus de

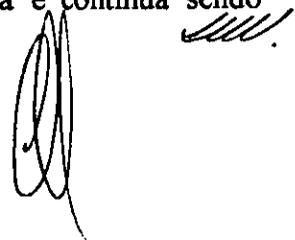


PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474

provar a desnecessidade da intermediação. Cita a jurisprudência judiciária no sentido da ilegitimidade de se proceder a lançamentos com base em indícios e presunções. Está demonstrado que a presunção de não haver qualquer intermediação da SIDAL, por ser esta pertencente ao grupo TETRA PAK, não tem qualquer fundamento, não servindo para sustentar o lançamento fiscal;

- havia um contrato entre ela, a impugnante, e a SIDAL, estabelecendo, entre outros, que a "*SIDAL deverá promover e coordenar vendas de material de embalagens produzida pela TP Brasil para exportações para os países da América Latina*", fixando uma comissão de 15% sobre as vendas "*calculada e creditada em cada fatura de exportação*". Na correspondência de fls. 61/62, esclarece que "*...segundo a tendência mundial, o Grupo TETRA PAK decidiu formar um centro no exterior capaz de assistir as necessidades de todas as empresas coligadas, indicando os anseios do mercado consumidor de cada local, desenvolvendo pesquisas de mercado, indo até o ponto de obter pedidos de compra e dar atendimento ao cliente após a aquisição. Essa estratégia permitiu às empresas produtoras concentrarem os seus esforços e investimentos na produção e comercialização do mercado em que cada uma está situada*". Demonstra, com documentos, a intermediação realizada;

- afirma que todas as guias de exportação trazem, no campo próprio, a indicação do agente no exterior (SIDAL) e percentual de comissão (15%) e todas foram emitidas pela CACEX; os contratos de câmbio tiveram a necessária aprovação do Banco Central do Brasil; em 12/09/90 explicou à Coordenadoria Técnica de Intercâmbio Comercial, órgão que substituiu a CACEX, a necessidade da comissão no nível de 15%; os documentos de fls. 74/158 comprovam, por amostragem, os serviços prestados pela SIDAL, os quais se limitam à aproximação das partes, mas dão conta do desenvolvimento enfrentados em vendas dependentes de abertura de mercados; independente de o comprador final ser ou não do Grupo TETRA PAK, o trabalho da SIDAL era e continua sendo



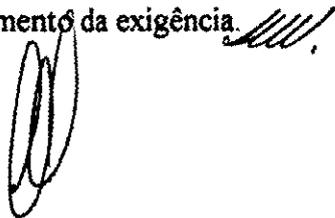
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474**

necessário no sentido de identificar o produto ideal para cada país e identificar a melhor fonte de suprimento entre as fábricas da TETRA PAK situadas no mundo;

- relaciona as responsabilidades da SIDAL perante o Grupo: desenvolvimento de novos clientes para embalagens TETRA PAK na América Latina; desenvolver, juntamente com o cliente, as especificações técnicas das embalagens para os produtos a serem envasados; transmitir essas especificações à fábrica em Monte Mor; realizar estudos para que os produtos envasados em embalagens de vidro, metálica e plásticas sejam envasados em Tetra Pak, com redução de custo de produção e aumento na qualidade e tempo de conservação (longa vida); auxílio ao cliente na boa colocação do produto no mercado; dar assistência técnica e assessoria de marketing ao cliente; manter o cliente informado sobre novos produtos envasados em Tetra Pak, a nível mundial; informar a fábrica em Monte Mor, em tempo hábil, sobre modificações e alterações nas embalagens solicitadas pelo cliente; atender e analisar as reclamações de qualidade que possam surgir com as embalagens Tetra Pak; responsabilizar-se pelas cobranças de exportações; acompanhar o nível de produção e estoques dos clientes, visando racionalizar e planejar os pedidos de embalagens à fábrica em Monte Mor;

- afirma que se a SIDAL se encarregava de obter o Pedido de Compra, não há como negar que havia a intermediação tanto nas vendas a empresas não do Grupo Tetra Pak como no caso daquelas pertencentes a esse Grupo. Junta guias de exportação do período de 1987 a 1988 para comprovar a inclusão do percentual de comissão (15%) no campo próprio e sua aprovação pela CACEX;

- cita a jurisprudência administrativa argumentando que o entendimento caminha em direção da dedutibilidade dessas despesas, inclusive as variações monetárias passivas que estão atreladas às comissões. Ao final, solicita o cancelamento da exigência. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474

A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, julga procedente a exigência fiscal, cuja decisão está assim emendada (fls. 2.354):

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
EXERCÍCIOS DE 1988 E 1989

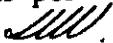
Comissões de agente no exterior: a dedutibilidade das despesas correspondentes às comissões de agente, nas exportações, requer a comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios, por parte dos beneficiários, bem como, que seja elas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Varição cambial passiva: indedutível quando resta comprovado que esta variação decorre de obrigação nascida para viabilizar pagamentos vinculados às comissões tidas como indedutíveis.

