



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

Processo nº 13811/001.297/86-07

acas

Sessão de 17 de julho de 1991

ACORDÃO Nº 103-11-416

Recurso nº: 94.666 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente: ANDERSON CLAYTON S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida: DRF em SÃO PAULO - SP

IRPJ - PERÍODO-BASE DE 1981. OPERAÇÃO A TERMO EM BOLSA DE MERCADORIAS NO EXTERIOR. Até o advento do Decreto-lei nº 2.397/87, o termo "hedge", empregado na Portaria nº 18/79, deve ser compreendido no seu significado usual de mercado, não sendo portanto computados no lucro real os resultados líquidos positivos de tais operações quando as mesmas configurem tomada de posição aproximadamente igual, porém em sentido contrário, àquela que se detém no mercado; atendidas as demais condições da Portaria nº 18/79.

- COMISSÕES DO AGENTES 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDERSON CLAYTON S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 1991

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE


Acórdão nº 103-11.416

  
LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

RELATOR

VISTO EM  
SESSÃO DE  
ZAINITO HOLANDA BRAGA  
12 SET 1991PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIO  
NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-  
selleiros: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, ILCENIL FRANCO ,  
VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes  
por motivo justificado os Conselleiros ANTONIO PASSOS COSTA DE  
OLIVEIRA E DÍCLER DE ASSUNÇÃO.





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13811/001.297/86-07

RECURSO Nº: 94.666

ACORDÃO Nº: 103-11.416

RECORRENTE: ANDERSON CLAYTON S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

### R E L A T Ó R I O

ANDERSON CLAYTON S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, pessoa jurídica com domicílio tributário em São Paulo (SP), inscrita no CGC sob o nº 60.503.232/0001-94, inconformada com a decisão proferida às fls. 479/489, por delegação de competência, pelo Chefe da SECPPJ da Divisão de Tributação da DRF/SP, interpõe, na forma do artigo 33, do Decreto nº 70.235/72, o recurso voluntário de fls.226/267 com o fito de obter sua reforma.

A exigência fiscal contestada tem origem no auto de infração de fls. 14, mediante o qual foi constituído de ofício, em 23.09.86, crédito tributário no montante de Cz\$ 13.431.905,25, nele computados os juros de mora e a multa de 50%, prevista no artigo 728, inciso II, do RIR/80, relativo ao imposto de renda-pessoa jurídica devido no exercício de 1982.

Consoante o enunciado do auto de infração em apreço, a Recorrente, no período-base de 1981:

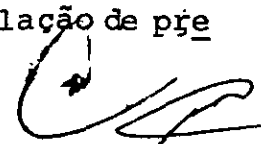
- a) excluiu indevidamente, do lucro real, ganhos ocorridos com operações no mercado a termo realizados no exterior;
- b) praticou distribuição disfarçada de lucros con-

Acórdão nº 103-11.416

sistente em comissões atribuídas a pessoa jurídica de interesse direito da acionista controladora (ambos no exterior), em condições de favorecimento.


A decisão minuciosa dos fatos que embasaram a imposição fiscal encontra-se nos Termos de Verificação nº 1 a 5, correspondentes, respectivamente, às fls. 5/7 a 11, que assim relata:

a) quanto à infração de que trata a letra a do parágrafo anterior (Termos de constatação nº 2 a 4):

1. a Fiscalizada computou, à guisa de "hedge" os rendimentos auferidos no exterior, nos exercícios de 1983 a 1985, originados da aquisição e resgate de Letras do Tesouro Norte Americano ("T Bills");
  2. a dispensa de tributação contemplada no art. 306, do RIR/80, somente alcança os lucros em operações de mercado a termo em bolsa, em cobertura de operações de exportações, não podendo, assim, serem confundidas com "hedge" meras aplicações financeiras em títulos de renda fixa, ainda que no exterior;
  3. a Fiscalizada, tendo sido intimada pelo termo de fls. 2, não ofereceu qualquer resposta às indagações relativas a:
    - 3.1. quantidade de contratos comprados;
    - 3.2. margem depositada (original e variação): data e valor US\$;
    - 3.3. margem liberada data e valor US\$;
    - 3.4. data da contabilização da margem depositada e da margem liberada;
    - 3.5. natureza do produto, matéria-prima, mercadoria contratada em relação a cada uma das operações a termo realizadas no exterior que serviu de cobertura contra a oscilação de preços.
- 

Acórdão nº 103-11.416

4. a Fiscalizada não procedeu a qualquer registro contábil referente às seguintes operações realizadas no mercado a termo no exterior:
  - 4.1. quanto às compras dos contratos;
  - 4.2. quanto às margens depositadas;
  - 4.3. quanto às margens liberadas;
  - 4.4. quanto às aquisições de "T Billis";
5. a Fiscalizada não dissociou, em sua contabilidade, com relação aos valores relativos às operações realizadas no mercado a termo no exterior, aqueles valores mantidos em contas-correntes das corretoras nem efetuou separadamente o registro das variações cambiais atinente aos valores mantidos junto às corretoras, daquelas relativas aos valores depositados em bolsa, e que sofrem tratamento fiscal diferenciado, omissão que impediu a Fiscalização de aferir com segurança a regularidade das operações no mercado a termo realizadas no exterior;
6. nos termos da legislação fiscal aplicável, é forçoso concluir que a cada operação de "hedge" deve estar vinculado um contrato de exportação ao qual essa operação servirá de cobertura, sem o que a mesma passa a ser meramente especulativa;
7. dessa forma, não tendo a Auditada prestado a informação solicitada a respeito, a Auditoria entende que tais operações tiveram natureza especulativa, e não de resguardo de suas operações de venda, até porque, os riscos que poderiam advir de uma oscilação de preços estariam neutralizados, vez que, a quase totalidade das exportações foi efetuada para a sua coligada Anderson Clayton Co. (Lauranne);



Acórdão nº 103-11.416

b) quanto à infração de que trata a letra b, do parágrafo anterior (Termos de Constatação nº 1 e 5)

1. A fiscalizada computou como despesa operacional valores registrados contabilmente a título de comissões de agente de exportação, atribuídas exclusivamente à sua coligada Anderson Clayton & Co. (Lausanne);

2. a lei fiscal não contempla tal dedução na base de cálculo do imposto, pois as exportações se fizeram na quase totalidade, para a própria beneficiária das comissões, e tanto isso é verdade que as faturas de exportação correspondentes são emitidas a favor dessa empresa;

2.1. não há, por outro lado, qualquer registro contábil adicional de que essas vendas se destinavam a outra pessoa jurídica, que não a própria Anderson Clayton & Co.;

3. assim, no caso vertente, o agente exportador é o próprio importador no estrangeiro, que, por sinal, é coligada da Fiscalizada, já que ambas são controladas pela mesma pessoa jurídica no exterior;

4. acresce ainda que nas raras vezes em que a importadora no exterior não foi a Anderson Clayton & Co., não houve atribuição de qualquer comissão a esse título, o que denota, inclusive, a prescindibilidade da figura do agente nas operações de exportação da Fiscalizada;

5. na realidade, não houve intermediação, logo, não houve prestação efetiva do serviço anunciado, concludo-se que houve sim favorecimento, não só

Acórdão nº 103-11.416

pela não prestação do serviço, como pela atribuição em condições mais vantajosas que com terceiros, o que faz resvalar para o campo da distribuição disfarçada de lucros, além do que, não houve a efetiva prestação do serviço e, mesmo que houvesse, ela não seria necessária para a realização das mencionadas operações de exportações.

