



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11020.003681/2009-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 9101-001.564 – 1ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria IRPJ, CSLL E IR-FONTE. AÇÃO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida MARCOPOLO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Embargos por motivo de contradição, obscuridade e omissão só podem ser aceitos no caso de o Acórdão efetivamente se revelar contraditório ou não ter analisado com clareza alguma alegação constante do recurso. Não caracterizada concretamente nenhuma dessas hipóteses, impõe-se a rejeição dos embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os Embargos de Declaração, nos termos do voto do Relator. Declararam-se impedidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Junior. Fizeram sustentação oral o advogado Heleno Taveira Torres OAB/PE n° 13.189 e o Procurador da Fazenda Nacional Moié-s--d ousa Carvalho Pereira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos em face do Acórdão 9101-001.403 de 17/07/2012 desta 1ª Seção da CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais, que recebeu a seguinte ementa:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art.142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Quando os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, posto que inexistente pagamento de valores por parte da autuada que ensejariam a retenção em fonte.

OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram de alguma forma, a acusação fiscal não se sustenta.

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 de preços de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art.394 do RIR/99.

No entender da Embargante, todas as suas alegações foram simplesmente ignoradas quando do julgamento do recurso especial, tendo havido mera repetição do acórdão proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento. Tal postura negaria a própria existência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, violando o duplo grau existente no âmbito do CARF. Complementa que o acórdão embargado não prestigiou o direito da Fazenda Nacional de ver apreciados os seus argumentos recursais, fulminando a proteção jurídica salvaguardada pelos princípios da ampla defesa e do contraditório.

No Recurso Especial a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional destacou que a autuação deu-se em razão da constatação da ocorrência de subfaturamento decorrente de simulação de intermediação de empresas e, ainda, verificação da ocorrência de pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa.

Diz a recorrente, ora embargante, que diante de indícios a fiscalização "concluiu que a Marcopolo exportava diretamente para os compradores finais (supostos clientes das empresas estrangeiras MIC/ILMOT/KILVER/KEMPLIVE) (...). Com isso, ao mesmo tempo em que reduzia as receitas de exportação para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Marcopolo obtinha efeito equivalente à remessa de divisas ao exterior, sem justa causa e não submetida à retenção na fonte (IRRF). "

Após apontar que a decisão recorrida divergiu dos acórdãos nº 105.17.083 e 105.17.084, posicionando os fatos, a embargante destacou que a tese da empresa autuada pode ser resumida nas seguintes linhas de defesa:

- 1) repulsa à tese de simulação esposada pela autoridade fiscal;
- 2) reafirmação de que as operações investigadas são plenamente justificadas pela clara finalidade estratégica e necessidade comercial;
- 3) sustentação de que a autoridade fazendária desconsiderou previsões normativas que admitem a remessa por conta e ordem em diversas hipóteses, não se podendo, assim, classificar como simuladas as operações praticadas pelo simples fato de inexistir trânsito físico dos produtos na MIC e na ILMOT;
- 4) alegação de que a fiscalização abandonou as regras de preços de transferência de forma indevida, pois a simples aplicação dessas normas excluiria a possibilidade de desconsideração das operações realizadas, pois tais regras constituem o meio eleito pelo ordenamento para regular operações entre empresa nacional e empresa vinculada no exterior;
- 5) afirmação de que todas as operações e receitas delas decorrentes foram devidamente declaradas; e

6) ausência de configuração de omissão de receita

Procurando delimitar o litígio, a Procuradoria da Fazenda Nacional destacou textualmente:

"O cerne da controvérsia se resume em saber se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que definem a simulação e a omissão de receitas" (grifei).

....

"...a controvérsia está no plano do direito e diz respeito à qualificação jurídica dos fatos."