Ciente da decisão conforme atesta o Aviso de Recebimento - AR de fls. 2.379, a autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 2.382) acrescentando os argumentos apresentados na peça inicial, assim sintetizados:

- inicialmente, reportar-se a questão do ônus da prova, exaustivamente abordada na impugnação sobre a qual a decisão recorrida concluiu que caberia à apelante “produzir prova efetiva da prestação dos respectivos serviços” e “deixar patente a necessidade de tais serviços”. Afirma que a aprovação do pagamento das comissões pelos órgãos competentes (CACEX, CIC e Banco Central) criou, sem sombra de dúvida, uma presunção de necessidade desse pagamento que caberia ao fisco desconstituir, o que não ocorreu. O agente fiscal não fez qualquer prova, como lhe cabia, da desnecessidade da intermediação ou de sua não efetividade;

- no mérito, argumenta que obteve as autorizações para o pagamento da comissão previamente, e as mesmas constam de cada uma das Guias de Exportação, não havendo possibilidade para o fisco, posteriormente, impugnar e glosar os pagamentos para efeitos fiscais. Afirma que a presença da SIDAL era necessária para viabilizar as exportações, mesmo a empresas do próprio Grupo, já que poderia ela ser preteridas por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

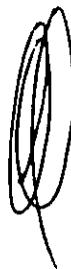
8

PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474

outras coligadas, que tivessem a primazia dos estudos para adaptação dos seus produtos ao mercado de cada país latino-americano. Entende assim estar preenchida a condição de necessidade versada pelo artigo 191 do RIR/80 ;

- a decisão recorrida, ao abordar a questão da configuração jurídica do contrato firmado com a SIDAL, denominado ACORDO DE DISTRIBUIÇÃO, aduz que pela sua singeleza, não teria ficado nítida a identificação de sua tipicidade, o que não é verdade. A natureza jurídica não é outra senão a REPRESENTAÇÃO COMERCIAL, atribuindo a SIDAL a incumbência de “promover e coordenar vendas de material de embalagem produzida pela TP Brasil para exportações para os países da América Latina”. Ademais, entendeu o julgador *a quo*, partindo do conceito de intermediação de Rubens Requião, que nas operações entre empresas do mesmo grupo. “onde o controle e comando derivam da mesma fonte” não haveria intermediação e, muito menos, à alíquota de 15%, considerada exagerada. Protesta pela análise da farta documentação acostada aos autos, entre eles, 749 confirmações de pedidos emitidos pela SIDAL nos anos de 1988 e 1989, destinados a ora recorrente que traduziram-se em exportações, constituindo em prova evidente da necessidade e efetividade da intermediação. Anexa tradução das correspondências mantidas com a SIDAL, demonstradora da intermediação, que por estarem em idioma inglês foram desconsideradas pelo julgador monocrático (fls. 2.396 a 2.427).

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, RELATORA

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Trata-se de lançamento fundamentado em glosa de despesas de comissões de agente no exterior por dois motivos: o primeiro porque decorrente de vendas a empresas integrantes do Grupo Tetra Pak, consideradas desnecessárias frente a sua atividade operacional, e a segunda, decorrente de vendas a outras empresas, glosadas pela não comprovação da intermediação do serviço.

Antes de adentrarmos no mérito do lançamento, seria de todo conveniente analisarmos a questão do ônus da prova em matéria tributária que é, de fato, de importância transcendental como bem argumentou a recorrente. Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional que:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável há de estar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador. A caracterização da matéria tributável na atividade do lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás se pode ver do artigo 174 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.



PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474

Art. 174 - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

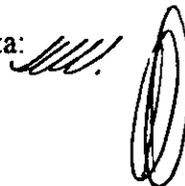
§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º. (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

*§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 3º).
(grifei).*

Como se vê, a prova da inveracidade dos registros efetuados pelo contribuinte é função da autoridade administrativa. A inversão do ônus da prova opera-se no campo das presunções legais, situações contempladas, no RIR/80, pelo art. 180 (saldo credor de caixa e passivo fictício), art. 181 (suprimentos de caixa efetuados por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas) e art. 367 (hipóteses de distribuição disfarçada de lucros). Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas.

