



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.722860/2011-19  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S/A.  
**Recorrida** 2ª Turma da DRJ/BHE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2007

**PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.**

A lei prevê a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre a base reajustada decorrente de todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica, quando não for identificado o seu beneficiário, aplicando-se também aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Não existindo provas suficiente nos autos para corroborar o fundamento adotado pelo Fisco de “pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa”, deve ser afastada essa tributação.

**Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2007

**OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INTERMEDIÇÃO INEXISTENTE.**

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre a matriz e a filial, de sorte que as receitas e despesas relacionadas à operação devem ser computadas pela matriz, no Brasil.

**MULTA QUALIFICADA**

A organização das atividades do contribuinte, quando não representam operações efetivas, devem ser desconsideradas para fins fiscais, mas não configuram ilícitos passíveis de qualificação da multa.

**ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.**

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Precedentes.

**TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.** Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento de CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Recurso de ofício desprovido.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) reduzir a base de cálculo tributada ao valor do lucro apurado pela empresa Acesita IE no ano calendário de 2007, 2) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; e 3) cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou por manter integralmente a exigência. Em primeira votação, ficaram vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Antonio José Praga de Souza apresentou declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF e de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, cumulados com multa de ofício qualificada, relativos a fatos geradores ocorridos nos meses de julho a dezembro de 2007.

Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”, fl. 60/132), que o procedimento de fiscalização focaliza operações de exportação efetuadas pela contribuinte autuada ao longo do ano de 2007, em especial as exportações cujos registros informavam como país de aquisição da mercadoria a região autônoma da Ilha da Madeira, em Portugal, implicando tal fiscalização nas constatações do extenso relatório fiscal que passo a resumir:

### **Da empresa fiscalizada: Breve histórico corporativo e atuação no mercado internacional**

ArcelorMittal Inox Brasil S/A é a denominação atual da outrora chamada Acesita S/A, cuja atividade principal é a produção e distribuição de aços planos especiais (inoxidáveis).

A contribuinte faz parte do grupo AcerlorMittal (“Grupo”), considerado o maior produtor de aço do mundo, com presença em cerca de 60 países da África, Ásia, Europa e Américas, cuja origem teve início em 2006, após fusão operada entre os dois gigantes mundiais do aço, o grupo europeu Arcelor e o grupo indiano Mittal Steel.

No ano de 2007 a Acesita S/A **(i)** anunciou sua mudança de denominação para ArcelorMittal Inox Brasil S/A e **(ii)** fechou seu capital, passando seu controle societário para duas subsidiárias estrangeiras do Grupo, sendo o percentual de 30,50% pertencente à ArcelorMittal France (França) e 69,50% à ArcelorMittal Spain Holding (Espanha) (Vide demonstrações contábeis em 31/12/2007 e 2006 às fl. 4244/4293 e fls. 4370/4442, documentos societários fls. 4295/4328).

A contribuinte, tal como sua controladora mundial, detinha, ao final de 2007, uma estrutura societária que contemplava a participação societária em diversas empresas no Brasil e no exterior (vide organograma às fl. 66 do TVF), destacando-se a participação – iniciada naquele ano – em duas empresas estrangeiras então recém constituídas, a saber: Acesita Holding BV (Holanda) e Acesita Import e Exports Ltda. (Ilha da Madeira – doravante denominada “Acesita IE”).

Conforme informação fornecida pela empresa em seu Relatório Anual, parcialmente reproduzido no TVF às fls. 63/66 (fl. 4443/4592), em 2007 a autuada destinou 42% de suas vendas ao mercado externo, contando com o apoio da empresa ArcelorMittal Stainless International (França), braço exportador do Grupo, na consecução de seus resultados

Quanto à atuação no mercado internacional, o TVF destacou, em especial, o fato divulgado pela empresa referente à sua estrutura de venda no exterior (escritório de vendas) mantida na cidade de São Paulo, com identificação dos e-mails, telefones de contato, área internacional de atuação e nome dos funcionários respectivos que respondiam pelas vendas externas (denominados *traders*) (fl. 4294 e 4329).

### **Do paraíso fiscal: conceito, suas sociedades comerciais (*offshore company*) e reflexos no nosso ordenamento tributário.**

Após discorrer longamente sobre os conceitos de paraíso fiscal e de sociedade *offshores*, o TVF termina por concluir que a Ilha da Madeira encontra-se devidamente enquadrada e listada pelo nosso ordenamento tributário como paraíso fiscal, conforme IN SRF nº. 188/2002 e IN RFB nº. 1.037/2010 (relaciona documentos sobre a Ilha da Madeira às fls. 4330/4337).

Menciona ainda o acordo para evitar bitributação firmado entre Brasil e Portugal (ratificado pelo Decreto nº. 4012/2001, fls. 4655/4664), para registrar que este não alcança qualquer pessoa que tenha obtido vantagens fiscais sobre rendimentos auferidos na Zona Franca da Ilha da Madeira.

### **Da controlada no exterior: Acesita IE**

Conta-nos o relatório que a Acesita IE foi adquirida em 3/07/2007 pela contribuinte, com a participação da Acesita Holding BV, sediada na Holanda, país com que o Brasil também mantém acordo para evitar bitributação.

A aquisição se dera por meio da cessão de cotas, efetivadas pelas empresas Hermitage Worldwide Investments Inc. e a Multiventure Capital Inc., ambas sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas (também paraíso fiscal).

Tais empresas detinham o controle sobre a firma Vanburren Management – Consultoria e Serviços Ltda., constituída desde 30/12/1999, que, menos de dois meses após a cessão de cotas, teve sua denominação alterada para Acesita Imports e Exports Ltda (Acesita IE).

No momento da alteração do contrato social da empresa para mudança de denominação não foram alterados seu endereço (Av. Arriaga, 77, Ed. Marina Fórum, sala 605, Funchal – Ilha da Madeira) ou seu objeto social, que continha a “*atividade de importação e exportação de qualquer espécie de mercadorias*”.

Na oportunidade, as empresas que detinham seu controle societário cederam, cada uma, cotas no valor de 2.500 euros à Acesita Holding BV, passando esta à condição titular e única sócia, após a unificação autorizada das cotas da sociedade em cota única de 5.000 euros. Em ato concomitante, a Acesita IE fora transformada em sociedade unipessoal por cotas, ficando seu registro de firma na Zona Franca da Madeira identificado como Acesita – Imports e Exports, Sociedade Unipessoal Ltda (fl. 4351/4356).

No mesmo documento que consagra tais alterações contratuais, verificou-se a manutenção dos antigos gerentes (não-remunerados e residentes em Funchal – Ilha da Madeira) da Vanburren Management – Consultoria e Serviços Ltda, como gerentes da Acesita IE, a saber: João José de Freitas Rodrigues e Roberto Carlos Castro Abreu.

Diante disso, o TVF conclui que as pessoas (tanto físicas como jurídicas) envolvidas nessa seqüência de eventos são, na verdade, agentes que, sob um “escritório de negócios”, ofertam sociedades *offshores* na Ilha da Madeira a não residentes.

Conclui, ainda, que, sendo a Acesita IE era controlada 100% pela Acesita Holding BV que, por sua vez, era controlada 100% pela autuada, as pessoas jurídicas indicadas estiveram, durante todo segundo semestre do ano-calendário 2007, controladas pela mesma pessoa jurídica interessada.

Pontua, também, os seguintes fatos:

1) Contando com o capital social integralizado de apenas 5.000 euros, a Acesita IE teria intermediado, a partir da Zona Franca da Madeira, um volume de venda de aço inox da ordem de 55 MM de euros, o que lhe proporcionara, no ano de 2007, um lucro líquido publicado de cerca de 3,5 MM de euros nas supostas operações de compra e venda. Questionada sobre a destinação do lucro obtido pela sua controlada Acesita IE naquele ano, a fiscalizada afirmou que o mesmo fora retido para transição ao exercício seguinte, quando então fora distribuído, sob a forma de dividendos isentos, à sua sócia única sediada na Holanda, informando ainda, na oportunidade, não ter havido distribuição do lucro no Brasil.

2) Com o objeto social voltado para operações de *trading company*, a controlada Acesita IE não possuía estrutura operacional compatível com o volume de operações que se propusera a executar. Sua estrutura física resumia-se a alguns equipamentos e mobiliário, sendo que no local da sede da Acesita IE também eram formalmente sediadas outras empresas, tidas como “escritórios de negócios”. Em meados de 2008, o endereço-sede da empresa foi alterado, migrando para o outro edifício da mesma avenida, quando passou a compartilhar a locação com outra sociedade intitulada MCS – Madeira Corporate Services S/A (“MCS”) que, por sua vez, oferece como serviço a constituição e gestão de sociedades *offshore* (fl. 4338). Tal empresa é representada/administrada por José Ambrosio Delgado Jardim, tendo, ainda, como objeto social a prestação dos serviços de contabilidade. Ademais, foi verificado que o novo endereço-sede, que seria compartilhado com a MCS, já figurava como endereço-sede de outra sociedade (Skadden – Consult. E Serviços Ltda), que também aparece suportando despesas administrativas de pequena monta, com o repasse do custo respectivo à Acesita IE, conforme detalhado mais adiante no TVF.

3) O endereço-sede da Acesita IE ao longo do ano de 2007 também consta como sendo o mesmo de uma série de outras empresas, de constituição formal semelhante à Acesita IE, quase sempre representadas nos atos contratuais pela mesma pessoa, Sr. Roberto Carlos Castro Abreu, sendo tal pessoa também vinculada à supracitada sociedade MCS (fl. 4357/4369).