Após identificar o cerne da controvérsia, a recorrente faz o confronto dos fundamentos da decisão recorrida e os fundamentos dos acórdãos paradigmas. Destacou, em seu recurso especial, que o acórdão da Segunda Turma da Quarta Câmara está alicerçado nas seguintes premissas:

não há incidência dos arts. 149, VII, do CTN;

houve planejamento tributário lícito;

houve erro no procedimento e no objeto da autuação;

correto seria a fiscalização auditar os resultados das controladas no exterior à luz do disposto no art. 394 do RIR/99;

correto seria recorrer ao método da equivalência patrimonial e à legislação que regula os preços de transferência.

Depois de apontar as premissas contidas no acórdão da Segunda Turma da Quarta Câmara a embargante, quando do recurso especial, disse que o acórdão guerreado deu, aos mesmos fatos, qualificação jurídica diferente da que fora atribuída nos acórdãos paradigmas que se encontram alicerçado nos seguintes pontos:

há incidência do art. 149, VII, do CTN;

não houve planejamento tributário lícito;

não houve efetiva participação das controladas nas operações de venda para o exterior

houve omissão de receita caracterizada pela emissão de nota fiscal com valor inferior ao da operação;

são válidos o procedimento fiscalizatório e a autuação por omissão de receita

não há relevância na comprovação da existência material das controladas no exterior

não há relevância na comprovação da capacidade operacional das controladas no exterior

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º **9101-001.564**

CSRF-T1
Fl. 6

não há necessidade de se recorrer ao método da equivalência patrimonial e à legislação que regula os preços de transferência.

Feito o confronto entre o entendimento de uma turma e de outra, a recorrente, ora embargante, argumenta que a melhor aplicação do direito, no caso, é a que foi dada pelos acórdãos paradigmas.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, Relator.

Da preliminar de admissibilidade;

Assim como em qualquer recurso, no manejo dos aclaratórios veda-se a alegação genérica, no caso dos autos, relativa à omissão. Com a devida vênia, não se concebe que Embargantes apenas afirmem que decisões tenham sido omissas quanto a “diversos” ou a “todos” os pontos suscitados no recurso especial.

O art.65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF é claro ao exigir a identificação do(s) ponto(s) sobre os quais devia pronunciar-se o colegiado que proferiu o acórdão embargado:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

A prevalecer a tese da Fazenda Nacional, a consequência seria o esvaziamento do ônus recursal, além da procrastinação do desfecho de muitos processos administrativos tributários.

A adoção de fundamento(s) de decisão(ões) anterior(es) é permitida nos termos da Lei nº 9.784/99, de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário. Vejamos:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

.....

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

O legislador autorizou, na mesma lei em que reafirmou a garantia da ampla defesa e de tantos outros postulados, a adoção de uma declaração de concordância com fundamentos de uma decisão anterior, como no caso do acórdão embargado, de sorte não haver qualquer vício na adoção de tal metodologia.

Ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, no acórdão embargado todas as questões acima mencionadas foram analisadas. A Embargante pode até não concordar com a abordagem realizada, mas negar a apreciação de algumas alegações não resiste à leitura do respectivo voto condutor.

O excerto a seguir transcrito e comentado atesta o enfrentamento dos pontos mencionados pela Fazenda Nacional:

Porém, ainda que pudesse se adotar outra linha de entendimento, tendo por norte que o cerne da controvérsia, nas palavras da embargante, "se resume em saber se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que definem a simulação e a omissão de receitas", há que se avaliar se o acórdão embargado analisou as figuras jurídicas contidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam de conduta dolosa com a finalidade de sonegação tributária. Neste sentido, transcrevo a seguinte passagem do voto do acórdão embargado que, em última análise, também se constitui nos fundamentos da decisão proferida pela Segunda Turma da Quarta Câmara:

Repito, diz o acórdão embargado:

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 à 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 adjectiva 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".

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 à 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 Fiscalização apurou, ao fim e ao cabo, que nas operações intermediadas pela ILMOT, a média ponderada da diferença entre o preço pago pelos compradores finais e o valor de venda da MARCOPOLO foi de 14,08%, em relação à MIC esse percentual foi de 18,94% (fl. 87 do TVF).

