



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13884.000669/97-97
Recurso n.º : 117.114
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1992 a 1995
Recorrente : AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL S/A.
Recorrida : DRJ em Campinas – SP.
Sessão de : 08 de junho de 1999
Acórdão n.º : 101-92.684

COMISSÕES DE AGENTE NAS EXPORTAÇÕES- São dedutíveis valores pagos a título de comissões sobre exportações quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provada a capacidade da exportadora de promover suas próprias vendas no exterior. O fato de a negociação ser feita de forma triangular, com a participação de empresa situada no exterior sem qualquer vínculo com pessoa física ou jurídica brasileira, é assunto que diz respeito a economia doméstica do país importador, não afetando a dedutibilidade da despesa de comissão que possibilitou o fechamento do negócio.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

Processo n.º : 13884.000669/97-97
Acórdão n.º : 101-92.684

2

FORMALIZADO EM: 19 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 117.114
Recorrente : AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL S/A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso de decisão do Delegado de Julgamento titular da DRJ em Campinas, São Paulo, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 497/528, lavrado contra a empresa AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL S/A..

A exigência tem origem na glosa de despesas contabilizadas como "Comissão De Agente" e respectiva variação cambial, vinculadas à exportação de equipamentos e material bélico, que a autoridade fiscal entendeu "desnecessárias", entendimento confirmado pela decisão singular.

O fato pode ser assim resumido:

- a) AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL S/A exportou para AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROESPACIAL INTERNATIONAL LIMITED, empresa com sede na Ilha de Jersey, no Reino Unido, equipamentos e material bélico.
- b) As empresas acima mencionadas (Avibrás S/A e Avibrás International Ltd.) não têm qualquer vínculo entre si, e a utilização do mesmo nome comercial, segundo esclareceu a Recorrente, foi por ela consentida, para atender a exigências comerciais, viabilizando a exportação pela Avibrás Int. Ltd. com a utilização da marca "Avibrás".
- c) A Avibrás International Ltd. reexportou os produtos importados da Avibrás S/A para países do Golfo Pérsico, sendo que os produtos saíam diretamente da empresa brasileira para os compradores finais no Golfo Pérsico.
- d) As guias de exportação que acobertavam as exportações da Recorrente para a Avibrás Int. Ltd. eram invariavelmente emitidas constando, no campo próprio para indicar " *Comissão do Agente- favorecido/endereço* " a informação : "Não há", para serem aditadas dias depois, alterando o preenchimento daquele campo de "Não há" para : 10% (a remeter)- Abdulah Jarrahi, Credit Suisse Paradeplatz 86-22"
- e) A recorrente informou não haver contrato, acordo, etc. firmado entre a Avibrás S/A e a Avibrás International dispondo sobre a responsabilidade de pagamento das comissões de agente no exterior, acrescentando que as comissões devidas ao Sr. Abdulah referem-se a "Cessão de Prestígio Internacional"



- As operações que deram causa aos pagamentos foram efetivadas entre os importadores no Golfo Pérsico e a AVIBRÁS INTERNATIONAL, sendo esta última a beneficiária direta das transações.
- Embora se trate de exportação de material e equipamentos produzidos pela empresa brasileira, à medida que há intervenção na operação de exportação de uma terceira empresa, dedicada a fazer uma “ponte” entre a AVIBRÁS brasileira e os clientes no Golfo Pérsico, o benefício da operação se transfere a essa exportadora sediada no exterior, responsável pelo faturamento em tela.
- Se de um lado o interesse da contribuinte nas operações pode ser reconhecido na conquista de mercados bastante concorridos, o mesmo não se dá com a necessidade desses gastos, posto que o faturamento, benefício imediato da operação, não lhe compete reconhecer.
- Para se admitir a dedutibilidade das despesas com comissões na exportadora brasileira, o faturamento correspondente à exportação para os países do Golfo Pérsico deveria ter sido oferecido à tributação, justificando-se, assim, a assunção das despesas.
- Enquanto o agente no exterior atuou sem a intermediação da AVIBRÁS INTERNATIONAL, seriam, em princípio, dedutíveis as despesas com o pagamento das comissões, mas o fato de o agente ser responsável pelas intermediações antes mesmo da instalação da AVIBRÁS INTERNATIONAL não tem o condão de alterar a imputação de desnecessidade dos pagamentos após a instalação da “trading” no exterior, por estar configurada a assunção de despesas alheias.
- Ineficazes, em face da explicitação dos fundamentos da acusação fiscal, os demonstrativos acerca da relação entre o faturamento líquido e o total de custos e despesas operacionais e os valores pagos a título de comissões de agente no Exterior.