Concedida prorrogação de prazo para defesa pelo despacho de fls. 16, a Contribuinte instaurou a fase litigiosa do processo, em 06.11.86, pela petição de fls. 19/69, mediante a qual, opondo-se integralmente à exigência, argüiu, em síntese:

a) quanto às operações de "hedge"

1. após discorrer a respeito das características das operações assim designadas, afirma que as mesmas têm por finalidade primordial proteger o exportador brasileiro dos riscos decorrentes de oscilações de preços a que certas mercadorias estão sujeitas no mercado internacional à vista, resguardando assim a integridade financeira de seu patrimônio, tornando-se, dessa forma, imprescindíveis em determinados segmentos de nossa economia, cujas mercadorias estejam sujeitas a cotações no mercado internacional, como é o caso, por exemplo, da soja, do café, do cacau, etc., cujo período de comercialização, por ser sazonal, não coincide com a época em que seus derivados são comercializados;
2. nesse contexto, foi editado o Decreto-Lei nº.... 1.418/75, concedendo às empresas nacionais exportadoras exoneração do imposto de renda relativamente aos proventos líquidos auferidos nas operações a termo realizadas nas Bolsas de Mercadorias, no exterior;

Acórdão nº 103-11.416

3. no Brasil, as operações a termo em Bolsas de Mercadorias no exterior encontram-se disciplinadas, basicamente pela RRS/CMN 272/73 e pelo comunicado GECAM nº 229/73, cuja análise revela as diversas exigências que devem ser cumpridas pelas empresas que desejarem operar nos referidos mercados, e cuja habilitação se concretiza mediante entrega, pelo BACEN, da respectiva autorização;
4. dentro do procedimento de habilitação antes mencionado, as empresas devem provar, entre outras coisas, que efetivamente exportam ou importam determinado produto, a quantidade dessas transações nos dois últimos anos, a quantidade de matéria-prima utilizada na fabricação de produtos manufaturados objeto de operações de "hedge", a estimativa das exportações que desejam realizar no período, etc.;
5. uma vez autorizada pelo BACEN, a empresa nacional exportadora estará habilitada a operar no referido mercado;
6. nos termos de seus estatutos sociais, dedicada-se, entre outras atividades, à compra e venda de cereais (soja e derivados, algodão, etc), operações que vem realizando na "Chicago Board of Trade", desde 1975, de conformidade com as autorizações expandidas pelo BACEN, em estrita observância às normas do Comunicado GECAM nº 229/73, bem como aos princípios contábeis universalmente aceitos e dentro das praxes usuais de mercado;
7. para tanto, mantém junto à corretora no exterior conta-corrente onde são lançadas as importâncias remetidas e destinadas ao depósito das margens iniciais, das oscilações de preços e, também, à cobertura da respectiva diferença em caso de re-

Acórdão nº 103-11.416

compra de contratos com realização de prejuízos;

8. tais operações são registradas contabilmente da seguinte maneira:

8.1 - realizada a contratação de venda a termo de determinados lotes na Bolsa de Mercadorias de Chicago, a corretora informa as margens iniciais a serem depositadas, que são remetidas e contabilizadas em conta-corrente em nome da corretora, especialmente criada para registrar tais operações;

8.2 - a corretora, por sua vez, mantém conta-corrente em nome da Autuada, na qual registra, além dessas remessas, os depósitos para cobertura das oscilações de preços, os créditos ou débitos referentes às liquidações de contratos e as comissões que lhe são devidas;

8.3 - em razão da dinâmica e do volume das transações, torna-se impraticável sua escrituração diária, motivo pelo qual as registra em partidas mensais, com base nos extratos emitidos pela corretora;

8.4 - dessa forma, as comissões pagas, os ganhos ou perdas nas operações e o saldo em conta-corrente com a corretora, são convertidos em moeda nacional com base na taxa de câmbio referente ao último dia do mês de origem e as variações cambiais decorrentes do ajuste do saldo em conta corrente são contabilizadas a crédito da conta de lucros e perdas;

9. equivocaram-se os Autuantes ao concluir que cada



Acórdão nº 103-11.416

operação de "hedge" deve estar vinculada a um contrato de exportação, sem o que passa a ser expeculativa, pois não há na legislação pertinente, nacional ou internacional, muito menos na praxe usual de mercado, qualquer referência a esse respeito, sendo que, somente em meados de 1984, atendendo a solicitação do BACEN, a Autuada se comprometeu a limitar as suas operações de "hedge" em bolsa de mercadorias no exterior em volume correspondente aos produtos que seriam exportados;

9.1 - portanto, a partir daí, o próprio BACEN passou a estabelecer a observância de estreita correspondência entre as operações a termo e as exportações efetuadas;

10. o que ocorre, na prática é que o resultado da soma das posições físicas de soja e seus derivados devem ficar próximas a 0 (zero), o que nem sempre é possível, pois a compra e venda de soja ocorre de forma continuada, ao passo que o mercado a termo só pode ser acionado durante o respectivo pregão de 3 horas e 15 minutos de cada dia útil, sendo as transações pactuadas dentro de medidas e quantidade padronizadas;
11. para comprovar que jamais houve qualquer finalidade especulativa nas operações de "hedge" que realizou, junta demonstrativo de fls. 124, onde se verificam as posições líquidas de transações ("hedge e exportações") relativas a óleo e farelo de soja, no final dos meses de abril, maio e junho de 1983;
12. provado está que as operações de "hedge" praticadas nos exercícios de 1984 e 1985 atenderam rigorosamente às normas usuais de mercado é a legislação do BACEN, fazendo jús ao benefício previs-