Nos exatos termos do art. 29 do Decreto 70.235/1972, “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”. A meu ver, a Marcopolo, logrou provar a existência formal e material de MIC e ILMOT, bem como que intermediaram as operações, ainda que de forma incipiente, conforme asseverado pela recorrente nos seguintes termos (verbis):

“(…)ao longo dos cinco anos em que a Recorrente vem sendo fiscalizada acerca da presente operação, em nenhum momento qualquer indício documentos, evidência de ligações telefônicas, correspondências, mensagens eletrônicas, etc... foi trazido pela fiscalização para demonstrar a primeira etapa da simulação por ela apontada, qual seja, o contato com clientes situados no exterior com a Recorrente.

E não há indícios ou provas desse contato, por mais óbvio que pareça, porque, simplesmente, os clientes situados no exterior NÃO ENTRAM EM CONTATO OU NEGOCIAM DIRETAMENTE COM A RECORRENTE, mas sim com representantes comerciais situados em países diversos, contratados (doe. 01 fls. 1289/1424) e geridos e comissionados (doc. 02 fls. 1188/1197 e fls. 2636/2660 dos autos) pelas empresas MIC e Ilmot.

Vejam, contudo, que essas singelas justificativas não são suficientes para afastar a robustez das provas de execução material das atividades de negociação comercial e revenda exercidas pelas empresas MIC e Ilmot por meio de seu gestor Rafael Adatao.

Isso porque os comprovantes de despesas com viagens comerciais, contatos e correspondências com clientes e representantes resultaram sim nas vendas realizadas pelas empresas MIC e Ilmot e, por consequência, nas exportações realizadas pela Recorrente.

A esse respeito, impende mencionar apenas como exemplo, os comprovantes de ligações e viagens para os representantes e clientes, que resultaram na venda e exportação das carrocerias nos anos fiscalizados.

Veja que nas fls. 2441/2442 dos autos, encontra-se juntada a conta telefônica da Marcopolo of America dos meses de abril e maio de 2002 (doe. 03). Esta conta registra uma ligação feita em 21/05/2002 para o número 0115065513119. Este número pertence à empresa Importaciones Zuzu, S.A., representante comercial da MIC na Costa Rica (contrato de representação comercial juntado às fls. 13261338), conforme se comprova pelo documento anexo (doc. 03).

Registre-se que no documento ora anexado, a representante comercial enviou, em 08.05.2002, após receber solicitação formal do cliente, uma cotação para a venda de uma carroceria Modelo Torino, montada sob chassi Volvo.

Esta carroceria de nº 3562002 acabou sendo faturada em 20.09.2002 e consta da planilha do fisco, juntada à fl. 434.

Não se argumente que se trata de uma operação isolada, vez que desde 2001, a empresa Importaciones Zuzu, S.A. já realizava a venda de carrocerias para sua representada MIC, conforme se infere pelo documento ora anexado (doe. 03), no qual fica evidenciada a venda da carroceria de nº 128925, constante da planilha do fisco às fls. 433.

Além do voto do relator, integram as razões de decidir da douta maioria do Colegiado a declaração de voto da Conselheira Susy Gomes Hoffmann, aplicável a este processo e aos outros dois, da mesma empresa, julgados em conjunto, de onde extraio os seguintes fundamentos:

A Câmara Superior de Recursos Fiscais é campo de discussão de questões jurídicas, de direito. A avaliação probatória, no âmbito do CARF, vai até a segunda instância. Isso não quer dizer que, aqui, não se pode verificar, para fins de decidir sobre uma questão jurídica, aquilo que se tem, no decorrer do processo, por inequivocamente comprovado. Esta inequívoca comprovação depreende-se, precipuamente, do teor do acórdão recorrido, de segundo grau.

De fato, conforme se depreende dos acórdãos paradigmas, tem-se que, em síntese, se negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte com base na ausência de comprovação, não da existência das empresas intermediárias situadas no exterior, mas sim da sua efetiva participação na operação de exportação. Entendeu-se, no acórdão paradigma, que o contribuinte não apresentara provas que atestassem, de forma clara, tal participação. Tenha-se por presente as seguintes passagens:

(...)