Inconformada com a decisão singular, a empresa recorre a este Conselho declinando, em síntese, as seguintes razões:

- A AVIBRÁS INTERNATIONAL não foi criada com o objetivo só de intermediar as operações de venda da AVIBRÁS S/A junto a países do Golfo Pérsico, uma vez que o Sr. Abdulah A. Jarrahi já exercia as funções de agente da Recorrente junto àqueles importadores. Na realidade, conforme declaração da própria AVIBRÁS INTERNATIONAL que anexa, a triangulação da operação resultou de acordo entre as partes, passando a AVIBRÁS INTERNATIONAL, a partir de sua instalação, além de complementar serviços de representação comercial principalmente, a responder pelos serviços de manutenção, assistência técnica e treinamento de pessoal para operacionalização dos equipamentos exportados pela AVIBRÁS S/A, serviços esses até então prestados por esta última.
- Há acordo explícito entre a AVIBRÁS INTERNATIONAL, a AVIBRÁS S/A e o Sr. Abdulah Jarrahi quanto a suas comissões serem mantidas e correndo por conta da Recorrente e correspondente aos valores exportados por esta que, em nenhum momento reduziu os preços de seus produtos anteriormente praticados, não



caracterizando o subfaturamento e, portanto, não afetando os seus resultados em prejuízo da Fazenda Nacional.

- É inusitado e estranhável o entendimento da decisão recorrida que, rechaçando o interesse da Recorrente nas transações, afirma que a simples intervenção de uma terceira empresa transfere para esta última o benefício da operação, porque responsável pelo faturamento em tela. É evidente que a operação de exportação foi feita pela própria Recorrente, que entregou os produtos exportados diretamente no local indicado pelos importadores. O valor das importações foi por ela faturado e recebido. A participação da AVIBRÁS INTERNATIONAL decorre da sua prestação dos serviços adicionais retro mencionados, não sendo ela beneficiária, portanto, do faturamento total, mas tão somente do diferencial de preço.
- O Julgador de Primeira Instância contraditoriamente, após rechaçar o interesse da Recorrente nas operações, o admite, mas questiona a necessidade das comissões pelo não reconhecimento, pela mesma, do valor faturado. A Recorrente sempre reconheceu o faturamento de suas exportações, conforme comprovam suas declarações de rendimentos. Todas as Guias de Exportação resultantes das respectivas faturas emitidas foram recebidas e reconhecidas pela recorrente, ou seja, o produto das vendas de exportação a beneficiou. À AVIBRÁS INTERNATIONAL coube apenas o diferencial de entre o preço praticado pela recorrente (e faturado) e aquele cobrado pela AVIBRÁS INTERNATIONAL como retribuição pelos serviços adicionais já mencionados. Ressalte-se que os preços de exportação praticados pela Recorrente eram previamente submetidos à CACEX, e portanto, representavam o valor real das exportações.
- A Recorrente apresentou na peça impugnatória a relação das despesas de comissão com o faturamento líquido, demonstrando a participação das comissões em relação aos demais custos e faturamento. Não pode, pois, a autoridade afirmar que o faturamento não foi oferecido à tributação pela recorrente, na condição de exportadora. Para que as vendas fosse feitas para os citados países era imprescindível a intermediação do Sr. Abdulah Jarrahi, não importando em nome de quem ou como seria o faturamento. Ao agir como intermediador, o Agente comissionado não se preocupa com a participação de terceiros intervenientes na operação. Assim, se o faturamento nasceu na Recorrente, que o reconheceu como receita de exportação tributada no Brasil, promovendo a entrega dos produtos exportados diretamente no local de destino indicado pelos países importadores, mais do que justificada está a necessidade das comissões do Sr. Abdulah Jarrahi.
- A decisão recorrida admite que no período anterior à instalação da AVIBRÁS INTERNATIONAL as comissões pagas ao Sr. Abdulah Jarrahi seriam dedutíveis, mas que esse fato não tem o condão de alterar a imputação de desnecessidade dos pagamentos efetuados após a instalação da "trading" no exterior. Diante dessa ótica, é de se observar que a instalação da AVIBRÁS INTERNATIONAL objetivou a transferência para aquela empresa dos serviços de manutenção, assistência técnica, etc., até então prestados por equipes da Recorrente no exterior. E que a AVIBRÁS INTERNATIONAL não detém a totalidade do faturamento, mas sim o diferencial entre o preço faturado pela recorrente e aquele por ela cobrado, não se justificando ser