Acórdão nº 103-11.416

- to no artigo 5º do Decreto-lei nº 1.418/75, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-lei nº 2.182/84;
13. ademais, o critério de contabilização adotado foi pautado em princípios contábeis universalmente aceitos e reconhecidamente válidos, o que pode ser confirmado mediante perícia, que requer;
14. quanto à obrigatoriedade ou não de contabilização em apartado das variações cambiais atinentes aos valores mantidos junto às corretoras daquelas relativos aos valores depositados em bolsa, bem como em relação aos resultados decorrentes das aplicações em Treasury Bills, entende que, tendo as remessas que as originaram a finalidade possibilitar à realização das operações de "hedge" e, estando as mesmas autorizadas pelo BACEN, eventual disponibilidade por parte da corretora é parte indissociável e completamente interligada às operações de "hedge" em si, devendo, dessa forma, receber idêntico tratamento, o mesmo ocorrendo em relação aos "T. Bills", em especial aqueles que tenham sido objeto de depósito para garantir das margens iniciais;
15. ainda, com relação aos ganhos emergentes das aquisições de "T Bills", invoca a aplicação do disposto no artigo 157, § 1º, do RIR/80, relativa ao critério da territorialidade, instituído na legislação brasileira na definição do fato gerador do imposto.

b) quanto às comissões tidas como distribuição disfarçada de lucros.

1. desde 1965 vem utilizando os serviços da Anderson



Acórdão nº 103-11.416

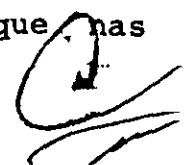
Clayton & Co. S.A., com sede em Lausanne, na Suiça, que funciona como agente de exportação, proporcionando a venda de seus produtos no mercado exterior;

2. embora a mesma consta da guia de exportação como importadora e, ao mesmo tempo, favorecida de comissão, em hipótese alguma a mercadoria lhe é entregue, destinando-se a outras empresas no exterior, com as quais sua agente contratou a venda;
3. ao contratar a operação, seu agente emite o documento denominado "Confirmation of Purchase", à vista do qual a Autuada requer o registro da venda para o exterior informando o nome do importador, de seu agente e a respectiva comissão;
4. confirmada a remessa dos produtos, mais uma vez recorre à CACEX para obtenção da GE, nela indicando novamente os dados acima;
5. acompanhadas da GE, da nota fiscal e da fatura comercial, as mercadorias seguem para o local do embarque, sendo, neste interim, emitidos outros documentos, como conhecimento de embarque (pela empresa de navegação marítima), fatura comercial (pela Anderson Clayton & Co. S.A., Lausanne), certificado de origem do produto exportado (pela Associação Comercial do Porto de Embarque), etc.;
6. esse procedimento está devidamente autorizado pela CACEX, órgão máximo para fiscalizar e aprovar tais operações, competindo-lhe, inclusive, a verificação dos preços praticados, deduções concedidas e condições de pagamento, por força dos artigos 19, VIII e 59, da Lei de 4.595/64 e do

Acórdão nº 103-11.416

artigo 2º, da Lei nº 2.145/53, com a redação dada pelo artigo 14, da Lei nº 5.025/66;

7. dessa forma, não pode a aprovação ser questionada "a posteriori" por outros órgãos governamentais, razão pela qual requer a audiência da própria CACEX para manifestar-se no processo acerca da regularidade do pagamento das comissões em causa e dos respectivos valores;
8. ademais, o fato de os beneficiários das comissões figurar como importadora não a descaracteriza como agente de exportação, nem lhe retira o direito à percepção da comissão, em decorrência da efetiva prestação de serviços, inexistindo na legislação comercial ou tributária dispositivo que proíba determinada empresa de ser, ao mesmo tempo, importadora e agente;
9. a partir da definição do termo comissão, encontrada no Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva, da qual grifa a referência ao contrato de comissão mercantil, fica clara a licitude de seu procedimento;
10. os produtos exportados sujeitam-se a preço de mercado fixado pela Bolsa de Mercadorias de Chicago e é fiscalizado e aprovado pela CACEX, que autoriza seu pagamento, corroborando para comprovar a prestação do serviço os fatos de não terem ocorrido outras despesas em decorrência das exportações realizadas, além das comissões, e de não manter a Autuada departamento específico para negociar e contratar as exportações com empresas estrangeiras;
11. a CACEX reconhece a possibilidade de pagamento das mesmas ao estabelecer, em 29.11.84, que nas



Acórdão nº 103-11.416

operações de farelo e óleo de soja, não mais seriam admitidas remessas a título de comissões para empresas interligadas no exterior (doc. de fls. 455), permitindo-o, contudo, em relação a outros produtos (doc. de fls. 461 e seguintes);

12. ainda que as referidas comissões viessem a ser desconsideradas como tais, sua dedução seria mera redução do preço de venda;

13. no caso em análise, é impossível vislumbrar qualquer aproximação entre os fatos concretos e a hipótese do artigo 369, inciso II, do RIR/80, já que inexistiram quaisquer condições de favorecimento, pois:

13.1. o preço de venda à agente foi o vigente no mercado na data da GE e o preço da comissão foi o mesmo em uso naquela data;

13.2. o negócio foi legitimamente praticado, sob controle do órgão federal competente, que o aprovou, não podendo ser contestado por mera alegação de presunção de ter havido favorecimento;

14. ainda que assim não fosse, tendo a CACEX, ao longo de mais de 20 anos, autorizado o mencionado pagamento, aplicar-se-ia ao caso o disposto no artigo 100, inciso III do CTN e seu parágrafo.

Ouvido um dos Autores da ação fiscal, na forma do artigo 19, do Decreto nº 70.235/72, este prestou a informação de fls. 209/212, propugnando a manutenção do feito.

Submetidos os autos à apreciação da autoridade de primeira instância, o Chefe da SECPPJ/DIVTRI/DRF/SP, por delegação de competência, proferiu a decisão nº 425, de fls. 214/221,

Acórdão nº 103-11.416

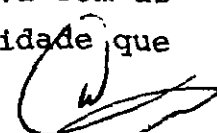
julgando improcedente a impugnação, nos termos assim sintetizados em ementa:

"Os resultados líquidos positivos obtidos em operação a termo de bolsa de mercadorias no exterior podem ser excluídos do lucro líquido na apuração do Lucro Real somente quando comprovadamente realizadas para cobertura efetiva a contratos de exportação.

São indedutíveis as importâncias pagas a título de comissões quando não comprovada a efetividade da prestação de serviços; caracterizam-se como distribuição disfarçada de lucros (DDL), nos termos do artigo 369-II do RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, quando pagos a empresa sediada no exterior controlada também por sua (da impugnante) controladora no exterior."