Analisando o acórdão recorrido em sua totalidade inclusive com as declarações de voto, parece-me que as provas foram analisadas e de forma detalhada, inclusive com citação de documentos para se concluir que a contribuinte logrou comprovar, ainda que de forma inicial, a existência das operações. Enquanto que a fiscalização não logrou comprovar que as citadas operações de fato não existiram.

Assim, não vejo como fazer reavaliação das provas. Mas, desde logo esclareço que se eu tivesse que fazer nova análise das provas seria para concluir que a comprovação não foi incipiente, mas robusta e efetiva.

Mas o acórdão recorrido não se resumiu à questão da comprovação das operações, que levou ao cancelamento do lançamento do IRPJ e da CSLL. A este resultado chegou-se, sobretudo, porque se entendeu, no acórdão recorrido, ter havido erro na constituição do crédito tributário.

Com efeito, o acórdão recorrido reputou comprovada a efetivação da atividade de intermediação negocial promovida pelas empresas MIC e ILMOT, dentro daquilo que lhes cabia (atividade de gestão, consistente, fundamentalmente, em prospecção, contato

com os clientes, gestão financeira e de assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela empresa autuada). A base para tal constatação foi justamente os elementos de provas trazidos aos autos pelo contribuinte, que atestaram a perpetração daquelas atividades, por meio, por exemplo, de contas telefônicas, correspondências comerciais, comprovantes de despesas de viagens dos gestores comerciais para visitas a clientes e representantes comerciais, comprovantes de despesas de assistência técnica e de garantia dos produtos. Estas provas comprovaram a intermediação desconsiderada pela fiscalização.

A autuação deu-se porque a fiscalização compreendeu que o contribuinte autuado utilizou as empresas MIC e ILMOT para simular uma intermediação entre a Marcopolo (autuado) e seus importadores finais, funcionando, aquelas empresas como “centrais de refaturamento”. Com a perpetração de tal simulação, a empresa tinha por efeito redução relevante nas suas receitas de exportação (na formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL) e na remessa de divisas ao exterior.

Sucedo que, tendo por comprovada a efetiva participação das empresas intermediárias nas operações de exportação, não se tem por configurada a simulação.

Com efeito, a simulação prevista, no Código Civil, nos seguintes termos:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”

A simulação importa, por sua própria natureza, a concretização aparente de um negócio jurídico que, em verdade, não ocorre, no que tange ao próprio negócio jurídico, ou no que se refere aos seus participantes. Nele, tem-se uma intenção em desconformidade com o ordenamento jurídico.

O contribuinte agiu de maneira legítima, de modo que concordo com a conclusão exposta no acórdão recorrido, pelo relator, de que o contribuinte realizou um planejamento fiscal legítimo.

O contribuinte juntou farta documentação, com laudos, documentos fiscais, procedimentos aceitos pelas fiscalizações federais e estaduais, e, consoante meu entendimento provou efetivamente a ocorrência das operações (ainda que, como salientado, esta análise não mais é objeto deste recurso especial).

Os fundamentos acima transcritos, assim como as demais razões de decidir que constam do acórdão embargado, inclusive às especificadas na declaração de voto da Conselheira Susy Gomes Hoffmann, destacando que resultou efetivamente comprovando a ocorrência das operações, com a participação material das empresas MIC e ILMOT e que as transações tiveram por objetivo concretizar exportações, e que a autuação fiscal não poderia

estar fundamentada na desconsideração das operações realizadas pela MIC e ILMOT, colocam por terra as alegações da embargante quando diz que todas as suas alegações foram simplesmente ignoradas quando do julgamento do recurso especial. O fato do acórdão embargado adotar, como razões de decidir, os fundamentos do acórdão recorrido não quer dizer que houve omissão.