VF

dela a responsabilidade pelos encargos de comissões, uma vez que a grande fatia das exportações pertencia à recorrente, na condição de empresa fabricante exportadora. O que a fiscalização deveria ter feito é comparar os preços praticados pela concorrente nas exportações anteriores e posteriores à instalação da AVIBRÁS INTERNATIONAL.. Se o faturamento das exportações teve os mesmos preços praticados antes e depois da instalação da AVIBRÁS INTERNATIONAL, por que se admitir serem as comissões do agente no exterior dedutíveis antes e não dedutíveis após a instalação daquela empresa?

- Com os demonstrativos apresentados na impugnação, relacionando a receita líquida faturada e as comissões do agente no exterior, a recorrente tentou demonstrar que aquela relação foi mantida ao longo do tempo, ou seja, a comissão paga ao agente no exterior sempre incidiu sobre o faturamento da recorrente, o que é correto e devido por força de acordo
- A autoridade julgadora considerou decisivo para indeferimento da impugnação foi o entendimento de que a AVIBRÁS INTERNATIONAL passou a ser a única beneficiária do faturamento das exportações promovidas pela Recorrente, todavia é ela beneficiária apenas do diferencial de preço por ela repassado aos clientes da recorrente e aquele por esta cobrado à AVIBRÁS INTERNATIONAL.
- Junta carta do Sr, Abdulah Jarrahi confirmando que as importâncias transferidas para sua conta pela AVIBRÁS S/A representam comissões que lhe eram devidas e que, conforme acordo, não recebeu nenhum pagamento de AVIBRAS INTERNATIONAL. Junta, ainda, carta da AVIBRÁS INTERNATIONAL declarando que nunca pagou comissão ao Sr, Abdulah Jarrahi e que esse senhor foi imprescindível para introduzir e promover a AVIBRÁS S/A nos países de língua árabe, e que todas as comissões foram pagas pela indústria em São Jose' dos Campos.

Conclui pedindo acolhida de suas razões de defesa e protesta pela não aplicação dos efeitos do art. 67 da Lei 9.532, de 10/12/97, porque editada posteriormente à data prevista para apresentação da impugnação.

Às fls 191 pronunciamento da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de que a decisão proferida pelo julgador monocrático se coaduna com a legislação vigente, não havendo motivos fáticos e de direito para sua reforma.

É o relatório



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O deslinde da questão cinge-se em definir se são dedutíveis, para fins de imposto de renda, os valores pagos pela Recorrente ao Sr. Abdulah Jarrahi, contabilizados a título de comissão sobre exportações.

A dedutibilidade das despesas é definida segundo seu caráter de necessidade, usualidade e normalidade.

A comissão mercantil é contrato de mandato relativo a negócios mercantis no qual o comissário, necessariamente comerciante, contrata em seu próprio nome ou em nome da sua firma ou razão social, sem que nessa gestão seja necessário declarar o nome do comitente. O comissário fica diretamente obrigado às pessoas que contratar, as quais não têm ação contra o comitente nem este contra elas.

O comissário, na realidade, aproxima vendedor e comprador. E isso tanto se pode dar de forma simples, em que o comissário aproxima importador e exportador, concluindo-se a venda mercantil diretamente entre eles, ou mediante aquisição, pelo comissário, da mercadoria do exportador para entregá-la, por revenda, a terceiro adquirente (ainda que, por ordem do comissário-comprador, a mercadoria seja embarcada diretamente do comitente-exportador para o terceiro).



Assim, nesses contratos, no caso de exportações, figuram sempre três sujeitos : o exportador (comitente), o comissário que atua junto ao importador para concretizar a venda e o importador.

Sobre a dedutibilidade das comissões de agentes, pagas na exportação, não paira qualquer dúvida. A jurisprudência deste Conselho é remansosa neste sentido, tendo se dirigido no sentido de reconhecê-la quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provada a capacidade da exportadora de promover suas próprias vendas no exterior. Mencionem-se, por exemplo, os Acórdãos 103-11.417/91, 103-17.641/96, 103-18.937/97, 107-04.201/97. Mas não é isso, especificamente, que está sendo objetado pela decisão singular, mas a caracterização dos valores pagos ao Sr. Abdulah Jarrahi como despesas necessárias a promover as exportações da Recorrente para a empresa AVIBRÁS INTERNATIONAL. Porque, de acordo com os elementos postos à disposição da autoridade de primeira instância, o que transparece é uma exportação da empresa brasileira para a empresa situada na Ilha Jersey . E sendo esta a importadora, a atuação do comissário, que caracteriza o contrato de comissão mercantil, teria que se fazer entre a Recorrente e a importadora AVIBRAS INTERNATIONAL.