4) Em um dos registros averbados pela Acesita IE na Conservatória do Registro Comercial da ZF da Madeira, cujo conteúdo trata da deliberação sobre a transição do lucro obtido pela empresa em 2007 para o exercício seguinte, constara, como único representante a Acesita Holding BV, o mesmo José Ambrosio Delgado Jardim, com registro profissional no mesmo endereço já comentado. Essa mesma pessoa, na condição de administrador da MCS, assinou com a Acesita IE contrato de locação e cessão compartilhada, referente ao endereço-sede para onde foi transferida a empresa em 2008 (fl.533/539). Além disso, essa mesma pessoa representa as empresas Multiventure e Hermitage (Ilhas Virgens Britânicas) no já mencionado evento em que tais empresas fizeram a cessão de cotas da Acesita IE à Acesita BV Holding. O endereço-sede em referência também é sede da empresa Mulhacen

Consultadoria e Serviços S/A – mais uma sociedade representada por Roberto Carlos Castro Abreu (fl. 4361).

5) Os recursos humanos de que dispusera a Acesita IE para a prática do seu objeto social de intermediação comercial resumia-se a gerentes “não-remunerados”, cuja função era de representação da sociedade, quando não nomeados outros representantes legais. A Roberto Carlos Castro Abreu e João José de Freitas Rodrigues, vieram se juntar outros 5 (cinco) gerentes com poderes para praticar atos de gestão da sociedade, dos quais 4 (quatro) eram residentes no Brasil, remunerados e ocupantes de cargos de direção na empresa autuada. A ausência de corpo funcional próprio ficou latente durante a fiscalização, quando, intimada a apresentar comprovantes de despesas operacionais típicas de intermediação comercial, a fiscalizada apresentou uma nota de débito, indicativa de despesas terceirizadas, emitida contra a Acesita IE pela empresa Skadden – Consult. E Serviços Ltda. Do valor total da nota (9.968,77 euros), somente 700 euros mensais foram pagos a título de salários, valor irrisório se comparado ao volume de operações intermediadas pela *trading* (fl. 540/541). Ao afirmar ter utilizado os serviços previamente contratados da empresa Skadden, a fiscalizada atestou a inexistência de estrutura operacional.

6) A Acesita IE sequer tinha *site* na rede mundial de computadores (Internet) onde pudesse promover e divulgar sua atividade.

7) Um dia após sua constituição, a Acesita IE emitiu uma ordem de refaturamento, referente a um embarque de exportação de aço inox, saído de sua controladora no Brasil para um cliente no Equador, muito embora não tenha havido tempo hábil para a suposta intermediação de tal operação.

8) A fiscalizada não apresentou qualquer documento que demonstrasse a existência fática de um histórico negocial de intermediações comerciais realizadas pela Acesita IE. Provocada pela fiscalização a apresentar, dentre outros documentos, a lista de clientes com os quais a Acesita IE teria efetivado intermediação comercial, a autuada afirmou que “*por se tratar de uma empresa do Grupo não pode praticar operações de importação junto a outra empresas no Brasil e no exterior*”.

9) Não foram apresentados documentos que comprovassem a despesa com a manutenção de uma estrutura operacional mínima por parte da Acesita IE, compatível com o volume de exportações realizadas. A fiscalizada apresentou somente uma relação contendo os supostos gastos da Acesita IE com agentes de comércio exterior, cujo conteúdo desperta atenção, já que a maior prestadora de serviços foi outra subsidiária do Grupo - Arcelor Stainless International (França), a quem cabe o papel de distribuidora mundial do segmento de aço inox produzido pelo Grupo (Fl. 542/554).

10) Uma vez verificada que a maior parcela das exportações em aço inox em 2007 foi remetida diretamente pela exportadora de fato no Brasil (a autuada) a compradores sediados em países das Américas Central e do Sul, não há razoabilidade econômica na posição geográfica da empresa intermediadora -Acesita IE.

Dentre os trechos de respostas apresentadas pela autuada à fiscalização no curso do procedimento fiscal, destaca-se a Resposta ao TIF °. 003 (fl. 308) em que foi solicitado à autuada apresentar as demonstrações financeiras levantadas pelas controladas (Acesita BV Holding e Acesita IE), que retratem eventuais lucros no exterior adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil (balanço final de 2007), ocasião em que a autuada

apresentou as demonstrações solicitadas e esclareceu que as mesmas não foram transcritas no Livro Diário tendo em vista entendimento de que referida obrigação acessória não se aplica ao caso concreto em razão do Tratado contra a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Holanda (Decreto nº. 355/91).

É de se notar também, a Resposta ao TFV nº. 004 (fl.555/591) em que a autuada informa que os lucros auferidos pela Acesita IE, no exercício de 2007, totalizando 3.489.541,28 de euros foram, segundo deliberação da Gerência tomada em reunião de 21/05/2008, **(i)** parcialmente destinados à formação de reserva legal, no valor de 2.500,00 euros, nos termos do art. 218 do Código de Sociedades português; e **(ii)** parcialmente retidos, transitando o valor de 3.487.041,28 de euros, para o exercício seguinte pela Sociedade.

Posteriormente, em 24/11/2008, a Sócia única, Acesita Holding BV, deliberou a distribuição de dividendos com base nos lucros retidos, no valor de 3.487.041,28 de euros, não tendo em 2008 ocorrido distribuição para o Brasil.

### **Das operações de exportação e do *modus operandi***

Durante o procedimento fiscal receberam especial atenção as exportações realizadas em 2007 pela autuada, cujos registros no Siscomex indicavam **(i)** país de aquisição: Portugal (Ilha da Madeira), **(ii)** importador: Acesita IE e **(iii)** país de destino diverso do país aquisição.

Apurou-se então o valor aproximado de 65 MM de dólares em operações, iniciados em julho, mês em que a autuada adquiriu a Acesita IE.

A fiscalização recebeu cópias de documentos de exportação que demonstravam a operação triangular envolvendo a autuada, a Acesita IE (importadora formal) e os importadores finais (importadores de fato) localizados na América do Sul, os quais recebiam a mercadoria importada diretamente do Brasil. Tais documentos englobavam:

1) Notas fiscais que guiaram o produto da unidade industrial da autuada (Timóteo-MG) até o ponto alfandegado de saída das mercadorias ao exterior, nas quais constava como cliente a Acesita IE;

2) Fatura comercial (*Commercial Invoice*) numerada, de emissão da autuada (então denominada Acesita S/A) contra a Acesita IE;

3) Refatura (*re invoicing*), emitida pela Acesita IE, que, no entanto, contém o mesmo leiaute, numeração e data de emissão da Fatura Comercial emitida pela autuada;

4) Outros instrumentos instrutivos das Declarações de Exportação (“DDE”), tais como *packing list*, conhecimentos de carga, de transporte, etc.

A autuada apresentou a relação de todos os embarques realizados no ano de 2007, que, por sua vez, foram planilhados pela fiscalização (Planilha de embarques e Receitas Omitidas – fl. 133/164). Tal planilha contempla também informações extraídas do Siscomex contendo, dentre outros:

- 1) O número do embarque, que representa a identificação interna conferida pela atuada à sua exportação e que, geralmente, foi o mesmo número atribuído aos documentos de Fatura Comercial e Refatura envolvidos na operação triangular;
- 2) Data do embarque da mercadoria, que, conforme o regulamento aduaneiro, também representa a data do fato gerador;
- 3) País de aquisição e país de destino;
- 4) O importador registrado no Siscomex, que *in casu*, é a Acesita IE;
- 5) O número da DDE e a identificação dos respectivos Registros de Exportação (“RE’s”) que a integram;
- 6) valor da mercadoria em dólares americanos (USD) e a correspondente conversão para reais na data da saída da mercadoria;
- 7) Valores apurados pela fiscalização a título de receitas omitidas pela atuada, obtidos a partir da diferença entre o valor efetivamente pago pelo cliente final e o valor declarado pela atuada em seus registros de exportação.

Os documentos de exportação fornecidos pela atuada foram anexados ao TVF, devidamente identificados pelo número de embarque atribuído pela atuada (fl. 338 e sgts.).