Conforme dito anteriormente, em se tratando de recurso especial fundado em divergência jurisprudencial, ainda que o acórdão embargado tivesse adotado a tese da decisão recorrida e refutado o entendimento contido no acórdão paradigma, não haveria o que se falar em omissão. Contudo, no caso dos autos, a decisão embargada chegou ao ponto de descer a minúcias da prova, quer quando adota o entendimento do relator junto a Segunda Turma da Quarta Câmara, quer quando da Declaração de Voto da Conselheira Susy que demonstra, de forma expressa, os fundamentos pelos quais não há o que se falar em simulação, apontando que eventual autuação somente poderia dar-se com base nas regras de preço de transferência.

É certo que à luz do art. 65 do Regimento Interno do CARF, "cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma." Todavia, não se pode confundir omissão, contradição ou obscuridade com pretensão de utilização dos embargos de declaração como se fosse meio processual adequado para ver reexaminada a questão.

No caso concreto, examinando os posicionamentos confrontados, quais sejam, do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas, a decisão embargada entendimento no sentido de que resultou comprovada a efetiva participação das empresas intermediárias nas operações de exportação, não havendo o que se falar em simulação.

Assim, o que pretende a embargante, com seus argumentos, não é sanar omissão, contradição ou obscuridade, até porque estas não existem no acórdão embargado, mas sim ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese. No entanto, é impossível converter os embargos declaratórios em recurso com efeitos infringentes sem a demonstração de qualquer vício ou teratologia do acórdão embargado.

Vê-se que a menção a provas documentais não se resumiu à transcrição de determinado trecho da defesa. Este foi mencionado exatamente no contexto de avaliação do acervo probatório, especificamente para atestar que a Marcopolo comprovou a existência formal e material de MIC e ILMOT, e a intermediação das operações em tela. Mencionou-se, inclusive, confirmação da própria fiscalização no sentido de que a existência de tais sociedades não seria relevante.

O art. 29 do Decreto 70.235/1972 foi mencionado exatamente para confirmar a análise das provas dos autos desde a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, apontadas pela Fazenda Nacional e que levaram à conclusão guerreada.

Por todo o exposto, nos termos do artigo 65, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256, de 22/06/09, entendo que as alegações da embargante não se subsumem aos casos previstos no Regimento Interno do CARF, por não evidenciarem nenhuma contradição, obscuridade ou omissão, razão pela qual voto pela **rejeição dos embargos**.

Do mérito dos Embargos;

Ainda que os embargos de declaração pudessem ser admitidos – o que não é o caso, em razão da ausência de omissão, obscuridade ou contradição na decisão guerreada –, melhor sorte não teria a Embargante quanto à comprovação da simulação. Como decidido quando da apreciação do recurso especial, as provas carreadas aos autos infirmam, à saciedade, os fundamentos da fiscalização.

No voto condutor, já se mencionava o art. 29 do Decreto 70.235/1972 (“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”), relativo à apreciação da provas, devidamente motivada desde a decisão da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

Ao comentar tal dispositivo legal, Paulo Celso B. Bonilha (*in* Da prova no processo administrativo tributário. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997, pp.65-66) acertadamente exalta “a explicitação do princípio da livre convicção na apreciação da prova conferido à autoridade julgadora”, sendo para o autor “um ponto alto da legislação que merece apreço”. Conclui que está “a autoridade julgadora, à semelhança do juiz de direito, livre para formar seu convencimento sobre a verdade, diante dos elementos probatórios coligidos no processo”.

Assim, “não obstante apreciar as provas livremente, o juiz não segue as suas impressões pessoais, mas tira a sua convicção das provas produzidas, ponderando sobre a qualidade e força probante destas” (Didier Jr., Fredie; Oliveira, Rafael; Braga, Paula Sarno. Curso de direito processual civil: direito probatório, decisão judicial, cumprimento e liquidação da sentença e coisa julgada. Vol.2. Salvador: JusPodivm, 2007, p.68). E foi exatamente como procedeu a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando da apreciação do recurso especial.

Estaria com razão a Embargante, caso aquele Colegiado simplesmente houvesse passado à margem das provas produzidas.