No mérito, a questão se cinge, a meu ver, na falta de comprovação da necessidade e da efetiva prestação dos serviços. Estamos, pois, diante de matéria de prova.

Do “ACORDO DE DISTRIBUIÇÃO” celebrado entre a recorrente e a SIDAL INC., beneficiária das comissões no exterior (fls. 56), consta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474

TESTEMUNHO

*Considerando que TP Brasil produz material de embalagem no Brasil.
Considerando que Sidal coordena vendas para os mercados da América
Latina exceto o Brasil.*

*Agora, portanto, em consideração das premissas e mútuo acordos aqui
contidos, as partes aqui acordam, como segue:*

*Sidal deverá promover e coordenar vendas de material de embalagem
produzida pela TP do Brasil para exportações para os países da América
Latina.*

*TP do Brasil deverá remunerar Sidal com 15% de comissão sobre as
vendas, calculada e creditada em cada fatura de exportação.*

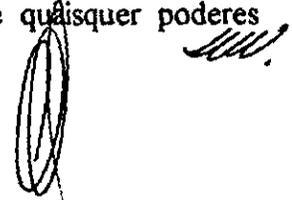
.....
Leis Aplicáveis

As leis do Panamá deverão reger este acordo e cuja execução (sic).

A farta documentação acostada aos autos (correspondências, telefax, Nota de Comissão, Guias de Exportação, Contrato de Câmbio, Faturas etc.), comprova e demonstra que a SIDAL promovia e coordenava as vendas dos produtos da recorrente para o comércio exterior. Comprovam também que as operações foram realizadas através de comissário sediado fora do País.

“É da natureza do contrato de comissão que, uma vez prestados os serviços, o comitente assume, para com o comissário, e em razão do contratado, a obrigação de pagar remuneração pelo seu trabalho, ou seja, fica o comitente obrigado a remunerar o comissário pelo seu **direito de comissão**. Tal remuneração consiste, no geral, em uma importância calculada sobre o valor das operações realizadas, e é devida tão logo concluído o negócio.

Como é notório, o contrato de comissão mercantil prova-se por todos os meios admitidos no direito comercial, sendo desnecessário outorga de procuração do comitente em favor do comissário, muito menos o estabelecimento de quaisquer poderes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

PROCESSO Nº: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO Nº: 103-17.474

nem fixação do seu alcance e extensão. É certo, ainda, que o contrato de comissão mercantil completa-se pela aceitação expressa ou tácita do comissário, sendo que na hipótese de comissário profissional, a aceitação pode ser presumida, devendo abranger todas as partes, isto é, ela é indivisível." (Ac. 101-85.907/93).

Ora, as despesas de comissões configuram-se como despesas necessárias, normais e usuais ao tipo de atividade operacional da recorrente, portanto dedutíveis na determinação do lucro líquido. Tais despesas estão comprovadas como também estão comprovados os respectivos pagamentos. Não vislumbro qualquer ofensa ao comando do artigo 191 do RIR/80.

Por fim, ressalte-se que a Fiscalização não colocou dúvidas quanto ao pagamento já que o auto de infração está fundado na falta de comprovação da efetiva prestação do serviço. Este Colegiado tem se manifestado acerca do assunto, firmando jurisprudência conforme indicam os Acórdãos abaixo:

Comissões do Agente no Exterior - Comprovado que a pessoa jurídica domiciliada no exterior, adquirente dos produtos exportados, age na qualidade de comissária da pessoa jurídica domiciliada no País, justifica-se a dedutibilidade das comissões pagas (Ac. nº 103-11.416/91).

Despesas Operacionais - Comissões na Importação e Exportação - A prática do comércio exterior exige que o importador ou o exportador pague comissões aos agentes intermediários. São dedutíveis do lucro real as importâncias pagas a título e comissões quando os respectivos documentos indicarem a operação ou a causa que deu origem a tal pagamento e quando o comprovante do pagamento individualizar o beneficiário. (Ac. nº 103-09.026/89).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

13

**PROCESSO N°: 10830/000.620/93-93
ACÓRDÃO N°: 103-17.474**

Isto posto, voto no sentido que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei para, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões (DF), em 11 de junho de 1996.

Sandra Maria Dias Nunes
SANDRA MARIA DIAS NUNES - RELATORA