Pode-se aceitar como verdadeira a afirmativa da Recorrente de que, sem a intermediação do Sr. Abdulah Jarrahi (ou de outra pessoa de prestígio e com livre trânsito junto às entidades militares dos países do Golfo Pérsico) as vendas dos equipamentos bélicos para aqueles países não seriam possíveis. Tal prática não é inverossímil nem incomum.

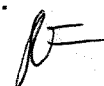
O problema que se apresentou à autoridade recorrida consistiu em caracterizar a remuneração paga ao Sr. Jarrahi como despesa necessária à exportação da Recorrente ao importador AVIBRÁS INTERNATIONAL. E é evidente que as vendas à AVIBRÁS INTERNATIONAL não dependem da intervenção do Sr. Jarrahi para serem realizadas. Assim, entendeu o julgador que, se para exportar para os países do Golfo Pérsico é imprescindível a intervenção do Sr. Jarrahi,



desnecessária a participação da AVIBRÁS INTERNATIONAL na operação. Ou seja, entendeu que, se a operação tivesse se concretizado diretamente entre a fabricante brasileira e os importadores do Golfo Pérsico, com a necessária intermediação do Sr. Jarrahi, a Recorrente auferiria uma receita bruta de exportação equivalente ao total pago pelos importadores orientais, (valor que aqueles pagaram à AVIBRÁS INTERNATIONAL). Como a venda teria sido feita da empresa brasileira para a "trading" na Ilha Jersey, a receita de exportação é menor, mas a intermediação de pessoa influente junto aos países do Golfo é desnecessária. Quem teria efetuado a venda para os importadores no Golfo Pérsico teria sido a Avibrás International, e não a empresa brasileira. Conseqüentemente, a remuneração devida ao comissário por seu trabalho seria responsabilidade de quem efetuou as vendas para os importadores no Golfo (a Avibrás International), e se a empresa brasileira assumiu esse ônus, tê-lo-ia feito por liberalidade.

A conclusão da autoridade julgadora, a partir dos elementos de prova a ela apresentados, foi correta, pois o contrato de comissão mercantil não comporta a participação de quatro sujeitos.

Ocorre que, já na fase recursal, a Recorrente juntou documento fornecido por órgão governamental brasileiro (Gabinete do Ministro Extraordinário de Projetos Especiais da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República). Esse documento esclarece que as exportações de que trata o presente processo foram autorizadas pelo então Secretário de Assuntos Estratégicos para serem feitas para a Arábia Saudita e para o Catar. Atesta, ainda, que as autorizações de exportação do material bélico de que se trata "foram processadas de acordo com as normas legais, exigindo prévia e específica autorização do Governo Brasileiro por meio do Órgão Coordenador responsável, e que somente são aprovadas após serem considerados os aspectos políticos pertinentes, a identificação do adquirente com as normas legais, a certificação de Autorização de Importação emitida pelo Governo do Importador e pela declaração de qual será o Usuário Final do produto a ser exportado."