Através do cotejo de tais documentos e informações, foram mapeadas as operações de exportação envolvendo a atuada e a Acesita IE, apurando-se que:

a) Nos RE’s a atuada registrava como importadora formal a sua controlada Acesita IE. Entretanto, as mercadorias eram remetidas diretamente pela atuada, no Brasil, aos compradores finais localizados em diversos países. Para tanto, fazia uso de pontos de saída alfandegados no Brasil: fronteira terrestres, em especial Uruguaiana, Foz do Iguaçu e Santana do Livramento (quando envolvidos compradores do Mercosul), portos no RJ e ES (no caso de compradores localizados em países de acesso marítimo na América Latina, Europa e Ásia).

b) Na saída física do país, especialmente nos pontos alfandegados de saídas terrestres, juntamente com extrato da DDE e as notas fiscais, a atuada entregava **(i)** Fatura Comercial, consignando a mercadoria à Acesita IE e **(ii)** outro documento (chamado pela fiscalização de Refatura) em que a Acesita IE destinava o produto ao comprador final, sediado em país terceiro.

c) A Fatura Comercial e a Refatura eram confeccionadas com extrema semelhança em suas informações: mesmo leiaute e tipografia, mesmo número de referência e mesma data de emissão. E, nas vezes em que se encontravam “firmadas”, continham assinaturas da mesma grafia, indicando terem sido ambas confeccionadas no Brasil, conforme exemplos ilustrados no TVF.

d) Na Refatura era registrado um valor em dólar americano entre 10 e 11% **superior** ao valor consignado na Fatura Comercial da atuada.

e) Na Refatura era sempre consignado um prazo para recebimento **inferior** ao prazo conferido para a Acesita IE pela atuada. Assim, os recursos dos compradores finais alimentavam primeiro a conta da Acesita IE no exterior que, posteriormente, transferia parte dos recursos para uma conta da atuada no exterior (ambas as contas no Banco JP Morgan Chase- NY), lá permanecendo a diferença entre Fatura Comercial e Refatura, traduzida no lucro de aproximadamente 10%, obtido na operação triangular. As transferências parciais efetuadas no exterior dos recursos da conta da Acesita IE para a conta da atuada serviam para **(i)** que esta fechasse os contratos de câmbio afetos às exportações que ela formalmente consignara no Siscomex à Acesita IE e **(ii)** para pagamentos diretos à importações feitas pela atuada, conforme informações por ela prestadas.

f) A atuada, através do seu escritório comercial em São Paulo, providenciava apólices de seguro para as mercadorias exportadas e enviadas diretamente aos compradores finais, incluindo, no valor do seguro, o lucro da operação adicionado de uma margem de 10% sobre o valor total da Refatura. Constavam no corpo do Certificado de Seguro de Transporte as informações de **(i)** beneficiário: Acesita IE, **(ii)** consignatário: comprador final, **(iii)** valor segurado: Valor em dólares contido na Fatura Comercial emitida pela atuada + lucro esperados (que juntos correspondiam ao valor da Refatura acrescidos de 10% de margem adicional, calculada sobre o valor total da Refatura).

Os documentos analisados pela fiscalização, em especial Fatura Comercial, Refatura e Apólices de Seguros de Transporte, também se encontram anexados aos autos (fl.592/601, fl. 602/620, fl. 621/915, fl. 916/1295, fl. 1296/1761, fl. 1762/2170, fl. 2171/2496, fl. 2497/2879, fl. 2498/3273, fl. 3274/3660, fl. 3661/4071, fl. 4072/4115).

Afirma a fiscalização que não existia venda efetiva entre a atuada e a Acesita IE, sendo que a falsa intermediação operada pela Acesita IE apenas camuflava uma venda direta de maior valor, realizada entre a atuada e seus clientes compradores finais.

Acrescenta que a operação triangular estaria visando o alcance de vantagens tributárias ilícitas por parte da atuada.

Em resumo, a fiscalização lista os elementos que a levaram a caracterizar a ilícita operação triangular, a saber: **(i)** mesma assinatura na Fatura Comercial emitida pela atuada e na Refatura supostamente emitida pela Acesita IE; **(ii)** mesmo leiaute; **(iii)** o valor da Fatura Comercial é 10% inferior ao efetivamente pago pelo comprador final; **(iv)** o prazo de recebimento da mercadoria constante da Refatura é sempre inferior ao prazo de recebimento fixado pela atuada para a Acesita IE; **(v)** a mercadoria é remetida diretamente pela atuada ao comprador final (a quem chama importador de fato); e **(vi)** ausência de racionalidade econômica na aparente intermediação comercial realizada pela Acesita IE, em face de sua localização desfavorável em relação aos importadores de fato.

### **Dos ilícitos fiscais e da matéria tributável**

Neste tópico, a fiscalização conclui afirmando que a atuada, sob a prática de intermediação comercial simulada, utilizara-se de sua controlada Acesita IE, sediada em Paraíso Fiscal, para que se interpusesse apenas formalmente entre as exportações por ela realizada a seus cliente importadores de fato, de forma a ocultar o valor real da operação de exportação, subfaturando e omitindo receitas, e viabilizando a transferência ao exterior de parcela de seu lucro não oferecida à tributação no Brasil.

Afirma que a Acesita IE atua como típica central de refaturamento, que pode ser traduzido na intervenção apenas formal nas operações de exportação, não tendo as mercadorias sequer transitado pela Ilha da Madeira. Assim, a Acesita IE, bem como fazem usualmente outras empresas situadas em paraísos fiscais, teria o objetivo único de refaturar o valor de operações comerciais com conseqüente evasão fiscal.

Ressalta que, normalmente constituídas de direito, mas inexistentes de fato, esse tipo de empresa se caracteriza por não ter um corpo operacional efetivo, sendo as mercadorias envolvidas nas transações sempre remetidas diretamente da exportadora de fato às compradoras finais.

Nota que a fiscalizada não comprovou ter havido qualquer intermediação comercial efetiva por parte da Acesita IE. Assim, sem histórico comercial e sem corpo operacional e funcional, a Acesita IE teria apenas reemitido o faturamento das exportações da atuada aos importadores de fato, efetuando o repasse financeiro dos valores envolvidos e fazendo parecer ter ocorrido o evento da intermediação.

Entende que, para exercício desse papel protocolar, convergem as provas relativas às únicas despesas de maior vulto da Acesita IE, quais sejam: supostos pagamentos a agentes de comércio exterior, já que tais despesas correspondem a repasses financeiros à Arcelor Stainless International (França), que exercia, naquela oportunidade, papel de distribuidora mundial de aço inox do Grupo.

Destaca que despesas de tal natureza também estão registradas na contabilidade da atuada, lembrando que esta ainda mantém uma estrutura própria para operacionalizar operações de comércio exterior sediada em São Paulo (*traders*).

Nota também que toda essa estrutura triangular ocorreu no âmbito do mesmo grupo econômico.

Ademais, destaca que não basta a comprovação da existência formal da *offshore* Acesita IE, sendo necessário que esta se apresente operativa no mundo real dos negócios, ou, do contrário, serviria de “fachada”, com propósito único de transferir lucros da atuada, não oferecidos à tributação no Brasil.

Afasta a aplicação dos dispositivos afetos aos “preços de transferência” ou “tributação com bases mundiais”, pois entende demonstrada a inexistência fática da *trading* Acesita IE no mundo real dos negócios, e adota os dispositivos dos arts. 71 e 72 da Lei nº. 4.502/64, concluindo que a atuada incorreu nos ilícitos de “fraude e sonegação”.

Afirma que a atuada praticou fraude ao interpor a sua controlada Acesita IE entre suas operações de comércio exterior e seus clientes importadores de fato, fazendo crer que estivesse ocorrendo intermediação comercial, sob deliberada intenção de subfaturar o valor de suas operações de exportação, reduzindo seu lucro tributável e os tributos a ele vinculados.

Os lançamentos foram efetuados com base na receita supostamente omitida - diferença apurada pela fiscalização, correspondente a 10% do valor de cada operação - cumulados com multa de ofício, juros de mora e multa qualificada de 150%.

Como a atuada optou, no ano-calendário em questão, pelo recolhimento mensal de IRPJ com base no Lucro Real apurado a partir de balancete ou balanço de suspensão

ou redução, foi recomposta a base estimada mensal, sujeitando as diferenças encontradas à multa de ofício isolada (fl. 165/166).

Fez incidir também IRRF, sob o entendimento de que a receita supostamente omitida configuraria receita transferida a terceiros no exterior, sem ter sido comprovada a operação ou a sua causa.

Para conversão dos valores em dólares americanos para reais foi utilizada a taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do BACEN, vigente na data de averbação dos embarques, conforme artigo 143 do CTN e art. 532 do Regulamento Aduaneiro.

Finalmente, registre-se que o valor apurado pela fiscalização, antes de ser levado à recomposição do lucro tributável no exercício para cálculo dos tributos lançados, tivera dedução referente ao saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados pela autuada em períodos anteriores.

### **Impugnação**

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls.4670/4705) aduzindo, em síntese, que:

1) A operação objeto de autuação consiste numa prática empresarial lícita, criteriosamente implementada pela administração da companhia, com suporte em opiniões emitidas por especialistas na matéria, tendo como propósito aumentar a competitividade dos produtos exportados no mercado internacional, capturando ganhos operacionais, logísticos e tributários.

2) O chamado “Projeto Exportação Acesita” foi empreendido com vistas a destinar certos volumes de exportações para uma empresa do Grupo com funções de *trading*, a qual seria responsável pela concretização de vendas para clientes localizados em países específicos, atuando como interface dos agentes de exportação, sediada num ambiente de negócios expedito e flexível, notadamente pela inexistência de restrições e controles de ordem cambial. A Acesita IE foi concebida, assim, para atuar exclusivamente no interesse de empresas do Grupo, como é caso da autuada.

3) A autuada enfrentava um grande desafio para expandir suas atividades no mercado internacional, para o qual se impunha uma redução de custos, dentre os quais se destacam os elevados custos fiscais brasileiros que, por adotar um sistema de tributação automática de lucros de controladas e coligadas no exterior (ainda que não distribuídos), penaliza o empreendedor que investe em negócios fora do país e pretende aplicar os lucros obtidos no exterior na expansão de suas atividades internacionais.

4) Nesse contexto, após estudos realizados com apoio de consultores externos, desenvolveu o modelo abrangendo uma sociedade situada na Ilha da Madeira, sendo esta sociedade constituída com o fim específico de se tornar um ponto de conexão operacional com os clientes externos (compra produtos da autuada e os revende para os clientes finais), independentemente de sua localização geográfica.

5) Destaca texto da Nota Técnica da Gerência de Auditoria Interna e Assuntos Corporativos e da Gerência de Contabilidade e Tributos de 17/07/2006, confirmando todas essas informações e indicando que a sociedade portuguesa operaria com adequada

substância institucional, ao passo que as operações mais críticas, ou seja, a definição da estratégia comercial, as negociações e os fluxos financeiros seriam monitorados e/ou conduzidos desde o Brasil, através das diretorias e unidades gerenciais (comerciais, financeiras e de governança).

6) Também ressalta trecho da Nota Técnica com a informação de que o modelo operacional adequado foi desenvolvido com apoio das empresas Madeira Corporate Service Teixeira de Freitas, Rodrigues, Moura Costa e Associados (advogados em Portugal) e MessPierson Intertrust/Fortis Bank da Holanda, assim como de importantes grupos empresariais brasileiros.

7) Todos os fatos revelariam, portanto, que a implementação do Projeto Exportação, com a criação da Acesita IE e da Acesita BV Holding foram decorrentes de uma decisão amadurecida da companhia, suficiente para revelar, em absoluto, a inexistência de qualquer intenção deliberada de fraude na sua implementação.

8) A Ilha da Madeira está longe de ser um paraíso fiscal (assim entendido como país de tributação favorecida definidos na Lei nº.9430/96) já que (i) não há uma exoneração absoluta e incondicionada, mas apenas uma isenção temporária (findando em 2011) da rendas de origem não portuguesa e (ii) não se ocultam a identidade dos sócios das sociedades ali estabelecidas, aproximando-se muito mais do qualificativo “regime fiscal privilegiado” do art. 24-A, parágrafo único, inciso III da Lei nº. 9430/96 (Documento comprobatório nº. 3 da Impugnação, fls. 4730/4738).

9) Não se nega que a motivação fiscal da estrutura em exame tenha tido um caráter determinante na opção feita pela sua adoção. No entanto, a simples motivação fiscal na interposição de uma pessoa jurídica é uma coisa, o caráter fictício da mesma é outra totalmente distinta.

10) A atuação da Acesita IE nas operações de exportação foi real e efetiva, em nada se distanciando do *modus operandi* das *tradings*, com a peculiaridade de, por se tratar de uma estrutura interna do Grupo ArcelorMittal, em fase de início (suas atividades se iniciaram em 2007), houve o aproveitamento de recursos materiais e humanos em comum, num sistema de rateios de custos (*cost sharing*).

11) Quanto à discrepância entre o seu capital social integralizado (5 mil euros) e o volume de vendas do ano de 2007 (55 MM de euros), a contribuinte recorda que a Acesita IE começou a operar no mês de julho de 2007, sendo certo que a dimensão de seu capital social em nada prejudica ou inibe a prática das operações de exportação, haja vista se tratar de uma aquisição intragrupo, com garantia de revenda, em que o risco de *default* do adquirente primário era inexistente.

Acrescenta que o volume de vendas apontado é muito pouco significativo perto do seu volume total no período autuado, sendo certo que tal volume representou uma média de apenas 37,24% do seu total de vendas para o mercado externo, demonstrando que nunca houve a intenção de concentração deliberada de todas as suas receitas de exportação (Documentos comprobatórios nº. 4 e 5 da Impugnação, fls. 4739/4740).

12) Quanto ao fato de lucro obtido pela Acesita IE ter sido distribuído à sua sócia na Holanda, mas não transferido por esta ao Brasil, ressalta que era procedimento previsto no Projeto de Exportação.

No Projeto, a Acesita Holding BV tinha funções de *holding* e de gestão de tesouraria das operações internacionais, tendo sido domiciliada na Holanda em virtude, justamente, **(i)** de sua legislação interna estável e favorável ao investimento estrangeiro, **(ii)** localização privilegiada e estratégica no território europeu, e **(iii)** amplíssima rede de tratados internacionais contra a dupla tributação e proteção dos investimentos.

Assim, a manutenção dos recursos junto à Acesita Holding BV teve como objetivo permitir o exercício efetivo de suas funções de gestão de tesouraria, assegurando a proteção adicional (*hedge*) contra eventuais flutuações na taxa de câmbio.

13) Quanto à alegada insuficiência da estrutura operacional da Acesita IE, recorda que a empresa estava dando início às suas atividades, sendo freqüente no mundo dos negócios a utilização de espaços físicos compartilhados, de escritórios virtuais e mesmo de alocação de empregados em suas próprias residências.

Acresce que o rateio de despesas comuns (advogado, contabilidade, espaço, etc) também é prática corrente no mundo dos negócios, sendo indiscutível no Grupo a regra de economia de custos pelo compartilhamento de meios, como se deu no caso do aluguel compartilhado com a empresa Skadden (empresa *trading* do Grupo, atualmente denominada ArcelorMittal Trading Ltda.) e de outras despesas administrativas.

14) Destaca que não há nada de irregular no fato de haverem outras empresas sediadas no mesmo endereço onde funcionou provisoriamente a Acesita IE, corriqueiro no mundo dos negócios.

15) Afirma que os Srs. José Ambrosio Delgado e Roberto Carlos Castro Abreu são prestadores de serviço de representação locais, exercidas por instruções de seus clientes (como no caso da Acesita IE) ou na condição de administradores de empresa de management. Logo, não há nada de irregular no fato de terem assinado diversos documentos examinados pela fiscalização na condição de representantes da MCS, da Acesita IE ou de outras empresas.

16) Quanto à alegada insuficiência de recursos humanos, ressalta que a Acesita IE, além dos 4 gerentes localizados no Brasil, possuía 2 empregados (Sras. Catarina Gonçalves Freitas e Janette da Silva Dias) e 1 gerente local (Sr. Ciro Abreu), número compatível com a natureza das atividades realizadas localmente. Faz notar que, a ela mesma contava com 7 colaboradores envolvidos nas atividades de comércio exterior. (Documentos comprobatórios nº. 6 e 7 anexos à Impugnação – fl. 4742/4746).

17) Quanto ao regime de compartilhamento de custos com a Skadden e a contratação de serviços profissionais terceirizados, aduz que nada interferem na substância da Acesita IE, mostrando-se, pelo contrário, adequado às funções que desempenha.

Afirma que é prática comum da vida empresarial moderna a concentração de certas funções – designadas “serviços de grupo” -, numa única entidade à escala global. Da mesma forma, é comum contratar empresas para prestar serviços de contabilidade e auditoria.

18) Afirma, ainda, que, embora não tenha *site* próprio, pois se utiliza do *site* do Grupo à escala mundial, dispõe do domínio de e-mail português: @aceimport.pt.

19) Não merecem guaridas os argumentos de que a Acesita IE impressiona por ter operado um dia após sua criação e por não ter apresentado uma lista de outros clientes que não fossem a atuada, já que, sendo uma *in-house trading* ela não pode adquirir mercadorias junto a empresas que não façam parte do Grupo.

20) No que toca à alegada falta de comprovação das despesas de intermediação incorridas pela Acesita IE, a atuada esclarece que atua como interface de agentes de exportação, realizando pagamentos a esses agentes em contrapartida do desempenho alcançado na função de negociadores comerciais junto aos clientes.

Como exemplo, cita o pagamento de comissões ao agente “Preston Consulting” e à empresa “Juan Gonzalez Representación” (Uruguai). Acrescenta a ArcelorMittal Stainless International (França) recebeu o maior volume de pagamentos em virtude do fato de possuir escritórios de representação em diversos países, concentrando significativo volume de aquisições junto à Acesita IE (Documento comprobatório n.º 9 anexo à Impugnação – fls. 4747/4759).

21) Não prospera a alegação sobre a irracionalidade geográfica na localização da Acesita IE, posto que, com visto, suas funções no tocante às relações comerciais com os clientes eram executados por intermédio dos agentes comissionados.

22) Conforme resposta ao Termo de Intimação n.º 003, as operações de exportação contam com apólices corporativas globais, contratadas à escala mundial, que permitem a emissão de certificados de seguros para cada embarque que, naturalmente, deverão cobrir os riscos de danos físicos das mercadorias transportadas pelo seu valor final. A expressão “lucros esperados” nas apólices de seguro é termo comum neste tipo de documento, aparecendo sempre que houver uma margem de lucro de intermediação.

23) Quanto ao fato das Faturas da Acesita IE estarem assinadas por pessoas que também representam a atuada, explica que, em muitos casos, as faturas da Acesita IE são assinadas por procuradores no Brasil (Documentos comprobatórios n.º 10 anexos à Impugnação – fls. 5062/5063), que também prestam serviço para a atuada. Essa situação se verifica com mais frequência nos casos de embarques terrestres, nos quais, por razões logísticas, é necessário que o “documental” da exportação concentre-se no Brasil.

Acrescenta que a padronização das faturas é regra institucional do Grupo, desmerecendo maiores comentários a esse respeito.

24) Quanto a chamada “operação triangular”, traduzida no fato de já haver uma venda subsequente ao cliente final das exportações realizadas pela atuada para a Acesita IE, reclama que é justamente esse o intuito da *trading* na operação, aproximar a vendedores e compradores.

As *trading companies* à escala mundial tem alterado seu *modus operandi*, deixando de atuar como no passado, segundo o modelo japonês, comprando as mercadorias por conta própria e assumindo os riscos da revenda, com maiores custos (estocagem, armazenamento, seguros, transporte, etc), para passar a atuar a pedido dos clientes, por vezes em nome próprio, ao abrigo de um mandato sem representação (comissão mercantil), por vezes em nome do cliente, ao abrigo de um mandato com representação (prestação de serviços).

Essa última modalidade tem se revelado a mais freqüente nos dias atuais, consagrada no nosso direito interno como “operação por conta e ordem”. É natural que no modelo de operação por conta e ordem haja uma triangulação, já que a trading só realiza a operação quando já foi definido o destinatário final da mercadoria, e, nem por isso, tal operação pode ser considerada como simulada ou fraudulenta.

25) A autuada registra que todas as operações observaram as regras brasileiras de preços de transferência, conforme DIPJ (documento nº 11 anexo à Impugnação), falecendo qualquer pretensão fiscal de tributar eventuais diferenças de preços obtidos fora do Brasil. Nesse sentido, cita o acórdão nº. 105-17.083.

26) Finalmente, a autuada ataca **(i)** as razões para lançamento de IRRF, demonstrando que os pagamentos tinham causa certa e destinatário, **(ii)** o descabimento da multa agravada pela inexistência de fraude, conforme argumentos fartamente expostos, e **(iii)** o descabimento da exigência de multas isoladas quando já exigida penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento de ofício, por caracterizar dupla penalização do contribuinte.

### Decisão da DRJ

O acórdão recorrido, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE julgou parcialmente procedente a impugnação para **(i)** cancelar os créditos tributários de IRRF e **(ii)** manter os créditos de IRPJ e CSLL e respectivas multas isoladas e de ofício.

A DRJ/BHE entendeu que as operações de exportação realizadas pela contribuinte em que interveio como adquirente primária a sociedade Acesita Imports e Exports Ltda. (*trading*), controlada diretamente pela contribuinte, seriam fraudulentas, configurando uma simulação com intuito de subtrair recursos financeiros do Fisco brasileiro, justificando o agravamento da multa de ofício e a manutenção da multa isolada face aos valores não recolhidos à título de estimativas mensais.

Quanto ao lançamento de IRRF, o julgador *a quo* entendeu que não existiam provas suficientes nos autos a corroborar o fundamento adotado pela fiscalização no sentido de que se tratariam de pagamentos efetuados a beneficiário desconhecido ou sem causa, razão pela qual, afastou a tributação.

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, pleiteando sua reforma exclusivamente quanto às exigências de IRPJ, CSLL e respectivas multas isoladas e de ofício.

Por sua vez, o presidente da 2ª Turma de julgamento da DRJ/BHE recorreu de ofício haja vista que a parcela exonerada superou o limite de alçada, conforme prevê a Portaria MF nº. 3/2008.

### Recurso voluntário

Ao combater o acórdão de primeira instância a contribuinte, em breve síntese, aduz que: **(i)** o acórdão da DRJ seria parcialmente nulo, uma vez que deixou de apreciar todos os argumentos trazidos pela contribuinte em sua peça impugnatória, **(ii)** as exigências mantidas pelo acórdão recorrido seriam absolutamente descabidas, e **(iii)** seria incabível a cobrança de

juros sobre multa, tal como verificada nas guias anexas à Carta de Cobrança recebida pela contribuinte.

Quanto às razões de fato e de direito que afastariam as exigências de IRPJ e CSLL mantidas pelo acórdão recorrido, afirma a contribuinte que: **(i)** na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, sendo que, no caso concreto isso não ocorre, já que todos os elementos demonstram ter sido real a intenção da contribuinte em constituir uma *trading* na Ilha da Madeira para desempenhar as operações de intermediação comercial; **(ii)** a receita de vendas da Acesita IE é muito menos significativa se comparada ao valor total de exportações realizadas pela Recorrente no ano de 2007, comprovando que jamais houve uma intenção de concentrar todas as receitas de exportação para uma entidade despida de propósito negocial; **(iii)** a distribuição de lucros apurados pela Acesita IE para a sua controladora Acesita Holding BV estava prevista no Projeto Exportação, bem como a manutenção de recursos junto à Acesita Holding BV, teve como objetivo permitir o exercício efetivo das funções de gestão de tesouraria, assegurando uma proteção adicional (*hedge*) contra eventuais flutuações na taxa de câmbio; **(iv)** justamente no período autuado a Acesita IE estava iniciando suas operações, o que justifica sua estrutura física operacional enxuta; **(v)** é lógico que uma empresa de “*management*” como a MCS, que constituiu a Acesita IE, utilize-se de uma única sede para domiciliar diversas empresas; **(vi)** os recursos humanos utilizados pela Acesita IE mostram-se totalmente compatíveis e adequados quando comparados com o quadro de pessoal brasileiro; **(vii)** o compartilhamento de custos e a contratação de profissionais terceirizados é razoável, uma vez que as atividades terceirizadas são perfeitamente delegáveis; **(viii)** a Acesita IE funciona como interface de agentes de exportação, realizando pagamentos a esses agentes em contrapartida do desempenho, em seu nome, das funções de negociação comercial junto aos clientes, **(ix)** as funções da Acesita IE no tocante às relações comerciais com os clientes locais eram executadas por intermédio dos agentes comissionados; **(x)** a Acesita IE é uma *in-house trading*, com autonomia limitada, e, logo, seu caráter “interno” explica a captura de sinergias, naturalmente proporcionadas pelo maior grau de especialização e acesso a recursos materiais e humanos presentes nas demais empresas do Grupo em que se insere.

Quanto às razões de fato e de direito que afastariam a exigência da multa de ofício agravada, afirma a contribuinte que: **(i)** a intervenção da Acesita IE no desempenho das funções de *trading* intragrupo foi uma decisão amadurecida dos órgãos de administração da Acesita S/A, suportados por estudos técnicos qualificados, revelando a inexistência de qualquer simulação ou intuito de fraude, o que também ficou demonstrado pela transparência com que todas as informações foram prestadas à fiscalização; e **(ii)** em matéria de omissão de receitas, para cumulação da multa de ofício é necessário restar comprovado o evidente intuito de fraude.

Já quanto à exigência das multas isoladas, defende a impossibilidade de se cumular multa de ofício com multa isolada, arguindo duplicidade de cobrança de multa sobre o mesmo tributo.

É, no essencial, o Relatório.

**Voto**

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Conheço dos Recursos por atenderem aos requisitos de admissibilidade.

Tratam os autos de operações de exportação envolvendo a Recorrente e sua controlada na Ilha da Madeira (Portugal), submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, conforme conceitos expostos nos arts. 24 a 24-B da Lei nº. 9430/96 e alterações posteriores.

Para logo, apresentem-se algumas considerações sobre o tema dos planejamentos fiscais ora em debate.

Não cabe à fiscalização a emissão de juízo de valor acerca das opções fiscais feitas pelos contribuintes na consecução de seu objeto social.

As pessoas jurídicas estão livres para optar por qualquer conduta legítima autorizada pelo ordenamento jurídico, como é o caso de operações envolvendo *offshores* residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais ou sob regime fiscal privilegiado.

Tais opções serão sempre presumidamente válidas, até que se prove que algum fato da opção fiscal tenha sido simulado ou ilegítimo. Assim, à fiscalização cabe verificar se as atividades do contribuinte foram efetivamente realizadas e se existe algum indício que aponte estar-se diante da prática de simulação, abuso de direito ou fraude a lei.

Dito isso, passo a apreciar os recursos interpostos.

**Do recurso de ofício**

A parcela exonerada do crédito tributário motivadora do recurso em apreço deriva especificamente do lançamento de IRRF, supostamente pago pela atuada a beneficiário não identificado ou sem causa.

Neste ponto, não merece reparo a decisão de primeira instância já que, no caso concreto, de fato, não se vê nenhum pagamento que tenha sido efetuado pela atuada.

Os pagamentos apurados e indicados pela fiscalização no TVF foram efetuados pela Acesita IE a favor da atuada, em razão das operações de exportação operadas entre tais empresas. Não há prova nos autos da existência de pagamentos efetuados pela atuada a beneficiário não identificado ou sem causa.

Insubsistente a tributação com base no art. 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei 8.981/95), é de se negar provimento ao recurso de ofício.

### Do recurso voluntário

Alega a Recorrente que a decisão *a quo*, ao enfrentar a questão, não levou em consideração as provas carreadas aos autos, que, no seu entender, demonstrariam a legalidade do modelo operacional por ela adotado.

Tenho como certo que a decisão combatida considerou os documentos e alegações apresentadas pela Recorrente, o que se verifica a partir da leitura do próprio relatório da decisão, concluindo, entretanto, pela imprestabilidade das provas para seus fins.

Nesse contexto, não é demais frisar que, pelo princípio da livre convicção motivada na apreciação da prova, disposto no art. 29 do Decreto nº. 70.235/72, a autoridade julgadora pode apreciar livremente as provas apresentadas conforme sua convicção e juízo.

O que se vê é que a autoridade julgadora privilegiou os elementos e argumentos reunidos nos autos pela fiscalização, que, no seu entender, evidenciariam a prática de intermediação simulada efetuada pela Recorrente, caracterizada pela intervenção da “Acesita IE” em cada uma das operações de exportações especificadas no lançamento.

Para o deslinde da questão, passo, então, a resumir as principais provas e argumentos carreados pela autoridade fiscal, norteadoras da decisão recorrida:

1. Algumas Refaturas supostamente emitidas pela Acesita IE eram assinadas pelas mesmas pessoas físicas que assinavam as Faturas Comerciais emitidas pela autuada;
2. Fatura Comercial e Refatura tinham o mesmo leiaute;
3. O valor da Fatura Comercial emitida pela Recorrente é quase sempre 10% inferior ao valor da Refatura (valor efetivamente pago pelo comprador final);
4. O prazo de recebimento da mercadoria constante da Refatura é sempre inferior ao prazo de recebimento fixado pela autuada para o pagamento pela Acesita IE;
5. A mercadoria é remetida diretamente pela Recorrente ao comprador final;
6. A autuada é quem providencia a contratação de seguro para as mercadorias exportadas;
7. O endereço-sede da Acesita IE ao longo do ano de 2007 também consta como sendo o mesmo de uma série de outras empresas;
8. O capital social integralizado da Acesita IE (5.000 euros) não condiz com o volume de operações por ela supostamente intermediados (55 MM de euros);
9. Não há racionalidade econômica na intermediação comercial realizada pela Acesita IE, dada sua localização desfavorável em relação aos compradores finais;
10. Não restou comprovada a suposta intermediação comercial realizada pela Acesita IE nas operações autuada;
11. A Acesita IE não possuía estrutura operacional física e de pessoal compatível com o volume de operações que supostamente executou. Intimada a apresentar

documentos que comprovassem a despesa com a manutenção de uma estrutura operacional mínima por parte da Acesita IE a fiscalizada apresentou apenas uma nota de débito, indicativa de despesas terceirizadas, emitida pela empresa Skadden – Consult. E Serviços Ltda, no valor de 9.968,77 euros.

Analisando os elementos acima indicados entendo que não procede o primeiro argumento da fiscalização. Pelo que se verificou da operação em apreço, diversas vezes as faturas da Acesita IE foram assinadas por seus procuradores no Brasil, que são por ela remunerados e que também prestam serviço para a Recorrente.

Não há nada nesse fato que indique simulação, fraude à lei ou abuso de direito, já que as mercadorias eram diretamente encaminhadas pela Recorrente ao destinatário final, sendo natural que isso ocorra, como de fato ocorre nos casos de operações de exportação triangulares.

Além disso, é mais do que natural que haja uma padronização no modelo de notas fiscais emitidas por empresas do mesmo Grupo.

Quanto aos valores e prazos para entrega das mercadorias indicadas nas Faturas Comerciais emitidas pela Recorrente e as chamadas Refaturas emitidas pela Acesita IE, também não estão aptos a demonstrar a ocorrência de qualquer ilegalidade.

Menos ainda o fato de as mercadorias serem enviadas diretamente pela Recorrente ao destinatário final. Nada de suspeito pode ser apurado a partir de tal prática que é senão o *modus operandi* mais corriqueiro nas operações de exportação, importação e industrialização “por conta e ordem”.

Nem o fato de ser a Recorrente responsável pela contratação do seguro das operações de transporte das mercadorias exportadas, aponta para qualquer simulação ou ilegalidade, já que se tratam de empresas do mesmo Grupo sendo, aliás, natural que os certificados de seguros para cada embarque alcancem os riscos de danos físicos das mercadorias transportadas pelo seu valor final.

Também não há nada de irregular no fato de haverem outras empresas sediadas no mesmo endereço onde funcionou provisoriamente a Acesita IE.

E, mesmo quanto à alegada insuficiência da estrutura operacional da Acesita IE, entendo descabidas as alegações, considerando que a empresa estava dando início às suas atividades no período autuado, sendo compreensível a utilização de espaços físicos compartilhados. Na verdade, como demonstrou a Recorrente, o quadro de pessoal da Acesita IE era compatível com o quadro de pessoal da Recorrente se comparados os volumes transacionados por cada empresa.

É razoável admitir, como bem afirmou a Recorrente, que a dimensão do capital social da Acesita IE em nada prejudica ou inibe a prática das operações de exportação, ainda mais por se tratar de uma *trading* intragrupo.

Fato que merece atenção e que não pode ser avaliado de forma isolada é aquele relacionado à suposta irracionalidade econômica na intermediação comercial realizada pela Acesita IE, dada sua localização desfavorável em relação aos compradores finais.

Tal fato somado à constatação de que a Recorrente não logrou comprovar a suposta intermediação comercial realizada pela Acesita IE, é suficiente para demonstrar a artificialidade da interposição da Acesita IE no contexto das operações analisadas.

Não é razoável que a Acesita IE tenha tido uma despesa tão enxuta e que não existam provas que demonstrem de forma cabal a atividade por ela exercida.

Não há documentos que comprovem a intermediação e a comercialização das mercadorias pela Acesita IE, tais como pedidos, contratos com clientes, correspondência, e-mail ou telefonemas trocados entre funcionários da Acesita IE e os clientes compradores finais.

É curioso que a Recorrente justifique tais fatos afirmando que a Acesita IE atua como interface de agentes de exportação, realizando pagamentos a esses agentes em contrapartida do desempenho alcançado na função de negociadores comerciais junto aos clientes.

Ora, a Acesita IE está, portanto, a terceirizar sua atividade principal. A terceirização de atividades-meio, como afirmou a própria Recorrente em sua peça de defesa, é normal e natural. O que não é natural é que a empresa terceirize a atividade-fim do seu negócio.

Afirmando isso, a própria Recorrente está a admitir a desnecessidade da intermediação da Acesita IE nas operações que, tal como visto, apenas acresce o preço da mercadoria ao comprador final, tornando a operação mais onerosa e complexa.

Os documentos apresentados pela Recorrente demonstrando o pagamento de comissões a agentes comerciais que agiam em nome da Acesita IE, em nada contribuem para demonstrar a efetiva participação da Acesita IE na aquisição e posterior revenda dos produtos exportados pela Recorrente. Não se pode crer que a Recorrente venderia a mesma mercadoria, pelo mesmo preço, a uma parte independente, uma vez que toda a operação era realizada por ela.

Some-se isso ao já mencionado fato de que a operacionalização das transações comerciais (remessa de mercadorias, emissão de documentos fiscais, etc.) foi, no mais das vezes, realizado pela estrutura da Recorrente e não haverá como sustentar o propósito da empresa Acesita IE no bojo das operações analisadas.

Os documentos e argumentos apresentados pela Recorrente podem, no máximo, comprovar a existência de direito da Acesita IE, mas, não, a efetiva intermediação nas exportações da Recorrente.

Ou seja, no caso concreto, não se discute a existência da Acesita IE, mas, sim, se ela efetivamente promoveu a atividade de *trading*, revendendo os produtos da Recorrente.

Ainda que esteja comprovado nos autos que as operações de exportação tal como praticadas pelas empresas foram oriundas de vontade declarada das partes e do Grupo ao qual pertencem, no que toca à comprovação fática, não existem elementos que comprovem que as intermediações efetivamente ocorreram.

Como dito em sede preliminar, nada impede que o contribuinte escolha, dentre as diversas opções fiscais, aquela que mais lhe aprouver, ainda que envolva empresas *offshore*, sediadas em países com regime de tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado. A elisão fiscal é lícita, sendo, portanto, permitido aos contribuintes a utilização de estruturas em países com regime de tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, objetivando a redução de sua carga tributária, desde que observadas as regras impostas pela legislação brasileira nesse tocante.

No entanto, diante da situação concreta, não cabe outra conclusão que não a de que a intermediação das operações pela Acesita IE não ocorreu.

Assim, na situação em que os elementos apurados permitem concluir que as operações de exportação entre a Recorrente e sua controlada se revestem de mera aparência, não prosperam as alegações de observância às regras de preços de transferência.

As regras de preço de transferência (introduzidas pela Lei nº 9.430/96) têm como objetivo principal inibir a transferência de lucro para empresas vinculadas no exterior através de operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, além de pagamento ou recebimento de juros entre essas empresas.

Tais regras determinam, aqui, a adoção de um preço mínimo a ser observado nas operações de exportação envolvendo a Recorrentes e a Acesita IE, o que, por si só, não significa dizer que, praticado esse preço mínimo, qualquer preço superior está livre de glosa ou deixa de representar transferência indevida de lucro entre as partes vinculadas.

Constatou-se também que, no período sob exame, os lucros da Acesita IE foram distribuídos para a sua controladora Holandesa, que, por sua vez, não os disponibilizou ao Brasil. Assim, a Recorrente não submeteu à tributação no Brasil os lucros auferidos no exterior por sua controlada na Holanda.

Sendo assim, nota-se que a operação, tal como levada a cabo, transferiu recursos para o exterior sem que os mesmos tenham sido, em qualquer momento, objeto de tributação no Brasil.

Em sendo assim, a receita integral da atividade de exportação pertence à Recorrente, e deve ser computada na apuração do seu resultado, bem como as despesas comprovadamente incorridas com esta atividade, ainda que contabilizadas na Acesita IE.

### **Multa Qualificada**

Forte nesses argumentos, a fiscalização entendeu que, diante da artificialidade na operação envolvendo a Acesita IE, não houve intermediação, mas, sim, venda direta pelo preço final. Logo, tais lucros não seriam da empresa Portuguesa e sim da Recorrente, ensejando a autuação por omissão de receitas.

A autuação foi acrescida de multa qualificada, em virtude da suposta intenção deliberada do agente em fraudar o fisco.

Nesse diapasão, cumpre notar que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza

o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e Súmula nº. 14 do CARF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

Em assim sendo, vale transcrever os artigos em referência:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos art. 71 e 72.*

A fiscalização, ao agravar a multa de ofício, não justifica estar-se diante de conluio, sonegação ou fraude, limitando-se a afirmar seu cabimento em virtude da prática de simulação de intermediação comercial nas exportações efetuadas pela Recorrente.

De plano, vê-se que está afastada a possibilidade de conluio, já que a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar que os adquirentes finais dos produtos vendidos pela contribuinte obtiveram vantagens ilícitas ou que, no mínimo, foram coniventes.

Analisando os conceitos de sonegação e fraude, verifica-se que ambos pressupõe o dolo, conceito extraído do direito penal.

Nessa linha, o dolo significa ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado criminoso.

Exemplos de tipos dolosos se mostram quando nos deparamos, com uma falsificação de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros) ou de livros fiscais/contábeis, emissão de notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente), práticas que em nada não se assemelham à hipótese descrita nos autos.

Destarte, não nos olvidemos que o chamado direito de se auto-organizar para pagar menos impostos não pode ser considerado conduta ilícita, já que é, sobretudo, emanção de uma liberdade individual.

**Multa isolada cumulada com multa de ofício.**

Por fim, a Recorrente defende a impossibilidade de se cumular multa de ofício com multa isolada, arguindo duplicidade de cobrança de multa sobre o mesmo tributo.

Com isso, entende que seria incabível a apuração, por parte da fiscalização, do IRPJ e da CSLL com base no regime de estimativa e, conseqüentemente, a exigência da multa isolada que compôs o presente auto de infração.

Nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

É entendimento majoritário neste Conselho a impossibilidade de cobrança de multa isolada sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, já que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.

As antecipações realizadas durante o ano-calendário são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Em se tratando de apuração anual, é somente em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, tornando a dívida destes tributos líquida e certa.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do CTN), pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Noutras palavras, o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, mas, sim, de prestações antecipadas.

Citem-se recentes julgados a respeito do tema, lastreados em entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF/01-05.875, proferido em 23/06/2008, da Relatoria do ex-Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

***MULTA DE MORA - ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS OU COMPENSADAS EM ATRASO - INAPLICABILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL. A multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimadas do IRPJ e da CSLL, feitos com atraso, cujo fato gerador só ocorre ao final do período-base de apuração, tornando ilegal, nesta circunstância, a aplicação da penalidade***

***moratória, em consonância com as disposições do art. 112, II do CTN. (...) (CARF 1ª Seção / 3ª Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.663 em 10/11/2010 / DOU em 18/05/2011.)***

***APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (...) (CARF 1ª Seção / 3ª Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.823 em 23/02/2011 / DOU em 15/07/2011.)***

### **CONCLUSÃO**

Finalmente, aplica-se o decidido em relação ao IRPJ aos lançamentos de CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Por tudo quanto exposto, conduzo meu voto no sentido de **(i)** negar provimento ao recurso de ofício, **(ii)** reduzir a base de cálculo tributada ao valor do lucro apurado pela empresa Acesita IE no ano calendário de 2007; **(iii)** reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; e **(iiii)** cancelar a multa isolada.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza

Nos debates entre os membros do Colegiado para julgamento deste processo, manifestei algumas divergências com o ilustre Relator, Conselheiro Carlos Pelá.

Em relação a um desses dissídios, quanto a base de cálculo do auto de infração, o Relator e três outros Conselheiros da Turma, concordaram com meus fundamentos no sentido que deveria ser mantida a tributação apenas do “lucro apurado pela empresa Acesita IE no ano calendário de 2007”.

Todavia, apesar de concordarmos no resultado, os motivos que levaram às exonerações permaneceram distintos, daí ter acompanhado o Relator pelas conclusões. Além disso, o douto representante da Fazenda Nacional, Procurador Paulo Riscado, em sua sustentação oral, contestou expressamente o Acórdão 1402-00.752, proferido em 30/11/2011, de minha relatoria, cujo litígio era bastante semelhante ao presente, tendo a Turma cancelado a exigência à integralidade.

Diante disso, solicitei o registro em Ata desta declaração de voto.

De início, vejamos a transcrição do “Resumo da Lide”, extraído do acórdão de 1a. instância:

*“Cuida o presente lançamento da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e respectivo reflexo, a título da Contribuição Social sobre o Lucro*

*Líquido – CSLL, bem como das respectivas Multas Isoladas pela falta do recolhimento mensal do imposto e da contribuição devidos com base em balancetes de suspensão ou redução.*

*A tributação decorreu das infrações constatadas no curso do procedimento fiscal, caracterizadas pelo subfaturamento de operações de exportação ao exterior, o que acarretou omissão de receitas que reduziu o lucro tributável tanto do IRPJ como da CSLL. A ação fiscal encontra-se minuciosamente narrada no TVF, cujas bases de cálculo levantadas foram detalhadas nos demonstrativos de fls. 133/164.*

*Foi também formalizada a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem a comprovação da causa da operação.*

*As multas de ofício aplicadas foram qualificadas, no percentual de 150%, com base no art. 957, II, do RIR/1999 (cuja matriz legal é o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996), porque a Fiscalização entendeu que a conduta da Contribuinte, ao simular intermediação comercial em suas exportações ao exterior (fatos pormenorizadamente descritos no TVF), caracterizou o evidente intuito de fraude, como definido na Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71 a 73.*

*Discordando do lançamento, a Contribuinte apresentou argumentos de defesa, onde combateu todas as infrações ou irregularidades que o Fisco lhe imputou em decorrência das operações de exportação realizadas, nas quais interveio como adquirente primária a sociedade Acesita Imports & Exports Ltda (designada no TVF, por ‘Acesita IE’). Sintetizando, destacam-se três alegações ou pontos da defesa: (i) as exportações ‘focadas’ pela Fiscalização foram regularmente*

*realizadas e que a participação nelas da Acesita IE ('Projeto de Exportação') longe de poder ser taxada de fraudulenta consistiu numa prática empresarial lícita, criteriosamente implementada pela administração da companhia, com suporte em opiniões emitidas por especialistas na matéria, que tinha como propósito aumentar a competitividade dos produtos exportados no mercado internacional, capturando ganhos operacionais logísticos e tributários; (ii) a Impugnante não nega que a escolha da Ilha da Madeira para o domicílio da 'Acesita IE' tenha assentado também em motivações de economia fiscal; e (iii) ressaltou ainda que todas as exportações realizadas para a 'Acesita IE' observaram as regras imperativas de preços de transferência, seja em razão do vínculo existente entre as duas empresas, seja em razão de a 'Acesita IE' estar domiciliada em 'país de tributação favorecida'."*

Pois bem. O mestre Antonio Airton Ferreira<sup>1</sup>, de quem tive a oportunidade de ser aluno em 1996, sempre que veementemente questionado, tinha o hábito de repetir em suas aulas: *"Eu posso estar errado, porém, espero jamais incorrer em contradição"*. Desde então, tomei esse ensinamento como norte nas milhares de decisões administrativas que proferi.

A meu ver, não há contradição no voto que proferi neste litígio com a decisão do Acórdão 1402-00.752, e sim convergência, sobretudo se levado em consideração meu posicionamento no Acórdão 101-97.070 de 17/04/2008, conforme adiante demonstrado.

Vejamos a ementas e decisão do Acórdão 1402-00.752 de 30/09/2011:

*"(...)*

*IRPJ E CSLL. OPERAÇÕES COM CONTROLADAS NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores omitidos, haja vista que, em principio a operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas. Verificada a observância da legislação do preço de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99.*

*(...)*

*Acordam os membros do colegiado (...) Quanto ao recurso voluntário; (...) 6) Por unanimidade de votos, cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

As semelhanças fáticas verificadas neste processo com aquele de que trata o citado acórdão 1402-00.752, processo 11020.004863/2007-19 (Marcopolo S/A), são muitas. Em ambos os casos as contribuintes efetuaram as vendas de produtos para suas subsidiárias estabelecidas no exterior, em países considerados "paraísos fiscais", que a seguir revendiam aos clientes finais, sem qualquer agregação de valor. Aliás, os produtos sequer passavam por esses países e eram remetidos diretos do Brasil aos compradores finais.

Em ambos os processos verifica-se que não há uso de documentos fraudados, que todos os atos comerciais restaram formalmente cumpridos, que todas as operações estão registradas na respectivas contabilidades, e que foram observados as normas da legislação

Brasileira de Preços de Transferências. De igual forma, não há dúvidas de que ambas as subsidiárias foram regularmente constituídas: em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica da empresa Acesita-IE, tampouco sua existência formal e material, e principalmente, a efetividade dos negócios. **Afirmam os Auditores que a intermediação não ocorreu, que as vendas foram diretas, logo, as operações entre Arcelomittal/Acesita-IE/Clientes teriam sido simuladas.**

É certo que, tal qual a Marcopolo, a Arcelomittal jamais realizaria essas operações com outra empresa que não fosse sua subsidiária, afinal ambas transferiram as mesmas, parte de seus lucros.

Outra certeza que extrai em ambos os casos é de que, **mantendo-se o preço de venda ao adquirente final, se a diferença entre esse valor e o preço de repasse da controladora brasileira à sua subsidiária no exterior fosse da ordem de 0,1%, certamente inexistiria a acusação fiscal de subfaturamento, mesmo mantendo todas as demais características das operações.**

Logo, se os resultados Acesita-IE são da sua controladora, salvo outros aspectos secundários, relativos a movimentação de recursos no exterior, a empresa Arcelomittal poderia gerenciar esses preços a seu critério.

Não se discute aqui a necessidade e conveniência da Arcelomittal, utilizar-se da Acesita-IE nessas exportações; é certo, porém, que nada impediria que o preço do repasse você próximo do preço de venda ao adquirente final.

Repito: é evidente que a empresa Arcelomittal poderia praticar o preço que entendesse adequado nas vendas à Acesita-IE, visando preservar seus interesses e propósitos negociais, pois, o que importaria mesmo para o resultado da empresa é o valor de venda ao adquirente final praticado pelas subsidiárias.

Cumpra observar também que, para regular situações semelhantes à que está sendo debatida nestes autos, quais sejam, transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado<sup>2</sup>, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (*A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. ....*” - STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

Pois bem. Admitindo-se a prática do subfaturamento, verifica-se que a fiscalização tratou tais valores como omissão de receitas (tal qual no “Caso Marcopolo”). Porém, **entendo que, no presente caso, o procedimento está parcialmente correto, residindo aqui a principal diferença como Acórdão 1402-00.752 e a maior semelhança com o Acórdão 101-97.070**, conforme adiante explicado.

Ao contrário do que ocorreu no acórdão 1402-00.752, onde a Marcopolo reconheceu e incluiu os resultados apurados pelas suas controladas<sup>3</sup>, pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista a tributação bases mundiais (art. 1º. da Lei 9.532/1997<sup>4</sup>), a Arcelomittal considerou que os resultados da Acesita-IE seriam isento, em face de terem sido obtidos na Zona Franca da Ilha da Madeira de Portugal (País com que o Brasil mantém acórdão contra dupla tributação).

Ocorre, que em verdade, esses lucros/resultados foram produzidos no Brasil e artificialmente transferidos para a subsidiária Acesita-IE, logo, devem mesmo sofrer tributação no país, tal qual decidido no Acórdão 101-97.070, assim ementado:

*“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS- Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº2158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.”*

No processo em comento, restou evidenciado que a empresa EAGLE transferiu para sua controlada na Espanha, os resultados obtidos no Brasil, que antes passaram por outra subsidiária situada no Uruguai, no intuito de obter a isenção desses lucros ao serem remetidos de volta ao Brasil, em face do tratado Brasil-Espanha para evitar dupla tributação. Vejamos a transcrição de um trecho do voto condutor do ilustre conselheiro Valmir Sandri, que redigiu o voto vencedor daquele acórdão:

“(…)

#### *O LIMITE DO TRATADO BRASIL-ESPANHA*

*Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratante, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.*

*De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil — Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º. do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha*

<sup>3</sup> No caso Marcopolo, a contribuinte compensou prejuízos que teriam sido apurado por sua subsidiária no exterior até 2001, daí a inexistência de valor a ser tributado em fase das exportações nos anos de 2001 e seguintes. No acórdão 1402-00.752 o colegiado decidiu que o correto teria sido a auditoria desses resultados e a glosa de eventuais custos/despesas, bem como prejuízos não comprovados.

<sup>4</sup> Art. 1º. da Lei 9.532/1997: *Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

*qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.*

*Não se trata, portanto, como pode parecer num primeiro momento, no afastamento do tratado Brasil — Espanha, para tributar o lucro aderido por parte destes Estados contratantes, o que entendo inviável, mas sim, de dar efetividade aos preceitos definidos no referido convênio, eliminando a dupla tributação dos lucros neles auferidos e tributando os lucros alienígenas, decorrentes de estratégias utilizadas pelas empresas com o fito de eximir-se e/ou reduzir os tributos devidos, que, embora possam ser consideradas lícitas, seus resultados não se encontram contemplados nos tratados.*

*O fato é que, a legislação brasileira determinou uma adição ao lucro líquido da sociedade controladora no Brasil, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada, considerados de forma individualizada, e sendo assim, não há como deixar de considerar isoladamente tais lucros, inclusive, para efeito da aplicação de tratados.*

*Assim, entendo correta a decisão recorrida que manteve a exigência em relação ao presente item pela aplicação do world-wide incarna taxation e afastamento do tratado Brasil— Espanha no caso in concreto.*

*(...)”*

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, Art. 74, estabeleceu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Logo, considerando a existência formal e fática da Acesita-IE, bem como a participação dessas nas operações, ao constatar irregularidades na apuração dos resultados das controladas no exterior, o procedimento correto do Fisco seria ajustar o valor para fins de tributação na Arcelomittal, observando o art. 394 do RIR/99.

**Ora, no presente caso há que prevalecer a coerência e razoabilidade, tributando-se o Resultado da Acesita IE e não a diferença de receitas.** Isso porque, a empresa Acesita-IE incorreu em custos e despesas para viabilizar as exportações da Arcelomittal. Tais valores compuseram o resultado da Acesita-IE no ano-calendário de 2007, que em princípio foram regularmente contabilizados. A própria fiscalização registrou à fl. 18 do TVF (fl. 77 dos autos) que a Acesita-IE obteve cerca de 3,5 milhões de Euros de lucro líquido em 2007.

Compulsando os autos, verifica-se que, conforme demonstrativo às fls. 187, **esse valor foi exatamente de R\$ 9.092.278,97 (lucro Líquido da Acesita I. E. em 2007), sendo este o valor a ser tributado no presente processo.**

Passo agora a discorrer sobre outras matérias em litígio.

Em relação à aplicação da **multa de ofício qualificada**, entendo que não é cabível no presente caso.

Em síntese a Fiscalização concluiu que os procedimentos da contribuinte amoldam-se à prática de “fraude tributária” e conluio, de que tratam o art. 72 e 73 da Lei 4.502/1964, respectivamente.

De plano, afastou a possibilidade de conluio, isso porque a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar que os adquirentes finais dos produtos vendidos pela contribuinte obtiveram vantagens ilícitas ou, no mínimo foram coniventes. Todas as ações descritas foram unilaterais, ou seja, realizadas pela própria autuada, seus diretores ou funcionários. Logo, não restou caracterizado o conluio entre as pessoas jurídicas que participaram diretamente dos fatos que ensejaram a tributação.

Quanto a fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito neste voto, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjetiva como dolosa. Nas palavras do ilustre conselheiro Claudemir Malaquias, o dolo é “*saber e querer a realização da conduta e não exige a consciência da ilicitude*”<sup>5</sup>.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos ou fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Inexiste vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.

A Arcelomittal contabilizou regularmente todas as operações. Foi na contabilidade da contribuinte que a Fiscalização apurou todas as irregularidades que imputa à empresa. Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditoria, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para seus procedimentos.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária*”. Repito: foi a partir dos registros e operações da empresa que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e realizou a tributação.

Em face do exposto, até mesmo diante do detalhamento e clareza do Termo de Verificação Fiscal, formei convencimento de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser reduzida a 75%.

As multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais, tanto do IRPJ quanto da CSLL, também devem ser excluída, isso porque estão sendo exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo adicionado no ajuste anual, ambas derivadas da mesma infração e base de cálculo. Corroborando esse entendimento, cite-se o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

Por fim, no que tange a exigência do IR-Fonte sobre pagamentos sem causa e/ou beneficiários não identificados, que já foi cancelada pela decisão de 1ª instância e foi objeto de recurso de ofício, entendo que, tal qual fundamentado no Acórdão 1402-00.752, trata-se mesmo de equívoco da Fiscalização.

Em verdade, a exigência do IR-Fonte chega a ser contraditória com as conclusões da própria Fiscalização, pois, mesmo que se considere que os pagamentos foram realizados pelos terceiros por conta da Acerlomittal, os pagamentos à Acesita-IE não só tiveram causa nos produtos vendidos, como também os beneficiários são identificados. Não há acusação nos autos de que os pagamentos são de outra natureza ou que tiveram outros destinatários; pelo contrário, afirma-se que os recursos são da Arcelomittal e que teriam sido entregues à Acesita IE no exterior para evadir da tributação do IRPJ e CSLL no Brasil. Portanto, não cabe mesmo a incidência do IR-Fonte, pois, a Arcelormittal não fez qualquer pagamento a esses beneficiários, ainda que se considere que se tratam de receitas diretas da autuada.

Noutro giro: se os valores tributados são mesmo receitas direta da Arcelormittal, então a Acesita-IE apenas recebeu essas diferenças por conta desta, logo, não se sustenta a acusação de que a Arcelormittal realizou “pagamentos sem causa” à sua controlada no exterior consubstanciado nos recursos entregues pelas empresas adquirentes.

Nesse sentido já decidiu este colegiado no acórdão 1402-00.155, de 6/4/2010, cujas ementas elucidam:

*PAGAMENTO SEM CAUSA - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61 da Lei 8.981/95.*

Correto, então, o cancelamento da exigência do IR-Fonte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/09/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 13/09/2012 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em

14/09/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 27/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de: i) negar provimento ao recurso de ofício, confirmando o cancelamento integral da exigência do IR-Fonte; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) reduzir a base de cálculo tributada do IRPJ e CSLL ao valor do lucro apurado pela empresa Acesita IE no ano calendário de 2007, correspondente a R\$ 9.092.278,97 – demonstrativo de fl. 187; 2) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; e 3) cancelar as multas isoladas do IRPJ e CSLL, por falta de recolhimento das estimativas, exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional.

*(Assinado Digitalmente)*

Antonio Jose Praga de Souza.