O teor dos embargos de declaração descortinam a real intenção da douta PGFN: ver novamente apreciadas as provas coligidas aos autos, para, com a reabertura da discussão, tentar prevalecer a sua tese.

Como é cediço, a via estreita dos embargos de declaração, na ausência de qualquer omissão do acórdão embargado, para isso não se presta, conforme entendimento já consolidado nos Tribunais superiores e na doutrina.

Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela rejeição de embargos de declaração com a finalidade de rediscutir o mérito da causa:

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TUTELA ANTECIPADA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA - INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO NO JULGADO EMBARGADO. 1. Não merecem acolhida embargos de declaração que, pretextando contradição no acórdão embargado, em verdade buscam apenas rediscutir o mérito da causa. 2. Embargos de declaração rejeitados. (Segunda Turma,

Edcl no AgRg no REsp 1196927/MA, Rel. Min. Diva Malerbi, Julg 07/03/13, DJe 14/03/13)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535 DO CPC. VÍCIO INEXISTENTE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Os Embargos de Declaração constituem recurso de contornos rígidos destinado a promover a integração do decisum omisso, obscuro ou contraditório (...). 4. Os argumentos do embargante denotam mero inconformismo e intuito de rediscutir a controvérsia, não se prestando os aclaratórios a esse fim. 5. Embargos de Declaração rejeitados. (Segunda Turma, Edcl no AgRg no REsp 349057/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Julg 05/03/13, DJe 13/03/13).

AÇÃO CIVIL PÚBLICA. OCUPAÇÃO DE TERRA INDÍGENA. ESTADO DE RORAIMA. LITISCONSÓRCIO PASSIVO NECESSÁRIO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 47, DO CPC CARACTERIZADA. FUNDAMENTAÇÃO APRESENTADA. QUESTÃO FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO. PARTES. PAUTA DE JULGAMENTO. INTIMAÇÃO. CONHECIMENTO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. PRESSUPOSTOS INEXISTENTES. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. (...) III - Os embargos de declaração constituem recurso de rígidos contornos processuais, consoante disciplinamento inserto no artigo 535 do CPC, exigindo-se, para seu acolhimento, estejam presentes os pressupostos legais de cabimento, o que não se verifica na hipótese (...). VI - O acórdão embargado apresentou suficiente fundamentação ao acolher a tese sobre o apontado litisconsórcio Estadual, não se prestando os embargos declaratórios para rediscutir a controvérsia travada nos autos. VII - Embargos rejeitados. (Primeira Turma, Edcl no Resp 988551/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, Julg 16/04/09, DJe 27/04/09)

Em igual sentido, lecionam José Miguel Garcia Medina e Teresa Arruda Alvim Wambier (*in Recursos e ações autônomas de impugnação*. São Paulo: RT, 2008, p.198), que:

“Embora, ocasionalmente, os embargos de declaração possam ter, por efeito secundário, a modificação da decisão embargada, não se admite a interposição deste recurso com o intuito de se pleitear a revisão do julgado, ainda que tenha havido mudança de jurisprudência existente a respeito da matéria que foi objeto da decisão”

Inexistindo omissão a ser sanada, tendo em vista a apreciação dos argumentos e provas que interessaram à resolução da controvérsia, conforme posto no acórdão embargado, não se pode falar em conseqüente efeito modificativo, infringente, dos embargos de declaração.

Como ensina Elpídio Donizetti (*in Curso didático de Direito Processual Civil*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 483), “*são incabíveis embargos*

declaratórios para rever decisão anterior; para reexaminar ponto sobre o qual já houve pronunciamento, com inversão, por consequência, do resultado final do julgamento”.

À luz do art. 65, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, os embargos de declaração constituem modalidade recursal destinada a suprir eventual omissão, obscuridade e/ou contradição que se faça presente na decisão. No caso concreto, não há que se falar em omissão ou contradição do acórdão embargado, já que o Colegiado, analisando as questões postas nos autos, confrontou os argumentos da fiscalização com os da defesa à luz do acervo probatório, tendo afinal, decidido motivadamente pela insubsistência do lançamento.