Menciona, ainda, o documento, que as exportações para a Arábia Saudita constituem o objeto do Contrato de Compra e Venda datado de 15/09/90, tendo por partes a Avibrás-Indústria Aeroespacial S/A, a Avibrás Indústria Aeroespacial International Limited e o Reinado da Arábia Saudita. Ou seja, há um só contrato de compra e venda e, portanto, a empresa brasileira exporta e o Reinado da Arábia Saudita importa (afastada, assim, a hipótese de quatro sujeitos a descaracterizar o contrato de comissão mercantil). E quanto às exportações para o Catar, embora o documento faça referência a "pedidos de compraformulados pelas Forças Armadas do Estado do Catar para a Avibrás Indústria Aeroespacial International Limited e desta para a Avibrás Indústria Aeroespacial S/A", na verdade a situação é a mesma, ou seja, a empresa brasileira é a exportadora e as Forças Armadas do Catar são os importadores. Não se pode deixar de ter em conta que se trata de exportações sujeitas a uma série de controles previstos nas Diretrizes Gerais para Exportação de Material de Emprego Militar (DG/PNEMEM) aprovadas pelo Presidente da República em 14/02/90 (Exposição de Motivos 004, de 14/02/90). Dentre esses controles está previsto que, para exportar, o exportador deverá estar autorizado a estabelecer negociações preliminares com o país para o qual será exportado o material (subitem 14.2.5), que o Ministério das Relações Exteriores deve pronunciar-se quanto à conveniência de exportar sob o ponto de vista das relações internacionais (subitem 1.2), o País importador emite um certificado de usuário final e de não reexportação (ou seja, há rigoroso controle quanto a quem seja o importador, desde as negociações preliminares). E o atestado de fls , já no seu primeiro parágrafo, atesta que as exportações de que se trata foram **autorizadas para a Arábia Saudita e para o Catar**. A interveniência da empresa AVIBRAS INTERNATIONAL, ao que tudo indica, teria sido para atender interesse dos importadores do Golfo Pérsico, não descaracterizando a situação de fato em que o exportador é a empresa brasileira e os importadores são os países do Golfo.

É fato incontroverso que as exportações foram realizadas e que as comissões foram efetivamente pagas pela Recorrente. A própria decisão singular expressamente o declara.



Em caso semelhante ao presente, em que a fiscalização considerou indedutíveis as comissões pelo fato de terem sido os produtos exportados para subsidiária do mesmo grupo econômico que os revendeu a diversos clientes no exterior, a 3ª Câmara, pelo Acórdão 103-17.641/96, não acatou a tese da fiscalização, provendo o recurso nessa parte. Constan do voto do Conselheiro Relator, Otto Cristiano de Oliveira Glasner, as seguintes razões:

“ No que se refere às comissões pagas pelo agenciamento das exportações, a matéria tem sido objeto de decisões por parte desta Câmara no sentido de reconhecer a dedutibilidade das comissões quando não restem dúvidas acerca do pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora de promover suas próprias vendas no exterior.

Como as comissões foram pagas, e as exportações realizadas com o conseqüente ingresso da receita não pode o fisco simplesmente argüir que tendo sido os produtos exportados para subsidiária do mesmo grupo econômico que o revendeu para diversos clientes no exterior, as despesas com as comissões seriam indedutíveis.

Como o fisco não comprova que as operações foram diretamente contratadas e que a Autuada possuía estrutura administrativa para operar no exterior, a forma como as comissões são pagas pertencem a economia doméstica dos negócios internacionais, restando para efeito de dedutibilidade da despesa a certeza de que sem intermediação comercial de terceiros os negócios não seriam celebrados e as receitas de venda não ocorreriam. Pouco importa quem seja o beneficiário das comissões. Como não foi questionado nenhum outro aspecto relacionado com o pagamento das comissões, inclusive no que diz respeito ao seu percentual em função das exportações, nem comprovado que os destinatários finais das mercadorias negociaram diretamente com a Autuada, entendo que não resta outra alternativa que acatar as despesas como dedutíveis, caso contrário estaria concluindo que as vendas internacionais se realizaram sem o pagamento das comissões”.

Considero que o entendimento exposto no voto acima, nas hipóteses de venda a empresa no exterior ligada à pessoa jurídica brasileira exportadora, para posterior revenda a clientes diversos, pode abrir uma válvula para a evasão fiscal, e por isso não o acato sem restrição.



Todavia, o caso sob exame não está alcançado pela restrição a que me referi. A Avibrás International não tem qualquer ligação com pessoa física ou jurídica brasileira. As exportações de que se trata estão sujeitas a rigoroso controle governamental e foram autorizadas para importadores na Arábia Saudita e no Catar. Os pagamentos da comissão de agente ao Sr. Abdulah nas exportações para os países do Golfo já eram feitos regularmente antes da criação da trading, e mesmo após a constituição dessa empresa as remessas dos produtos fabricados pela Recorrente continuaram a ser feitas diretamente aos clientes finais. Ao que tudo indica, a triangulação da operação, passando (apenas documentalmente) pela empresa criada na Ilha Jersey, foi feita no interesse dos clientes no Golfo, tratando-se, aí sim, de assunto que só diz respeito à economia doméstica desses países, em nada afetando a característica das comissões pagas como despesas necessárias, sem as quais as exportações não se teriam efetivado.

Pelas razões acima, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 1999


SANDRA MARIA FARONI