Cientificada do decisório em 09.05.89 (AR da fls. 223), interpôs a contribuinte em 17.05.89, o recurso voluntário de (fls. 226/267), argumentando em resumo que:

a) quanto às operações de "hedge"

1. a pretensão da Autoridade recorrida de subordinar a dedutibilidade dos resultados líquidos em operações a termo em bolsa de mercadorias no exterior à existência de vinculação a operações casadas com transação no mercado físico não tem amparo na lei nem nos regulamentos;
  2. não há vinculação contrato a contrato, o que é materialmente impossível, existindo posições aproximadas, o que foi observado; mesmo porque, suas transações estavam adstritas aos limites fixados pelo BACEN, tendo em vista uma correspondência com sua atuação no mercado físico;
  3. se a autoridade competente fixou limites globais que atendem ao objetivo de cobertura aproximada de contratos físicos, e, apenas em 1985, exigiu estrita correlação técnica e quantitativa com as exportações, como pretender outra autoridade que
- 

Acórdão nº 103-11.416

haja uma vinculação contrato a contrato?

4. além disso, a inobservância das normas sujeita a empresa e seus sócios, diretores e administradores à suspensão ou cancelamento da autorização, e impedimento de realizar novas operações, sem prejuízo das cominações legais cabíveis, e cabendo-se que a mesma teve sucessivamente prorrogada sua autorização para práticas "hedge" no exterior, não há como afirmar que ela se limitou a especular;
5. no caso em exame, as operações de "hedge" são regidas por legislação própria, sendo recepcionada pela lei tributária, que se limita a dar a elas um determinado efeito tributário, isto é, exclusão do lucro líquido para determinar o lucro real, logo a definição, o conteúdo e alcance das operações de "hedge", por força dos artigos 109 e 110 do CTN, são os fornecidos pelo direito comum e assim reconhecidos, aplicados e fiscalizados pelo BACEN;

b) quanto as comissões a agentes de exportação.

1. são fatos relevantes para o julgamento da causa:
  - 1.1. todas as operações foram autorizadas pela CACEX;
  - 1.2. nas GE constavam os valores FOB, a dedução da comissão, o nome do importador como favorecido da comissão e a remessa da mercadoria a terceiros;
  - 1.3. o câmbio recebido era o valor líquido, deduzido da comissão;



Acórdão nº 103-11.416

- 1.4. antes do período fiscalizado outras exportações com as mesmas características foram realizadas por muitos anos;
- 1.5. em 29.11.84, a CACEX fixou novos limites de comissões de agentes sobre a comercialização de soja e proibiu a remessa de comissões a empresas interligadas.
2. no caso concreto, observa-se que a ACCO fez importações da Recorrente, colocando a mercadoria perante terceiros para os quais os embarques foram efetuados diretamente, como evidência toda a documentação das exportações evidenciando atividade típica de comissão mercantil, onde se observam características próprias da comissão "dell credere";
3. nem é de se estranhar a eventual existência de sobrepreço-eventual porque pode não ter existido face aos interesses cambiais do País, porque estes ficaram devidamente amparados pela prévia fiscalização da CACEX que, ao emitir a GE, o fez com base nos níveis de mercado vigentes na respectiva data, podendo ocorrer oscilações entre a data do registro do preço e a do fechamento da venda pela ACCO, para mais ou para menos;
4. as razões pelas quais as exportações são quase que integralmente efetivadas através da ACCO residem na facilidade de penetração nos vários mercados e centralização de diversas atividades relacionadas à venda, eliminando custos internos substituídos pelas comissões, que remuneraram a localização de compradores, colocação de pedidos, procura de navios, acompanhamento dos transportes e providências relativas a seguros, crédito e cobrança;

Acórdão nº 103-11.416

5. a jurisprudência também conta a seu favor como demonstra o acórdão nº 103-05.890;
6. o fato de nas vendas feitas diretamente a terceiros não terem sido atribuídas comissões à ACCO demonstram a licitude de seu procedimento, pois a mesma não detém exclusividade no agravamento e só faz jus a comissões quando atua no mercado externo para colocar seus produtos;
7. em face da competência atribuída à CACEX, cujos dispositivos legais de regência transcreve, autorizadas as exportações por esse órgão, sob determinados preços, deles deduzidas as comissões a pagar ao próprio importador, a CACEX deu às operações, inclusive à cláusula de comissão, todos os contornos da legalidade necessária à sua efetivação;
8. mesmo que de comissão não se tratasse, a dedução seria mera dedução ou redução do preço de venda;
9. ainda que fosse dado à CACEX voltar atrás e declarar a irregularidade das comissões que autoriza, em face de autorização concedidas ao longo de mais de 10 anos em centenas ou milhares de casos, caberia a aplicação do artigo 100, inciso III, do CTN, combinado com seu parágrafo, restando ao Fisco cobrar os impostos, garantida a exclusão de correção monetária, multa e juros;
10. quanto à imputação de prática de distribuição disfardada de lucros pelo pagamento das comissões após discorrer a respeito da natureza do instituto, recorrendo à jurisprudência administrativa judicial e invocando a orientação dos PN/CST 4/71, 21/82 e 11/83, assevera não ser possível lar em transação mascarada ou diferença notô:

Acórdão nº 103-11.416

de valores quando todos os detalhes das exportações foram declarados às escâncaras perante a CACEX e por esta aprovados, além de constarem expressamente da documentação oficial relativa às operações;

11. em conclusão, requer diligência junto à CACEX, no sentido de obter seu pronunciamento quanto à regularidade dos pagamentos, quer quanto ao seu caráter contraprestacional, quer quanto à normalidade do seu valor, quer quanto à legalidade de sua efetivação.

É o relatório.

V O T O

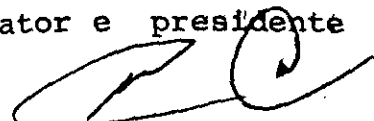
Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, Relator:

O recurso é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

De início, deve-se ter presente que, na mesma data em que ocorreu a lavratura do auto de infração de que trata o presente processo, foi lavrado outro, arrolando fatos de idêntica natureza, relativos aos exercícios de 1983 a 1985, contra a mesma empresa, e que constituiu o processo nº 13811.001.299/86-24, instruído com os mesmos Termos de Constatação que embassaram a imposição em exame e que igualmente nos foi distribuído na qualidade de relator.

Constam dos autos daquele processo as listagens a que alude o item 40, b, "in fine" da impugnação, às fls. 43, relativas a margens depositadas e liberadas.

Também naqueles autos, na sessão de 22.03.88, os membros desta Câmara, na forma da Resolução nº 103-0820, deliberaram por converter o julgamento em diligência para as seguintes providências, propostas pelo Conselheiro então relator e presidente



desta Câmara, Antonio da Silva Cabral:

"I - DA PARTE DA RECORRENTE.

1.1. Relacionar todas às exportações realizadas nos anos de 1982, 1983 e 1984, especificando:

a) como a exportação serviu de base para as operações a termo realizadas no exterior. Para tanto, elaborar quadro comparativo mencionado:

a.1. data do contrato de exportação;

a.2. natureza da mercadoria contratada;

a.3. quantidade contratada;

a.4. preço unitário em US\$ e em Cr\$ e valor total.

1.2. Efetuar o demonstrativo para os anos de 1982, 1983 e 1984, compatibilizando o mercado físico com o mercado a termo.

b) anexar cópias do Diário e demais livros auxiliares, se houver, que comprovem ser possível, mediante lançamentos mensais saber-se o que ocorre durante o período. É necessário a recorrente, especificar como:

b.1. dissocia, com relação aos valores relativos às operações contabilizadas no mercado a termo no exterior, àqueles valores mantidos em conta corrente das corretoras;

b.2. separa as variações cambiais atinentes aos valores vendidos junto às corretoras, daqueles relativos aos valores depositados em Bolsa e que sofrem tratamento fiscal diferenciado;

b.3. é possível, mesmo com a escrituração mensal, que em terceiro possa:

b.3.1. separar as quantidades compradas e vendidas em cada operação;

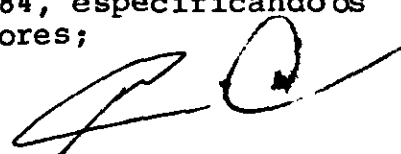
b.3.2. saber o preço, por unidade;

b.3.3. conhecer a data inicial de cada contrato e a respectiva liquidação;

b.3.4. saber qual a cobertura e liberação de margem.

II - POR PARTE DA AUTORIDADE LANÇADORA: Oficiar à CACEX a para que esta se digne fornecer os seguintes esclarecimentos:

2.1. relacionar, se possível, as exportações de soja e derivados levadas a cabo pela recorrente nos anos de 1982, 1983 e 1984, especificandoos produtos, quantidades e valores;



- 2.2. se a empresa ANDERSON CLAYTON & CO. S/A - LAUSANNE está relacionada na CACEX como agente de exportação/importação.

III- POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO

De posse dos elementos acima, elaborar parecer conclusivo sobre a matéria, dando ciência à recorrente a fim de que esta se manifeste, se assim o desejar."

Pelo despacho de fls. 572 daqueles autos, o Agente da Receita Federal em Santo Amaro, após formar anexo com as fls. 572 a 1889, juntadas pela Recorrente, e 1894 e 1903, fornecidas pela CACEX, transmitiu o processo para oitiva do Autor do feito que, concluindo a diligência, manifestou-se pela informação de fls. 573/576, aduzindo, em suma que:

- 1 - as disposições contidas no artigo 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 2397/87, que prorrogou a vigência do Decreto-lei nº 2.182/84, são de natureza interpretativa;
- 2 - a Recorrente deixou de apresentar quadro comparativo a que alude o item 1.1. a da diligência requerida, o que viria por a mostra a desproporção e decorrente desvinculação entre as operações a termo em Bolsa e as operações de exportação a preço fixo (mercado físico);
- 3 - as margens originais na Bolsa, podem ser cobertas por "T Bills"; no caso em tela, na realidade, ficaram depositadas junto à corretora, e sem nenhuma relação direta com aquelas que a corretora ofereceu à própria Bolsa, de toda maneira, os rendimentos produzidos por tais títulos são meras aplicações financeiras que não podem receber o tratamento favorecido;
- 4 - o reconhecimento pela CACEX como agente exportador tem os seus efeitos limitados ao seu campo de atuação, qual seja, o cambial e o de exportação,

Acórdão nº 103-11.416

até porque, não tem ela nenhuma condição de ve  
rificar a efetiva prestação de serviço do agente  
nominado na GE, louvando-se apenas nas infor  
mações fornecidas pela exportadora;

- 5 - a comissão, na realidade, foi sub-preço na ex-  
portação, com favorecimento direto do acionista  
controlador no exterior;
- 6 - da mesma forma a escrituração da Recorrente não  
permite conhecer, destacadamente, os valores man  
tidos na Bolsa, os mantidos na corretora e as  
variações cambiais correspondentes;
- 7 - tampouco o documento nº 59 (anexo de fls. 1905  
a 3016) relativo às margens depositadas pode  
servir de lastro aos registros contábeis efetua  
dos por síntese, vez que se trata de demonstra-  
tivo produzido pela própria empresa após a ação  
fiscal;
- 8 - as peças de fls. 1883/1886 só podem ser entendi-  
das como um arremedo de compatibilização, sem  
nenhum detalhamento; o que impede concluir-se  
a Recorrente ao menos se enquadraria na tese por  
ela mesmo defendida de que haveria compatibili-  
dade entre o mercado físico e o mercado a termo  
mediante vinculação aproximada em datas e quan-  
tidades;
- 9 - sabe-se que o "hedge" de que fala a lei fiscal  
é aquela operação que se contrapõe a uma outra  
operação comercial com o preço ou custo fixado,  
logo, se este está em aberto, não há como esta-  
belecer oscilações, não havendo como identi  
ficar pelos documentos de fls. 1883/1886 se as  
vendas a embarcar tinham na outra ponta com

pras com preço a fixar, ou ainda, os destaques no mercado a termo, quais as operações de "hedge" de venda e quais as de "hedge" de compra.

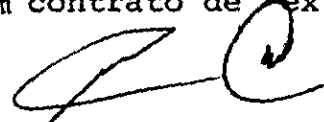
Assim, embora não se trate de matéria decorrente, mas tratando-se do que poder-se-ia chamar infração continuada, as conclusões extraídas dos resultados das diligências levadas a efeito no processo nº 13811/001.299/86.24, devem ser aproveitadas no julgamento deste recurso, dispensada realização de idêntica proposta ou a juntada de cópias das milhares de páginas que constam daquele, até mesmo por medida de economia processual.

Por outro lado, cumpre observar que, apesar de o auto de infração de fls. 14 referir-se, relativamente à primeira infração apontada, ao Termo de Constatação de fls. nº 2, os fatos descritos naquele documento não fazem parte da exigência sob exame correspondente ao exercício de 1982, uma vez que o mesmo refere-se a rendimentos e ganhos com "Treasury Bills" nos exercícios de 1983 a 1985.

O equívoco, como outros encontrados também na impugnação, decorre, por certo, da duplicidade de procedimentos fiscais que, como já dissemos, envolvem fatos da mesma natureza quanto aos outros aspectos.

Feitas essas considerações preliminares, temos que o primeiro item do auto de infração diz respeito à exclusão, do lucro real, de resultados em operações a termo em bolsa de mercadorias no exterior.

O núcleo da controvérsia "reside na afirmativa contida na parte final do item I do Termo de Constatação nº 4 segundo o qual, as exclusões do lucro líquido efetuadas pela Auditada nos exercícios de 1982, 1984 e 1985 com respaldo no artigo 306 do RIR/80 e no artigo 4º do Decreto-lei nº 2.182/84 eram indevidas porque referentes a atividades especulativas, na medida que cada operação de "hedge" deveria estar vinculada a um contrato de ex



portação ao qual serviria de cobertura, o que não foi praticado.

Fundamenta ainda este tópico a alegação (Termo de Constatação nº 5) de que a escrituração da Fiscalizada não permite aferir com segurança a regularidade das operações a termo realizadas no exterior.

Ambos os pontos foram ratificados pela Autoridade de primeira instância em sua decisão.

A Recorrente, por seu turno, fundamenta sua oposição à exigência, como bem destacado pelo ilustre relator do voto que resultou na resolução nº 103-0820/88, na assertiva de que, "o que ocorre na prática, relativamente às empresas que realizam operações de "hedge", é que o resultado da soma das posições físicas de soja e seus respectivos derivados (farelo e óleo), com as posições assumidas no mercado a termo devem, geralmente, ficar próximas a 0 (zero)."

Preliminarmente, deve-se observar que as normas do artigo 6º e §§ do Decreto-lei nº 2.397/87, da mesma forma que as do artigo 4º do Decreto-lei nº 2.182/84, não possuem, de maneira alguma, natureza interpretativa.

Quando muito, retratam o esforço do legislador em aperfeiçoar as regras jurídicas de disciplinamento da matéria sob o ponto de vista tributário a fim de, lançando mão das possibilidades extra-fiscais do imposto, empregá-lo como instrumento auxiliar mais eficaz no reforço às políticas cambial e de comércio exterior.

Assim, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.418/75, o artigo 4º do Decreto-lei nº 2.182/84 e o artigo 6º do Decreto-lei nº 2.397/87, cada um deles de per si e ao seu tempo, trouxeram soluções novas não tratadas na legislação anterior, e como leis novas devem ser considerados, quer para os efeitos de vigência, quer para os de aplicação.

Acórdão nº 103-11.416

Vale dizer que os preceitos do artigo 6º do Decreto-lei nº 2.397/87, invocados pelo Autuante em resposta à diligência requerida no processo nº 13811/001.299/86-24, não prevalecem no deslinde da questão, salvo para tornar evidente, por comparação, as diferenças de tratamento dispensados pela legislação anterior.

Segundo essa diretriz, temos que, até o advento do ato legal de 1987, regulamentado pela IN/SRF nº 173/88, o termo "hedge", impugnado pela Portaria nº 18/79 para delimitar os contornos da isenção em pauta, por falta de definição por parte da legislação tributária, deve ser compreendido no seu significado usual no mercado, ambiente do qual foi extraído.

Neste particular, a falta de sincronismo entre as transações no mercado físico e a termo ou futuro, a padronização de lotes nestes mercados, o fato de que a Suplicante opera alternadamente com matéria-prima e seus subprodutos e as alentadas descrições das práticas de mercado contidas na reclamação apresentada na fase impugnatória e no presente recurso, apoiadas na literatura técnica existente sobre o assunto, na doutrina e na jurisprudência cuja reprodução é despendida porque constante do relatório, levam-nos à convicção de não ser verdadeira a premissa em que se ampararam a imposição fiscal originária e a decisão recorrida, de que, para caracterizar o "hedge" era necessário que cada operação estivesse vinculada a uma operação de exportação.

Não quer também isso dizer, como chega a sugerir a Recorrente no segundo parágrafo de seu recurso, às fls. 502, que à época dos fatos arrolados na autuação sequer havia correlação entre as operações no mercado a termo e as de exportação.

Admitir isso seria negar a própria aceção da palavra "hedge", de origem inglesa, que significa cerca, sebe, e é empregada nos mercados futuro ou a termo no sentido figurado, exatamente para designar a proteção ao risco das oscilações de preços, traduzidos no ato de assumir uma posição transitória a ser encerrada e substituída por um negócio efetivo a ser realizado adiante.

Acórdão nº 103-11.416

Reconhecemos, portanto que, anteriormente ao Decreto-lei nº 2.397/87, os valores a serem excluídos do lucro líquido, na forma do artigo 306 do RIR/80 ou do artigo 4º do Decreto-lei nº 2.182/84 eram os correspondentes ao somatório dos saldos apurados na liquidação de contratos futuros, deduzidas as despesas a eles referentes (Portaria nº 18/79, 1.1.), pelas empresas exportadoras domiciliadas no País em operações de "hedge" realizadas de conformidade com a RES/BACEN nº 272/73 e o Comunicado GE CAM nº 229/73 (Portaria nº 18/79, 1), devendo-se entender o vocábulo "hedge" na sua acepção costumeiramente acolhida pelo mercado à época, de tomada de posição aproximadamente igual, porém em sentido contrário, àquela que se detém no mercado.

Exatamente para aclarar este ponto e verificar se o nível de detalhamento da escrituração comercial da Interessada permitia concluir a respeito do atendimento deste aspecto, foi expedida a Resolução nº 103-0820, desta Câmara, no mencionado processo nº 13811/001.299/86-24, que resultou, da parte da Recorrente, a juntada de:

- a) relação das exportações de óleo de soja e farelo de soja realizadas nos períodos-base de 1982 a 1984;
- b) pasta de contas e locações utilizadas na contabilização das operações de "hedge";
- c) documentos relativos à contabilização de "hedge" em cada mês dos períodos-base de 1982 a 1984;
- d) cópias dos extratos mensais das corretoras e das letras do tesouro referentes à cobertura de margens relativamente aos períodos-base de 1982 a 1984;
- e) descrição minuciosa de todas as etapas seguidas para escrituração das operações em apreço, com juntada dos relatórios internos e papéis de tra-


Acórdão nº 103-11.416

balho utilizados no mês de dezembro de 1982, empregado como exemplo;

- f) demonstrativos das posições dos dias 30/06 e.... 31.07.82, 30.03.83 e 30.04.83 (fls. 1883/1886) da quele processo com esclarecimento das posições assumidas no mercado a termo em relação ao físico;
- g) gráfico demonstrando as oscilações de preços no mercado a termo de Chicago;
- h) relação dos significados das siglas utilizadas nos documentos juntados.

Oriundo da CACEX, foi anexado aos autos daquele processo o ofício ADCEX/SEEST-A - 376, de 22.06.89, ao qual aquela carteira apensou a mesma relação de GE elaborada pela própria empresa, cujos dados ratificou, além de prestar demais esclarecimentos sobre o item seguinte do auto de infração, que será analisado adiante.

Quanto a esses aspectos, pronunciou-se, pela Fiscalização um dos Autuantes, ratificando seu convencimento anteriormente esposado, afirmando que o quadro requerido no subitem 1.1, a da Resolução desta Câmara não foi elaborado, o que viria por à mostra a desproporção e decorrente desvinculação entre as operações a termo em bolsa e as operações de exportação, rejeitando os aludidos demonstrativos de fls. 1883/1886, que denominou "arremêdo de compatibilização", "simples resboços globais e anuais, sem nenhum detalhamento" e que impedem assim de concluir, se a recorrente ao menos, se enquadraria na tese por ela mesma defendida e negando validade às listagens, juntadas na fase impugnatória, relativas às margens depositadas (original e variação) - data e valor em US\$ a margem liberada - data e valor em US\$, por tratar-se de demonstrativo produzido pela própria Recorrente e, mesmo assim, após a ação fiscal (10.09.86).



Acórdão nº 103-11.416

Convém, então, esclarecer que a remessa dos autos para oitiva da Fiscalização foi medida de imprudência desta Câmara, proposta pelo ilustre Conselheiro Antonio da Silva Cabral, com o fito de, em respeito ao princípio da verdade material, permitir ao órgão competente da instância recorrida manifestar-se a respeito de fatos, alegações ou documentos dos quais pudesse não ter conhecimento na fase anterior do processo, assegurando a integridade do sistema de contraditório que deve nortear o processo administrativo fiscal.

Dessa forma, o órgão preparador transmitiu os autos do processo referido à DIVFIS/DRF/SP em 31.08.89, conforme despacho de fls. 572, a qual, por seu turno, somente 7 meses depois de signou servidor para prestar a informação requerida, que somente em 10.09.90 foi expedida, ou seja, mais de 5 meses depois.

Nesse tempo houve oportunidade de serem cotejados os novos elementos com a escrituração comercial da Recorrente, o que não consta tenha ocorrido.

Destarte, não me parece razoável acolher argumentos, como os expendidos, no sentido de simplesmente recusar relatórios apresentados sem referência a dados reais, como no caso das listagens correspondentes às margens depositadas e liberadas, elaboradas, sem dúvida, após a fiscalização, como declarou a própria Impugnante, compostas de mais de 1000 folhas, sem que tenha sido submetido a qualquer teste pela Auditoria Fiscal.

Ter sido elaborado após a ação fiscal não lhe suprime a validade, sendo bastante razoável a indisponibilidade imediata de informação em relatório único, consolidado na forma desejada, o que requer muitas vezes, para atendimento, a reformatação de arquivos magnéticos e a elaboração de programação adequada para tal.

Também não constitui óbice à sua aceitação o fato de ter sido elaborada pela própria Requerente, ainda mais porque a solicitação primitiva dizia respeito à prestação de informações

Acórdão nº 103-11.416

relativas a margens depositadas e liberadas, que é o que contém o relatório.

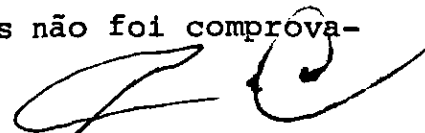
Se a Fiscalização supõe não serem verdadeiras as informações prestadas, cabe-lhe conferi-las com os documentos das transações e não apenas impugná-las sem referências concretas a falhas de seu conteúdo.

Iguais considerações são cabíveis com relação aos demonstrativos de fls. 1883/1886, do processo em que se deu a diligência, mediante os quais, em substituição à documentação requerida com relação a todos os anos auditados, a Fiscalizada ofereceu exemplos de 4 dias diferentes, como, aliás, já havia feito na fase impugnatória pelo documento de fls. 124 do presente.

Também nesse caso, se a Fiscalização entende que a escolha das datas foi tendenciosa, ou que os dados ali contidos não espelham a realidade, ou ainda que necessitaria informações adicionais para opinar, cabia-lhe determinar levantamento análogo no dia de sua preferência, ou confrontar as informações com os documentos que a teriam respaldado, ou mesmo diligências para que não pairasse qualquer dúvida a respeito, pois, afinal, como é princípio assente no direito, o ônus da prova incumbe a quem acusa.

Nada disso, porém, ocorreu. Assim, como o que neles se contém evidencia a posição aproximadamente igual a que nos referimos anteriormente, e a descrição dos procedimentos contábeis não discrepa das praxes adotadas pela técnica de escrituração comercial, consideramos atendido o item 1 da diligência determinada, e comprovadas as razões da Defendente, pelo que deu provimento ao recurso quanto a esse aspecto.

O outro item do auto de infração trata de distribuição disfarçada de lucros à acionista controladora domiciliada no exterior, caracterizada pela realização de negócio, em condições de favorecimento, com sociedade por ela igualmente controlada, consistente de pagamentos a título de comissões a agente de exportação, cuja efetividade da prestação dos serviços não foi comprova-



Acórdão nº 103-11.416

da.

A exigência em tela decorre da assertiva de que a beneficiária das comissões (ACCO) era a própria importadora das mercadorias sediada no exterior e que, nas raras exportações a ou tras pessoas jurídicas não houve atribuição de qualquer comissão.

Reforça a tese a informação fiscal de fls. 211 na qual um dos Autuantes reitera sua opinião afirmando que a beneficiária da paga, pela forma praticada no negócio não é intermediária, mas compradora-vendedora.

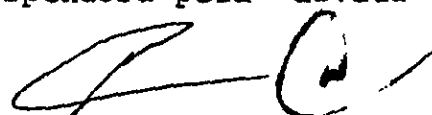
Os argumentos contrários de defesa, são no sentido de que as atividades da adquirente estrangeira são típicas de comissão mercantil fazendo ela jus à remuneração a que alude o artigo 196 do Código Comercial.

A comissão mercantil encontra-se regulada, em nosso direito, pelos artigos 165 a 190 do Código Comercial Brasileiro.

De acordo com tais dispositivos, o referido contrato comercial, embora encerre características assemelhadas ao mandato ou à representação comercial, deles se distingue em diversos pontos.

Assim é, por exemplo, que, nessa modalidade, o comissário contrata com terceiros em seu próprio nome, ficando diretamente obrigado com os mesmos, sem que estes tenham ação contra o emitente e vice-versa.

Vale dizer, a relação jurídica entre comitente e comissário não se comunica com a relação jurídica que vier a se estabelecer entre comissário e terceiro contratante, especialmente se pactuada a cláusula "del credere", quando, então, até mesmo no caso de insolvência deste, o comissário responderá pela dívida perante o comitente.



Acórdão nº 103-11.416

Claro está que, para tornar possível a comissão mercantil, haverá necessidade de o comitente, antes, ao mesmo tempo, ou após a contratação da venda pelo comissário, alienar a este a caixa objeto da transação.

Outrossim, o artigo 186 do Código Comercial é expresso ao denominar comissão a remuneração devida pelo trabalho realizado em favor do comitente. e admitir pagamento adicional pelo ajuste escrito ou assunção voluntária do "del credere" (art. 179, "in fine").

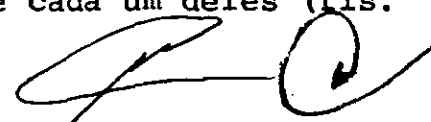
Diga-se a propósito que o termo comissão é empregado pela legislação comercial com diferentes acepções, podendo significar, por exemplo, o contrato a que estamos nos referindo (art. 165), a remuneração devida ao mandatário (art. 154), a remuneração do comissário ou, a remuneração do representante comercial (art. 32, Lei 4.886/65).

Retornando ao ponto inicial, concluímos que o fato de se verificar pagamento de comissões ao próprio comprador da mercadoria não constitui, necessariamente, obstáculo à sua dedutibilidade na determinação do lucro real, nem configura, por si, distribuição disfarçada de lucros, quando o beneficiário do rendimento é pessoa interligada.

Importa, então, saber se a hipótese em apreço responde a contrato de comissão mercantil.

Sendo os autos omissos quanto à existência ou não de ajuste escrito dessa natureza, sua identificação deverá fazer-se pelos meios previstos no artigo 122 do Código Comercial.

Impende, portanto, recorrer aos documentos das transações, inclusive correspondências, que constituam evidências objetivas dos negócios realizados, os quais encontram-se anexados à impugnação (fls. 153 e seguintes) quando a Recorrente descreveu, também, com detalhes, o momento da emissão de cada um deles (fls. 48/52). o que foi ratificado no recurso.



Acórdão nº 103-11.416

De acordo com tais documentos e informações, que a qualquer momento algum foram contestados pelos Autuantes ou pela Autoridade de recorrida, em todas as vendas efetuadas à ACCO, a remessa da mercadoria foi efetuada diretamente a terceira pessoa:

O preço de venda à ACCO foi fixado com base na cotação do produto na Bolsa de Mercadorias de Chicago, sendo o Câmbio contratado, geralmente, por ocasião do embarque, e nunca excedendo o prazo fixado pela CACEX de 10 dias.

O valor da comissão está em consonância com as bases estabelecidas pela CACEX, órgão que na forma da legislação aplicável, estava investido da competência para controlar e autorizar os preços praticados, as deduções concedidas e as condições de pagamento das exportações brasileiras, e expediu, em atendimento à diligência requerida por esta Câmara, o ofício ADCEX/SEEST-A376/89, nos seguintes termos (fls. 1894 do processo citado):

"2. confirmamos, outrossim, que, nos casos em que a Anderson Clayton & Co. S.A. Lauzanne, Suíça, figurou como agente no campo 63 das guias de exportação, tal condição foi aceita por esta Carteira à época das transações de que se trata."

Além disso, exceção feita às comissões, em apreço, a empresa não incorreu em nenhuma despesa com as exportações, nem possuía departamento específico, pessoal contratado ou escritório no exterior para esse fim, salvo, a partir de fins de 1984, quando pelo telex de fls. 192, a CACEX vedou remessas de comissões pela comercialização de soja e seus derivados a empresas interligadas no exterior e a Recorrente, então, passou a contratar pessoal para esses encargos.

Como na comissão "del credere", a beneficiária das comissões responde pelo preço da venda e pontualidade do pagamento.

Esses os fatos, não contraditados, repetimos, pelas autoridades do órgão de instância originária, salvo para negar que a ACCO opere por conta da Autuada, reiterar que as comissões se

Acórdão nº 103-11.416

prestaram para prática de sub-preço e argüir que a CACEX e o DP RF têm atribuições e atuações próprias em campos de legislações diferentes.

Efetivamente, quanto ao último ponto, assiste razão ao Autuante. A competência da CACEX, conferida pelos atos legais e regulamentares transcritos pela Recorrente, não excluem a do DPRF no que pertine ao exame dos efeitos fiscais dos atos que, levados ao conhecimento daquele órgão, relacionam-se com os aspectos das hipóteses de incidência dos tributos e contribuições administrados por este.

A afirmativa de que a aprovação por aquela Carteira não pode ser questionada "a posteriori" por outro órgão governamental é de todo desprovida de fundamento, ainda mais quando também a lei atribui à Receita Federal e aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional a competência fiscalizar e lançar tributos.

Admitir tal premissa implicaria reconhecer à aprovação tácita ou expressa da CACEX poder incontestável, quase divino, que o direito, como criação do espírito humano, voltado para regular a conduta dos indivíduos, não confere a nenhuma pessoa ou entidade.

Diga-se a propósito que se até mesmo o lançamento homologado pode ser revisto, na forma do artigo 100, inciso IV, do CTN, quanto mais os preços declarados pelo próprio exportador.

Não resta dúvida, porém, que a aceitação dos preços por aquela agência do Governo, os quais a Interessada assegura corresponderem aos praticados em bolsa, instaura presunção a seu favor, igual sorte colhendo as comissões, máxime quando a aceitação de seus níveis foi ratificada em decorrência de indagação formulada por este Conselho.

Destarte tal presunção somente seria elidida, mediante prova eficaz em contrário, o que não se produziu nos autos.

Acórdão nº 103-11.416

Resta saber, então, se as comissões correspondem à efetiva prestação de serviços.

Ora, a Defendente é exportadora, seus produtos são embarcados, em quase todos os casos, diretamente para empresas diversas da adquirente e em diferentes localidades no exterior e não há cobrança de comissão nas raras vezes em que a mercadoria se destina ao próprio adquirente.

Se não incorre em despesas outras de exportação, não possui pessoal contratado para esse fim, nem escritório no estrangeiro para agenciar negócios, e se as vendas foram feitas a preço corrente de mercado praticado em bolsa, é de se concluir que a adquirente no exterior exerce atividades típicas de comissário, fazendo jus, às comissões recebidas.

Em adição, se as comissões são fixadas nos limites estabelecidos pelo órgão legalmente competente para tal, não há como vislumbrar condições de favorecimento na operação.

Por certo, não há evidências paupáveis de que a revenda pela ACCO se faça por conta da Recorrente. Outrossim, como admite a Suplicante, entre a data do registro do preço na CACEX e a do fechamento da venda pela ACCO, oscilações de preço podem ter ocorrido, para mais ou para menos.

Essas circunstâncias, a nosso ver, não invalidam a comprovação da prestação dos serviços, e as oscilações de preços verificados em favor de ACCO são plenamente aceitáveis como remunerações adicional resultante da assunção voluntária da cláusula "del credere".

Por todo exposto e do mais que dos autos consta, dou provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 17 de julho de 1991

  
LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

  
RELATOR