Tratando-se de Recurso Especial fundado em divergência, diante da identidade dos fatos, o papel da Câmara Superior de Recursos Fiscais é definir quais dos entendimentos há de prevalecer, isto é, se do acórdão recorrido ou do acórdão paradigma. Exemplo dos fundamentos aqui apontados pode ser citado quando do julgamento do processo nº 10820.002091/2002-98, apreciado pela CSRF em sessão que se realizou no mês de fevereiro de 2013. Naquela ocasião, diante de situação fática idêntica, no processo nº 10820.002091/2002-98 a turma "a quo" entendeu por manter a multa qualificada e no processo nº 13.888.001215/2003-11, que resultou no acórdão nº 103-22285, utilizado como paradigma, a multa foi desqualificada. Submetida a matéria à CSRF esta entendeu que a qualificação jurídica a ser adotada naquele caso era a que determinava a qualificadora da multa. Aqui a situação é idêntica, só que neste caso o Colegiado entendeu que a situação descrita nos autos não caracteriza conduta simulada por parte da autuada. Assim, não há o que se falar em omissão, obscuridade ou contradição. **É preciso ter presente que a garantia de acesso ao Judiciário e às Instâncias Administrativas, não pode ser tida como certeza de que as teses serão apreciadas de acordo com a conveniência das partes** (STF, RE 113.958/PR, Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 7/2/97).

Ademais, quando se questiona se no caso houve ou não incidência do artigo 149, VII, do CTN, se está falando na existência ou não de dolo, fraude ou simulação. Neste sentido observemos o texto da lei:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Dado ao pressuposto de que, nas palavras da recorrente, "o cerne da controvérsia se resume em saber se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que definem a simulação e a omissão de receitas", os embargos de declaração, como meio processual adequado e cabível para corrigir omissão, contradição ou obscuridade, só têm lugar caso constada a omissão, quer no voto do relator, quer nas declarações de voto que integram o julgado.

Analisando o voto do relator, verifica-se que este, com base no artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, abaixo transcrito, adotou como razões de decidir os fundamentos constantes do acórdão recorrido:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

.....

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Em se tratando de recurso especial de divergência onde, diante dos mesmos fatos são aplicados entendimentos jurídicos diferentes, cabe à CSRF destacar quais dos entendimentos há de prevalecer. Em assim sendo, ao adotar os fundamentos do voto proferido pela Egrégia Segunda Turma da Quarta Câmara, a consequência lógica é de que resultou rejeitada a tese ou o entendimento contido no acórdão paradigma. A adoção, como razões de decidir, dos fundamentos do acórdão recorrido importa, por óbvio, em rejeição das razões de decidir contidas no acórdão paradigma.

Se diante de duas decisões possíveis, quais sejam: a) a do acórdão recorrido e; b) a dos acórdãos paradigmas, o órgão julgador adotou o entendimento consubstanciado no acórdão recorrido, não há o que se falar em omissão. Em tese, se omissão houvesse, esta precedia ao recurso especial. Seria omissão do acórdão da Segunda Turma da Quarta Câmara e não do acórdão da CSRF.

Assim, o que pretende a embargante, com seus argumentos, não é sanar omissão, contradição ou obscuridade, até porque estas não existem no acórdão embargado, mas sim ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese. No entanto, é impossível converter os embargos declaratórios em recurso com efeitos infringentes sem a demonstração de qualquer vício ou teratologia do acórdão embargado.

A decisão proferida em sede de recurso especial, não obstante tenha deixado de atender à expectativa da Embargante, representou o entendimento do Colegiado, decorrente da apreciação das provas e da aplicação do direito ao caso sob análise, tudo com base no exercício do livre convencimento motivado (persuasão racional).

Por todo o exposto, nos termos do §§ 2º e 3º do artigo 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256, de 22/06/09, entendo que os embargos devem ser rejeitados, eis que improcedentes as alegações suscitadas pela Embargante.

(Assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva