



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 15588.720283/2020-85 |
| ACÓRDÃO | 1302-007.261 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 8 de outubro de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | BRASKEM S.A |

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. VEDAÇÃO. MESMA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA. ANOS-CALENDÁRIOS POSTERIORES. INEXISTÊNCIA.

O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para os anos-calendários subsequentes, utilizar outro fundamento para uma nova autuação.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. INÍCIO DO PRAZO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO SIMULADA DE SUBSIDIÁRIA SITUADA EM PARAÍSO FISCAL. PROVAS INDICIÁRIAS. EFETIVA PARTICIPAÇÃO DA SUBSIDIÁRIA. AUSÊNCIA DE PROVAS. SIMULAÇÃO.

Apresentado extenso acervo de provas indiciárias pela autoridade fiscal no sentido da interposição simuladas de subsidiária da contribuinte que realizou diretamente operações de importação, e não sendo apresentadas pelo contribuinte provas que atestem a efetiva participação da subsidiária nas referidas operações, conclui-se pela existência de simulação.

IMPORTAÇÕES DIRETAS. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS RELACIONADAS. SIMULAÇÃO. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS. AUMENTO INDEVIDO DE DESPESAS COM VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. GLOSA.

Comprovada a simulação da existência de operações de importação envolvendo pessoas jurídicas relacionadas, quando as efetivas operações se referem a importações realizadas diretamente pela autuada, procedente a constatação da majoração indevida de custos e do aumento indevido de despesas com variações cambiais, devendo ser mantida a glosa de tais dispêndios decorrentes da simulação.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. MESMA DECISÃO.

Ao lançamento reflexo relativo à CSLL, não havendo razão para entendimento diverso, aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, quanto ao mérito, (i) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício em relação ao reconhecimento da existência de simulação, e a inocorrência de decadência; (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício em relação ao aumento indevido de custos, para restabelecer, parcialmente, a exigência fiscal, deixando de restabelecer a parcela referente a diferenças decorrentes da comparação entre custos FOB e CFR, vencida a conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que votou pelo restabelecimento integral de tal parcela do lançamento; e (iii) por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer integralmente a exigência fiscal em relação ao aumento indevido de despesas com variações cambiais, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por negar provimento ao recurso de ofício quanto a tal matéria. Acordam por fim, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para que haja decisão em relação às matérias não apreciadas no julgamento anterior. Conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, a Conselheira Miriam Costa Faccin e o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) não votaram em relação à preliminar de nulidade suscitada, à existência de simulação, à inocorrência de decadência, e à exigência fiscal relativa ao aumento indevido de custos, pois as matérias já foram votadas, respectivamente, pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e pelo Conselheiro Marcelo Oliveira.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação ao Acórdão nº 108-022.191 (fls. 21.197/21.339), por meio do qual a 4^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou procedentes as Impugnações apresentadas pelo contribuinte acima identificado e demais responsáveis tributários solidários.

O presente processo se originou de Autos de Infração lavrados para exigência de valores a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação aos anos-calendários de 2014 e 2015 (fls. 2/35). A autuação se baseou em duas infrações fiscais, conforme excertos a seguir:

**CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO:
SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS ORIUNDA DA IMPORTAÇÃO SIMULADA
REALIZADA JUNTO A BRASKEM INC., SUBSIDIÁRIA INTEGRAL SITUADA NO
PARAÍSO FISCAL DAS ILHAS CAYMAN**

Majoração indevida de custos consubstanciada através de operações de importação de insumos envolvendo de fato a Braskem S.A e produtores e tradings, mas intermediada, fictamente, pela Braskem Inc., subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal nº 0003 em anexo, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
|--------------|---------------------|-----------|
| 31/12/2014 | 225.490.086,69 | 150,00 |
| 31/12/2015 | 34.648.268,58 | 150,00 |
| [...] | | |

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO
REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS RELATIVAS A VARIAÇÃO CAMBIAL
INTRAGRUPO ORIUNDAS DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO SIMULADAS
REALIZADAS JUNTO A BRASKEM INC., SUBSIDIÁRIA INTEGRAL SEDIADA NAS
ILHAS CAYMAN**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, relativo a dedução com variação cambial ilícita oriunda de operações de importação nulas, pois simuladas, envolvendo de fato a Braskem S.A e os

produtores e tradings, mas fictamente intermediadas pela Braskem Inc., subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman, conforme Termo de Verificação Fiscal nº 0003 em anexo, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
|--------------|---------------------|-----------|
| 31/12/2015 | 645.445.299,88 | 150,00 |

Conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal de fls. 36/197, é a seguinte, em síntese, a acusação fiscal:

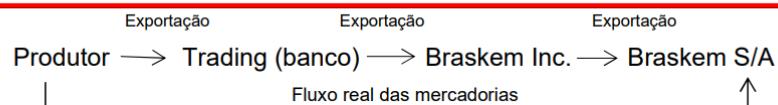
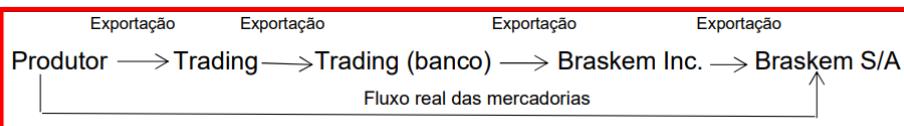
2.1. DAS RAZÕES SINTÉTICAS PARA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Abaixo, demonstrar-se-á, sinteticamente, as razões que motivaram essa Auditoria a lavratura dos autos de infração, versando sobre os tributos IRPJ e CSLL, no período de 2014 e 2015, no contexto da intermediação simulada envolvendo a Braskem Incorporated Limited, doravante também denominada de **Braskem Inc.**, nas operações de importação de insumos realizadas pela Braskem S.A junto a produtores e tradings, cuja consequência foi o redirecionamento de recursos ao paraíso fiscal das Ilhas Cayman, além do registro indevido de custos dos produtos vendidos, bem como da elevação das despesas com variação cambial que reduziram substancialmente a carga tributária na controladora brasileira.

2.1.1. DA ELEVAÇÃO INDEVIDA DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS E DEDUÇÃO ILEGÍTIMA COM VARIAÇÃO CAMBIAL REGISTRADOS NO BRASIL, EM FACE DA INTERMEDIAÇÃO SIMULADA ENVOLVENDO A BRASKEM INC. NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO EFETIVADAS PELA BRASKEM S.A JUNTO A PRODUTORES E TRADING, NO PERÍODO DE 2014 E 2015.

A Braskem S.A, no período em estudo, utilizava a nafta como principal insumo no processo produtivo que desenvolvia. Segundo informações da referida empresa, a maior parte dessa matéria-prima era adquirida no Brasil e, em menor escala, ao redor do mundo, especialmente de produtores situados na América do Sul (PDVSA) e norte da África (Sonatrach).

A aquisição externa do citado insumo foi realizada, majoritariamente, com a interposição de duas ou mais tradings no processo, sendo que pelo menos uma delas era ligada a grandes bancos internacionais 1 , além de outra, sua subsidiária integral (Braskem Incorporated Limited ou Braskem Inc.), localizada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, conforme se observa nos diagramas abaixo:

1º processo**2º processo**

Nestas operações, apesar do fluxo formal de documentos evidenciar a intermediação de pelo menos duas tradings, as mercadorias eram transportadas diretamente do produtor para a Braskem S.A.

Após análise de Invoices e conhecimentos de embarque correlatos, referentes aos modelos acima descritos, verificou-se que a trading ligada a banco internacional, em tese, terceira independente, adquiria formalmente a mercadoria, além da obrigação de pagar ao produtor em um prazo de 15 (quinze) a 30 (trinta) dias após o embarque.

Posteriormente, as mercadorias eram revendidas a Braskem Inc. com baixa margem de lucro (cerca de 2%, na média) e prazo estendido de 360 dias para recebimento (operação similar a um empréstimo financeiro).

Ato contínuo, a Braskem Inc. emitia novas Invoices em favor da Braskem S.A com elevada margem de lucro (cerca de 11,3% na média) e mesmo prazo, ou de um dia menos, para recebimento que lhe fora ofertado na etapa anterior das operações, consoante diagrama descritivo abaixo:

[...]

No entanto, apesar do prazo intragrupo estendido para liquidação das operações comerciais (359 dias após o embarque dos produtos, em média), a Braskem S.A não cumpria com a obrigação de pagar no momento determinado pelas Invoices. Esse atraso deliberado na liquidação das operações, aliado a ausência de penalidades pela demora no pagamento, bem como pela falta de proteção cambial nas transações comerciais, entre outros fatores, fez surgir uma enorme despesa com variação cambial, sem contrapartida na controlada, aqui considerada indevida.

Ademais, também foi possível observar um conjunto menor de operações de comércio internacional em que a Braskem Inc. estava diretamente ligada aos produtores, consoante diagrama abaixo:

3º processo

Nestas transações, envolvendo a Braskem S.A e a Braskem Inc., também foram observados atrasos na liquidação financeira, cuja consequência foi a redução sensível do lucro tributável brasileiro através da geração de elevada despesa com variação cambial, aqui considerada indevida.

Outrossim, pode-se constatar que além da diminuição do resultado da Braskem S.A, por meio do registro de despesas com variação cambial, em face da intermediação realizada pela Braskem Inc., também foi possível a identificação da elevação nos custos dos produtos vendidos aqui no Brasil no montante aproximado de R\$ 473.000.000,00 (quatrocentos e setenta e três milhões de reais), referentes ao período compreendido entre os anos de 2013 a 2016, consoante demonstrativo abaixo:

| Demonstrativo nº 01 - Elevação do CPV Braskem S.A - AC 14 e 15 | | | | | | |
|--|-------------------|----------------------------|--------------------------------|--------------------------|--------------------------|--|
| Período | Qtde de operações | Valor venda Tradings (U\$) | Valor venda Braskem Inc. (U\$) | Lucro Braskem Inc. (U\$) | Lucro Braskem Inc. (R\$) | Elevação indevida do custo Braskem S.A (R\$) |
| AC 13* | 26 | 392.313.242,25 | 430.374.774,94 | 38.061.532,69 | 86.776.194,78 | 86.776.194,78 |
| AC 14 | 98 | 1.573.652.922,00 | 1.674.203.994,02 | 100.551.072,02 | 235.094.990,56 | 235.094.990,56 |
| AC 15 | 69 | 402.887.394,50 | 448.600.844,50 | 45.713.450,00 | 140.583.611,58 | 140.583.611,58 |
| AC 16 | 4 | 19.964.853,80 | 22.585.149,34 | 2.620.295,54 | 10.374.991,24 | 10.374.991,24 |
| Total | 197 | 2.388.818.412,55 | 2.575.764.762,80 | 186.946.350,25 | 472.829.788,16 | 472.829.788,16 |

* Período atingido pela decadência

Entretanto, ao analisar a substância das operações de importação efetivadas pela Braskem S.A em detrimento a forma com que foram apresentadas ao mercado, inclusive ao fisco, concluiu-se que a intermediação envolvendo a Braskem Inc. de fato não ocorreu, mormente ter havido simulação nas transações realizadas visando ao aumento dos custos dos produtos vendidos registrados pela controladora brasileira.

Aprofundando um pouco mais os trabalhos fiscais, pode-se constatar que, além do aumento dos custos acima mencionados, a intermediação simulada da Braskem Inc. nas referidas operações de importação de nafta e outros insumos realizadas pela Braskem S.A gerou uma enorme dedução com variação cambial aqui no Brasil, sem contrapartida no exterior, no montante aproximado de R\$ 646.000.000,00 (seiscientos e quarenta e seis milhões de reais), consubstanciada através de exclusão na Parte “A” do LALUR, no período de 2015.

Considerando esta abordagem preliminar é possível estabelecer as seguintes razões para a determinação do ilícito e consequente lavratura dos autos de infração, no biênio 2014 e 2015:

- a) Invoices emitidas pela Braskem Inc. (subsidiária sediada nas Ilhas Cayman) no Brasil por funcionários vinculados a Braskem S.A;
- b) Contratos de Compra e Venda de nafta celebrados formalmente entre Braskem Inc. e Produtores indicavam funcionários da Braskem S.A, como se da subsidiária fossem, fato que consolidou o entendimento da Auditoria que a controlada não participou efetivamente das transações comerciais;

- c) Pagamento intragrupo pela aquisição dos insumos acima mencionados realizado após longo lapso temporal, sem quaisquer penalidades, e, invariavelmente, com apreciação da taxa de câmbio estrangeira, em detrimento às datas previstas nas faturas/Invoices, envolvendo Braskem S.A e Braskem Inc.;
- d) Ausência de funcionários na Braskem Inc.;
- e) Ausência de qualquer estrutura física da Braskem Inc. que propiciasse a negociação de compra e venda de nafta e outros insumos;
- e1) Ausência de comprovação da negociação efetuada pela Braskem Inc. (e-mails trocados, correspondências enviadas/recebidas) na compra da nafta e outros insumos junto aos produtores e tradings, bem como na venda em favor da Braskem S.A;
- f) Ausência de Contrato de Compra e Venda de nafta e outros insumos envolvendo Braskem Inc. e Braskem S.A;
- g) Falta de instrumentos de proteção financeira nas aquisições de nafta e outros insumos envolvendo Braskem Inc. e Braskem S.A, cuja consequência foi uma elevação brutal das despesas com variação cambial na controladora brasileira;

Diante do que fora brevemente exposto, demonstrar-se-á, no curso do presente arrazoado, que os negócios jurídicos simulados, consubstanciados na intermediação inexistente da Braskem Inc. nas operações de importação efetivadas pela Braskem S.A, no período de 2013 a 2015, foram considerados nulos, restando verdadeiras as transações ocorridas de fato entre a controladora no Brasil e os produtores e tradings ao redor do mundo.

[...]

3.4.4.3. DO RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO DA BRASKEM S.A, PARTE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PUBLICADAS, E A AUSÊNCIA DE MENÇÃO A EXISTÊNCIA DA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

A Braskem S.A é uma empresa integrante do Grupo Odebrecht com atuação no mercado de resinas termoplásticas.

Segundo informações obtidas, à fl. 04, do Relatório da Administração, referente ao ano-calendário 2013, a Braskem S.A tinha como pauta prioritária a redução do custo da matéria-prima (principal delas é a nafta), consoante excerto abaixo:

[...]

A escolha pela inserção da Braskem Inc., sua subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman, nas operações de importação de cerca de 30% (trinta por cento) da nafta consumida no processo produtivo, fez com que a Braskem S.A, diferentemente do que anunciou seus administradores, elevasse sobremaneira os custos dos produtos vendidos (aproximadamente R\$ 473.000.000,00, na amostra documental analisada), no triênio 2013 a 2016.

No entanto, de maneira conflitante, os próprios administradores da Braskem S.A, à fl. 07, do referido relatório, afirmaram que os 30% (trinta por cento) da nafta restante era importada diretamente de países do norte da África, da Argentina e da Venezuela, consoante excerto:

[...]

Registra-se que foram encontradas afirmações compatíveis com a compra direta da nafta restante pela Braskem S.A junto a produtores do norte da África e América do Sul, nos relatórios de administração referentes ao período de 2014 e 2015, em completo desalinho as Invoices apresentadas a esta Auditoria (aquisição de nafta da Braskem S.A junto a Braskem Inc.).

Curioso observar, como um lapso, que a própria administração da Braskem S.A não cita no relatório a existência da subsidiária integral, Braskem Inc., responsável formal pela aquisição de parte considerável da nafta oriunda do exterior, no triênio 2013 a 2015.

Aduz-se que, por se tratar de mero refaturamento, a administração da Braskem S.A sequer mencionou a interposição simulada da Braskem Inc. nas operações de importação efetivamente pela companhia brasileira.

[...]

Contextualizada a premissa da ocorrência de lucros no exterior, bem como procurando a essência ou substância das operações realizadas pelo Grupo Odebrecht, em detrimento à forma evidenciada a terceiros, incluído aí o Fisco Federal, além da crença de que são necessários recursos humanos, materiais e físicos para intermediação nas importações efetivadas pela Braskem S.A, intimou-se a controladora brasileira, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (20/12/18), a apresentar as Atas de Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária, de Reunião de Diretoria, Conselho de Administração e Conselho Fiscal, desde a constituição da subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman.

[...]

Ora, é ilógico supor que uma sociedade que intermedeia bilhões de dólares em operações de comércio internacional, envolvendo boa parte do globo terrestre, com ocorrência de expressivo lucro bruto, não tenha realizado reuniões ou assembleias para tomada de decisão e análise do negócio em si.

A única explicação plausível para a ausência de assembleias e reuniões com vistas à tomada de decisões na Braskem Inc. repise-se, em um negócio bilionário, é que todas as diretrizes são planejadas e executadas pela Braskem S.A, efetiva importadora dos insumos junto aos produtores e tradings, sendo certo que a subsidiária integral em epígrafe atuava com único interesse em propiciar, de forma fraudulenta e simulada, possibilidades de redução da carga tributária no Brasil.

Por essa razão, entre tantas outras elencadas no presente arrazoado, concluiu-se que de fato não houve a intermediação da Braskem Inc. nas operações de importação realizadas pela Braskem S.A, da forma como fora alardeada pelo Grupo.

[...]

4. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PELA PRÁTICA DE NEGÓCIOS FRAUDULENTOS, POIS SIMULADOS, NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS ENVOLVENDO BRASKEM S.A, BRASKEM INC., PRODUTORES E TRADINGS, E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO FATO GERADOR DOS TRIBUTOS IRPJ E CSLL, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

No triênio de 2013 a 2015, a Braskem S.A apurou seu resultado fundamentado no lucro real anual realizando pagamentos de estimativas mensais calculadas com base em balanços de redução/suspensão.

Este rédito é composto por contas representadas por receitas, despesas e custos, cujo confronto ajustado concebe o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no Brasil.

As condutas supracitadas do contribuinte apresentaram conferir direitos a pessoas diversas daquelas que de fato os possuíam, além de objetivar impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo a evitar o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

[...]

Do todo acima exposto, não restam dúvidas a esta Auditoria que a multa de ofício deve ser duplicada, de acordo com o artigo nº 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pelo artigo 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio, conseguidas por meio de operações de comércio internacional simuladas, razão pela qual desloca-se o prazo da decadência ante o disposto no artigo 150, IV, do CTN.

[...]

5. DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DA BRASKEM S.A PELA PRÁTICA CONTINUADA DE CONDUTA FRAUDULENTA, POR MEIO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS INTRAGRUPU SIMULADOS, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

Conforme relatado no item anterior e em todo trabalho fiscal, não restaram dúvidas da ocorrência de Simulação, Fraude, Sonegação e Conluio, praticadas pela Braskem S.A e Braskem Inc., no âmbito das operações intragrupo de importação de insumos, no triênio de 2013 a 2015.

A conduta dolosa se materializou na intermediação ficta da Braskem Inc. nas operações de fato realizadas pela Braskem S.A junto a produtores e tradings, cuja

consequência inicial foi a transferência de recursos brasileiros para as Ilhas Cayman.

[...]

Tal conduta, possibilitada pela simulação dos negócios jurídicos, escancarou o desejo de alterar as características da situação fática e, por conseguinte, do fato gerador, visando unicamente a redução da carga tributária da Braskem S.A, como dito alhures.

Uma vez demonstrada que a conduta fraudulenta a lei, pois simulada, foi intencional, impõe-se a qualificação da multa e, consequentemente, a responsabilização pessoal dos administradores da Braskem S.A, a teor do inciso III, do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), que assim dispõe sobre a questão:

[...]

Em face da consolidação da ocorrência da Simulação, Sonegação, Fraude e Conluio perpetrados pelos partícipes das operações de importação não realizadas de fato, sabidamente ilícitas, bem como da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, restou a essa Auditoria identificar quais agentes, com poder de gestão no negócio, infringiram intencionalmente o ordenamento jurídico, consoante relato que se segue.

[...]

Procurando identificar os administradores com poder de mando na Braskem Inc. e na Braskem S.A que interagiram para a consecução dos negócios comerciais simulados, sobretudo porque o ilícito se originou de decisões para fraudar, utilizou-se o critério da concomitância na administração de ambas as sociedades para a evidenciação dos responsáveis pessoais, a teor do artigo 135, inciso III, do CTN.

Em razão dessa sistemática, bem como dos documentos apresentados no curso do procedimento fiscal, concluiu-se que os Srs. Carlos José Fadigas de Souza, na condição de Diretor-Presidente, responsável pela condução dos demais diretores, Rui Chammas, Marcelo de Oliveira Cerqueira, Marcela Aparecida Drehmer Andrade, Mario Augusto da Silva, Mauricio Roberto de Carvalho Ferro e Gustavo Sampaio Valverde, todos gestores da Braskem S.A e membros do Conselho de Administração da Braskem Inc., com poder de mando em ambas as sociedades, foram responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário ora constituído.

Por fim, diante das infrações apontadas no presente processo, e outras autuações sofridas pela Braskem S.A, intimou-se a contribuinte a “corrigir as informações constantes da Parte “B” do LALUR e LACS respectivos, para que evidenciem corretamente os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercícios subsequentes após o resultado da presente auditoria fiscal”.

A pessoa jurídica autuada e os responsáveis tributários foram cientificados do lançamento e apresentaram Impugnações.

A Braskem S.A, por meio da Impugnação de fls. 14.604/14.708, suscitou, preliminarmente, a nulidade do lançamento por vício de competência dos agentes fiscais, na medida em que a autuação decorreria do terceiro exame do mesmo período, e teria sido realizado sem autorização do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal. Arguiu, ainda, a decadência do direito de se constituir o crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2014.

Quanto ao mérito, a Impugnante apresentou diversos fundamentos que demonstraria o papel essencial da Braskem Inc., nas operações por ela realizadas, e a dedutibilidade das variações cambiais passivas por ela incorridas, além de refutar cada um dos argumentos apontados pela autoridade fiscal para embasar a sua acusação. Apontou, ainda, inconsistência do lançamento com autuações anteriores, controladas nos processos administrativos nº 13502.722.223/2017-79 e nº 15588-720.123/2020-36. Por fim, sustentou ser indevida a qualificação da multa de ofício, uma vez que inexistente simulação; e, subsidiariamente, pugnou pelo direito à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL; pela consideração do resultado da Braskem Inc. como seu próprio resultado; e apontou incorreção na aplicação dos juros de mora, que, também, não deveriam incidir sobre a multa de ofício.

Os responsáveis Mario Augusto da Silva, Marcelo de Oliveira Cerqueira, Carlos José Fadigas de Souza Filho, Gustavo Sampaio Valverde, Marcela Aparecida Drehmer Andrade, Mauricio Roberto de Carvalho Ferro e Rui Chammas apresentaram Impugnações de teor similar (fls. 16.029/21.179), por meio das quais defenderam a necessidade de que fosse “devidamente demonstrado pelos auditores fiscais que o administrador tivesse pessoalmente agido, durante sua gestão, com excesso de poderes, infração à Lei ou estatutos”, assim haveria vício de motivação, ausência de individualização das condutas e desatendimento aos pressupostos do art. 135, inciso III, do CTN. Além disso, os responsáveis Carlos José Fadigas de Souza Filho, Marcela Aparecida Drehmer Andrade, Mauricio Roberto de Carvalho Ferro e Rui Chammas argumentaram que não seriam administradores da pessoa jurídica autuada no período a que se refere o lançamento de ofício.

Na decisão de primeira instância (fls. 21.197/21.339), apontou-se, inicialmente, que a arguição de decadência não seria questão preliminar, já que o dispositivo aplicável à contagem do prazo decadencial dependeria da análise de mérito acerca da existência de simulação.

Rejeitou-se, ainda, a preliminar de nulidade do lançamento, pois a autoridade fiscal seria competente e “a alegação de que a autuação referente a 2014 teria resultado de um terceiro exame do mesmo período não foi provada”.

Em relação ao mérito,

- (i) reconheceu-se a validade e vantagem da existência de uma *offshore* para a pessoa jurídica autuada;

- (ii) considerou-se comprovada a efetiva atuação da Braskem Inc., no comércio internacional, inclusive em negociações com empresas não vinculadas;
- (iii) validou-se o seu funcionamento sem empregados, apenas por meio de prepostos não residentes nas Ilhas Cayman;
- (iv) concluiu-se pela irrelevância do fato de a Braskem Inc. não possuir infraestrutura física e de a autuada ter sido garantidora nos “nos contratos de fornecimento de nafta firmados entre a INC e os produtores”;
- (v) entende-se presente contradição entre os argumentos utilizados na autuação tratada no presente processo e aquelas de que cuidam os processos administrativos nº 13502.722.223/2017-79 e nº 15588-720.123/2020-36;
- (vi) apontou-se que, no lançamento de ofício “a diminuição do custo do interessado não foi acompanhada pela redução proporcional no lucro disponibilizado pela INC.”.

A acusação de simulação foi considerada insustentável, devido aos seguintes fatos:

- 1 - as importações existiram e foram pagas;
- 2 - nada impede, mesmo no Brasil, que uma empresa opere sem empregados;
- 3 - nada impede, nas Ilhas Cayman, que uma empresa tenha como endereço uma caixa postal;
- 4 - o **preço praticado** pelo interessado em uma transação comercial com uma empresa vinculada, como a INC, **deve, necessariamente, ser submetido aos ajustes de “Preços de Transferência” (Tributação em Bases Universais - TBU)**, sendo certo que tais regras vigoram no Brasil desde a MP nº 478, de 2009;
- 5 - a RFB aceitou como idônea a documentação da INC, nas importações;
- 6 - a INC não é uma empresa nova, pois foi criada em 1988, estando sob controle do interessado desde 2005 (conforme o TVF, às fls. 125 e 126), de modo que tampouco é uma empresa “de prateleira”;
- 7 - não há motivo visível para simular.

Diante disso, acolheu-se a alegação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2014. Ainda assim, apontou-se que a glosa de custos naquele período deveria ser cancelada, posto que inexistente prova robusta de fraude que afastasse a aplicação das regras de Preço de Transferência.

Finalmente, exonerou-se a glosa das exclusões de variações cambiais passivas referente ao ano-calendário de 2015, na medida em que ausente prova de simulação e de interposição fraudulenta de pessoa jurídica; e devido à inexistência de ilegalidade quanto à adoção do regime de caixa para apropriação da variação cambial.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. AGENTE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é o agente competente para lavrar autos de infração, como ocorreu neste caso. Preliminar indeferida.

NULIDADE. TERCEIRO EXAME DO A-C 2014. INOCORRÊNCIA.

A emissão de três MPF para o mesmo período não prova que este foi, de fato, objeto de três fiscalizações. A alegação de que a autuação referente a 2014 teria resultado de um terceiro exame do mesmo período não foi provada. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

SIMULAÇÃO. INTERMEDIAÇÃO DE IMPORTAÇÕES POR MEIO DE CONTROLADA INTEGRAL SEDIADA EM PARAÍSO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há simulação quando resta provado que as importações existiram, foram pagas, e passaram regularmente pela Alfândega. Nada impede uma empresa de operar sem empregados, e, nas Ilhas Cayman, uma empresa pode ter uma caixa postal como endereço.

DECADÊNCIA. A-C 2014. ART. 150, § 4º, DO CTN.

No mérito, não foi provada a acusação de simulação, de modo que a contagem do prazo decadencial se inicia na data do fato gerador, razão pela qual os fatos geradores do ano-calendário de 2014 já não podiam mais ser objeto de lançamento em 28/12/2020, data da autuação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Afastada a exigência, não há que se falar em responsabilidade tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

GLOSA. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. EXCLUSÕES.

A adoção do regime de caixa para apropriação da variação cambial passiva tem amparo legal e as datas dos pagamentos podem ser as mais convenientes para o sujeito passivo, razão pela qual deve ser exonerada a tributação decorrente da glosa dessas exclusões.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Por conta da exoneração do crédito tributário, foi interposto Recurso de Ofício ao CARF.

Às fls. 21.358/21.441, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Razões ao Recurso de Ofício, sustentando a existência de simulação, o aumento de custos por meio da variação cambial, a manutenção da multa de ofício qualificada e da atribuição de responsabilidade dos administradores, com base no art. 135, inciso III, do CTN.

O processo foi, originalmente, distribuído por sorteio à Conselheira Viviani Aparecida Bacchimi, sendo que, em decorrência da sua dispensa do mandato, houve nova redistribuição por sorteio a este Relator.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Como relatado, em face da exoneração de crédito pelo acórdão recorrido, foi interposto Recurso de Ofício pelo colegiado *a quo*, conforme previsão do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O montante exonerado a título de tributo e encargos de multa importa em R\$ 769.686.106,80, de modo que superior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 15.000.000,00), de aplicação neste caso por força da Súmula CARF CARF nº 103: "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Deste modo, deve ser conhecido o referido Recurso.

2 DAS PREMISSAS PARA A ANÁLISE DO RECURSO

Conforme relatado, a acusação fiscal se refere à simulação da participação da Braskem Inc. em operações de importação realizadas diretamente pela pessoa jurídica autuada. A autoridade fiscal elencou uma série de provas indiciárias que, analisadas conjuntamente, levariam à comprovação da simulação praticada pela Braskem S.A. Neste sentido, torna-se relevante uma

breve introdução acerca do valor probatório do referido tipo de provas, que servirá como premissa para a análise que se seguirá.

A respeito do tema, Maria Rita Ferragut destaca a relevância e força probatória das provas indiciárias, deixando explícita a equiparação do seu valor em relação à prova direta:

Como já tivemos oportunidade de afirmar em trabalho de nossa autoria, a prova indiciária é prova indireta que visa a demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Pode ser ela eletrônica, documental, testemunhal etc., mas, seja como for, a consideramos espécie de prova, porque ser indiciária a qualifica e a distingue das demais.

Para que a prova indiciária exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação deles, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”.

[...]

Não há diferença substancial entre a prova direta (pericial, documental, testemunhal etc.) e a indiciária. Há apenas diferença no que tange ao nexo lógico: enquanto a prova direta relaciona-se imediatamente ao fato que se pretende demonstrar como verdadeiro, a indireta apoia-se em indícios para provar a ocorrência do fato indiciado. De qualquer forma, ambas constituem verdade suficiente do ponto de vista jurídico, e nenhuma confere certeza quanto à ocorrência fenomênica do evento descrito no fato. As duas espécies, é certo, limitam-se a transformar em linguagem competente a versão do evento, e não ele próprio, inatingível por ter se exaurido no tempo e no espaço.¹

No mesmo sentido, convém lembrar o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, no Acórdão nº 1302-006.078, de 08 de dezembro de 2021:

Em determinados casos, destaque-se, a mera subsunção dos fatos à prescrição legal não é suficiente porque, mesmo que o elemento material do antecedente não revolva maiores dificuldades conceituais, a circunstância central da querela pode não ser constatável por uma prova direta sobre o fato (ao menos via de regra). Quase sempre, tal situação pressupõe a sua demonstração, isto sim, a partir de um conjunto de elementos que, isoladamente, não tem o condão de provar a materialidade descrita abstratamente na hipótese de incidência. Em

¹ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 45-46.

linhas gerais, o que se vê normalmente em casos tais é a formação de um conjunto de provas indiciárias.

E porque, nesta hipótese, tais provas seriam suficientes para demonstrar a concretização do antecedente da norma, se os fatos abstratos por ela descritos não se encontram, de forma direta, demonstrados?

Se as premissas do juspositivismo estivessem corretas, particularmente quando nega a interrelação entre objeto e observadores, ou entre o aplicador, as partes e o direito posto, os casos cuja solução pressuponha a produção de provas indiciárias não teriam uma solução. Como defendido por Kelsen, qualquer solução adotada estaria jungida à discricionariedade do julgador que teria, para tanto, apenas que se ater ao contorno normativo abstratamente definido.

Daí porque se afirma (a fim de se fugir do decisionismo Kelseniano) que o discurso dialético é o único meio pelo qual a valoração deste tipo prova pode ser justificado, já que os contornos da própria lide permitirão verificar a suficiência destes elementos para se concluir pela materialização da situação prevista *in abstrato* no antecedente normativo. Calha trazer a colação, as ponderações propostas pelo Ministro Luiz Fux quando do julgamento da Ação Penal nº 470, cujo objeto era, precisamente, a análise da concretização de crime de lavagem de dinheiro, em que a comprovação, pela própria natureza deste tipo penal, revolve a conjunção de indícios coletados ao longo do procedimento investigativo:

Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia *quod non est in actis, non est in mundo*. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta

A força da prova indiciária é, portanto, verificada a partir do diálogo travado no curso do processo, participando, pois, de forma decisiva para a construção da norma concreta individual, a iteração, conjunta, do aplicador e das partes nesse exercício lógico-jurídico. Como destacado pelo Ministro Fux, a prova, no caso, tem uma função de persuasão e serve, nesta esteira, de suporte ao livre convencimento do julgador que, não obstante revelar um atributo da atividade judicante, ainda está vinculado ao dever de motivar as decisões.

Se o conjunto de provas indiciárias, a partir da análise dos argumentos e contra-argumentos postos no feito, permitir o desvelamento da verdade material contida na demanda, mesmo que a míngua de provas diretas da concretização do fato, a sua força deve ser reconhecida. Não se estará, então, se propondo uma solução

dentre as possíveis, mas, efetivamente, decidindo-se o caso da melhor forma possível.

A partir de tal introito, passa-se à análise do caso concreto.

3 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Antes de se examinar as matérias devolvidas a esta Turma, por meio do Recurso de Ofício, considero necessária a apreciação da preliminar de nulidade suscitada pela pessoa jurídica autuada na Impugnação, por vício quanto ao reexame de ano-calendário, sem a devida autorização das autoridades competentes.

É que, ainda que se trate de tema em relação ao qual, na decisão de primeira instância, julgou-se improcedente a Impugnação, por constituir matéria de ordem pública, que poderia ensejar o cancelamento do lançamento, dentro do controle da legalidade dos atos administrativos, cabe a sua apreciação.

Na Impugnação, a autuada suscitou a nulidade do lançamento por “vício de incompetência dos agentes fiscais”, sob a alegação de que, já tendo havido a realização de dois procedimentos de fiscalização em relação ao ano-calendário de 2014 (Mandados de Procedimento Fiscal – MPF nº 05.1.07.00-2017-00105-5 e nº 08.1.65.00-2018-00762-3), não seria possível a realização de um terceiro exame, já que isto violaria as disposições do art. 951 do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), que possui o seguinte teor:

Art. 951. Em relação ao mesmo exercício, somente é possível o segundo exame de período fiscalizado por meio de ordem escrita do Coordenador de Fiscalização, do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

A esdrúxula interpretação buscada pela Braskem S.A foi rechaçada pelos julgadores de primeira instância, devido a ausência de provas de que teriam efetivamente ocorrido três ações fiscais em relação ao mesmo ano-calendário.

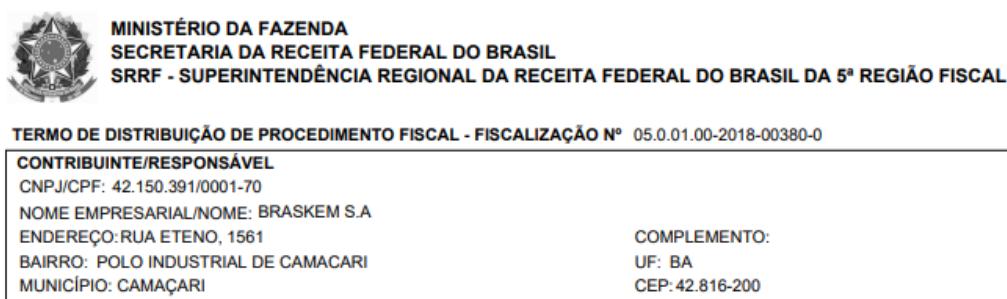
Na verdade, o exame dos documentos de fls. 14.774 e 14.775 comprovam a autorização para procedimentos fiscais que incluem, por duas vezes, o IRPJ em relação ao ano-calendário de 2014 e, apenas, uma vez a CSLL para o mesmo período. Não há maiores detalhes acerca do escopo das eventuais ações fiscais realizadas, nem dos seus desfechos. Não se sabe se há alguma relação entre elas, por exemplo, com o encerramento da primeira ação e transferência dos trabalhos para a segunda, já que os TDGFs foram emitidos por Unidades da Receita Federal distintas (o primeiro, pela Coordenação-geral de Fiscalização; o segundo, pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior de São Paulo).

Tal qual apontado na decisão de primeira instância, seriam necessários maiores detalhes para se concluir acerca da realização de duas ações fiscais em relação ao mesmo sujeito passivo.

A questão, contudo, é resolvida a partir da Súmula CARF nº 111:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

No caso sob análise, o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) que a autorizou a ação fiscal que resultou a lavratura dos autos de infração sob análise foi emitido no âmbito da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5^a Região Fiscal, conforme imagem abaixo, tendo sido, assim, atendida a disposição prevista do Regulamento do Imposto de Renda.



A menção constante do referido ato normativo a “segundo exame” deve, por óbvio, ser entendida, tal qual na Súmula acima transcrita, como “reexame”. Não há qualquer justificativa plausível para tentar se restringir à competência legal da Administração Tributária e da autoridade fiscal a, apenas, dois exames do mesmo período de apuração.

Neste ponto, com razão os julgadores de primeira instância, ao rejeitarem a arguição de nulidade do lançamento.

4 DA ACUSAÇÃO DE SIMULAÇÃO EM IMPORTAÇÕES

Como já afirmado, as infrações apontadas pela autoridade fiscal dependem da comprovação da acusação de que a pessoa jurídica Braskem Inc. foi simuladamente utilizada nas operações de importações realizadas, nos anos-calendários de 2014, pela sua controladora Braskem S.A junto a produtores e tradings.

Passa-se, portanto, à averiguação de tal acusação, por meio do cotejo entre as provas reunidas pela autoridade fiscal, provas apresentadas pelo sujeito passivo e a valoração a elas conferida na decisão de primeira instância.

4.1 DAS FUNÇÕES DA BRASKEM INC.

Os julgadores sintetizaram as funções atribuídas pela autuada à Braskem Inc., nos seguintes termos:

1 - assegurar o fornecimento contínuo da nafta, minimizando os riscos de falta de nafta no caso de eventual redução ou interrupção do fornecimento pela Petrobrás;

2 - mitigar os riscos da oscilação dos preços da nafta no mercado internacional, por meio de rapidez no fechamento da operação, sobretudo nas compras de “tradings” internacionais;

3 - permitir a revenda de excedentes de nafta para terceiros, de forma rápida e sem burocracia, tanto decorrentes dos contratos de fornecimento, quanto de aquisições efetuadas no mercado “spot”;

4 - agilizar o atendimento às muitas obrigações acessórias previstas na legislação aduaneira brasileira, viabilizando o cumprimento de prazos, que é um ponto muito fraco das “*tradings*” internacionais;

5 - importar outros insumos, como metanol e condensado, além de revender seus produtos no exterior;

6 - atuar como instrumento na gestão dos riscos cambiais, para manter níveis mínimos de passivos líquidos em dólar, formando um “*hedge*” natural (receitas e despesas em dólar).

A partir daí, assim se manifestaram as referidas autoridades julgadoras, para validar os argumentos:

Veja-se que todas essas funções foram exercidas por pessoas físicas em trabalho remoto, de modo que elas poderiam, em tese, ser exercidas pelo interessado, sendo dispensável a INC.

No entanto, possuir uma “offshore” em paraíso fiscal e respectiva conta bancária em dólares americanos, é, sem dúvida, uma vantagem para uma empresa brasileira com intensa atividade no comércio internacional, não havendo qualquer vedação legal a respeito.

De resto, o contribuinte tem todo o direito de organizar suas atividades como melhor lhe aprouver.

Argumento procedente.

Ora, não se nega ao contribuinte o direito à livre organização de suas atividades. Nem ainda, a liberdade de estabelecer pessoa jurídica distinta, em outro país, para a realização de atividades que poderia realizar diretamente.

O cerne da discussão é saber se a pessoa jurídica formalmente existente no exterior possuía efetiva existência e participação nas operações realizadas com a autuada.

Neste ponto, as alegações isoladas não constituem prova cabal da inexistência de simulação, cabendo se prosseguir na análise das provas reunidas nos autos.

4.2 DA ATUAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS DA BRASKEM S.A EM NOME DA BRASKEM INC.

Como primeiro indício da simulação envolvendo a Braskem Inc., a autoridade fiscal apontou a constatação de diversos empregados da controladora atuando em nome da subsidiária.

Na decisão de primeira instância, tal acusação, corroborada em extensa análise e profusão de provas, foi afastada do seguinte modo:

O interessado sustenta que o fato de alguns dos seus funcionários no Brasil ou no exterior atuarem em nome da INC, inclusive emitindo faturas comerciais, não é ilegal e nem anormal em grupos multinacionais.

Nesse ponto, também cabe razão ao interessado, pois há empresas que não possuem empregados, mas que operam e obtém lucros, estando, inclusive sujeitas ao pagamento de impostos.

Alega, também, que as características das “*tradings*” devem ser consideradas antes de validar os indícios sobre a falta de substância da INC. As autoridades teriam depositado peso excessivo no suporte operacional prestado pelo interessado à INC, sem considerar a existência de “*traders*” atuando em nome da INC no exterior.

Alega, ainda várias imprecisões da fiscalização, sobre empregados, como por exemplo:

1 - os “*traders*” Cristiano P. da Costa e Antônio M. Tettamanzy, que foram apontados como recebendo a última remuneração em fevereiro de 2013, eram empregados da Braskem International GmbH no período autuado, conforme o Doc. 07 e residiam em Viena, na Áustria, de onde exerciam atividades em favor da INC, como “*traders*” de nafta;

2 - o “*trader*” Nicola Rusek compunha o corpo de profissionais da Braskem GmbH, atuando em nome da INC, conforme documentos da INC enviados à fiscalização.

Eis o cerne da questão: poderia a INC funcionar, de fato, sem empregados?

A resposta é **SIM**, como mostra a jurisprudência judicial referente a fatos geradores ocorridos após a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que obriga **empresas sem empregados** a recolherem COFINS e CSLL, conforme exemplos a seguir:

[...]

Em resumo: a INC atuava apenas por meio de prepostos não residentes nas Ilhas Cayman, e que eram, de alguma forma, ligados ao interessado ou a empresas do seu grupo, sendo certo que não há qualquer ilegalidade visível nessa situação.

Argumento procedente.

Aqui, mais uma vez, cabe apontar o equívoco dos julgadores *a quo*, na apreciação da acusação fiscal.

O responsável pela constituição do crédito tributário examinou os documentos relacionados a supostos contratos de importação firmados entre a Braskem Inc. e produtores de nafta e constatou a atuação dos empregados da pessoa jurídica em nome da subsidiária.

Segue a descrição de algumas das constatações:

3.4.2. DOS CONTRATOS DE IMPORTAÇÃO FIRMADOS ENTRE A BRASKEM INC. E ALGUNS PRODUTORES DE NAFTA QUE EVIDENCIARAM A PARTICIPAÇÃO DIRETA

DE FUNCIONÁRIOS DA BRASKEM S.A NAS TRANSAÇÕES, EM DETRIMENTO À INTERMEDIAÇÃO APENAS FORMAL DA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL, SEDIADA NAS ILHAS CAYMAN, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

A Braskem S.A foi regularmente intimada, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal (20/12/18), Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (12/02/19), Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (28/03/19) e Termo de Intimação Fiscal nº 0005 (10/05/19), a apresentar Contratos de Importação de insumos (nafta e outros) envolvendo Braskem Inc. e fornecedores.

Em resposta às intimações fiscais retro, a companhia brasileira apresentou contratos firmados, formalmente, entre a Braskem Inc. e os produtores de insumos PDVSA Petróleo S.A (Venezuela), YPF S.A (Argentina) e Sonatrach Activité Commercialisation (Argélia).

Ressalta-se que, no curso do procedimento fiscal, foram apresentadas 197 (cento e noventa e sete) invoices emitidas por produtores e tradings, sendo que pelo menos 67,01% (sessenta e sete inteiros e um centésimo por cento) do total das operações realizadas envolveram as três empresas acima mencionadas, consoante demonstrativo abaixo:

[...]

A seguir demonstrar-se-á que, apesar dos contratos terem sido formalizados entre produtores e Braskem Inc., a própria Braskem S.A, através de seus empregados, atuando fictamente em nome da subsidiária integral, participava diretamente das transações realizadas, no período em comento.

[...]

3.4.2.1. DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE INSUMOS FIRMADO ENTRE A BRASKEM INC. E A PDVSA PETRÓLEO S.A QUE EVIDENCIOU A PARTICIPAÇÃO DIRETA DA BRASKEM S.A NAS TRANSAÇÕES, ATRAVÉS DA ATUAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS, EM DETRIMENTO À INTERMEDIAÇÃO APENAS FORMAL DA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL SEDIADA NAS ILHAS CAYMAN, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

[...]

O primeiro ponto de atenção a ser observado na invoice emitida pela DB Energy em favor da Braskem Inc., acima recordada, foi a identificação da Sr^a Natalia Ache Lewis, empregada vinculada a Braskem S.A, atuando em nome da subsidiária integral da companhia brasileira, sendo certo que este fato representou o primeiro dos diversos indícios que as operações de importação de nafta não ocorriam da forma como foram evidenciadas ao fisco (Produtor – Trading – Braskem Inc. – Braskem S.A).

[...]

Considerando que o Contrato de Compra e Venda deve identificar os integrantes das empresas partícipes das transações realizadas, constatou-se, na cláusula 21

do referido documento, uma referência para as notificações a Braskem Inc., relativas à consecução do comércio de nafta, nos termos do acordo formalizado, consoante excerto abaixo:

B) BRASKEM INCORPORATED LIMITED.

| NOME | DEPARTAMENTO/TÍTULO | TELEFONE | FAX | E-MAIL |
|--------------------|------------------------------------|----------------------------|----------------|-----------------------------------|
| HARDI SCHUCK | DIRETOR DE CADEIA DE ABASTECIMENTO | 55-51-34576168 | 55-51-34576003 | Hardi.schuck@braskem.com.br |
| CRISTIANO COSTA | GERENTE DE INSUMOS | 55-51-34576168 | 55-51-34576003 | cristiano.costa@braskem.com.br |
| CESAR GUERRA | CONTRATO | 0412-234403/58-212-2111201 | | cesar.guerra@braskem.com.br |
| ANTONIO TETTAMANZY | COMERCIANTE DE INSUMOS | 55-51-34576311 | 55-51-34576003 | antonio.tettamanzy@braskem.com.br |
| THANA CARVALHO | ANALISTA OPERAÇÕES SOBREESTADIA | 55-71-36325381 | 55-71-36325098 | Thana.carvalho@braskem.com.br |
| NATALIA LEWIS | ANALISTA OPERAÇÕES SOBREESTADIA | 55-51-34576108 | 55-51-34576003 | Natalia.lewis@brasekm.com.br |

Entretanto, ao examinar os dados contidos na folha de pagamento da Braskem S.A, além de informações previdenciárias obtidas no Portal CNIS, verificou-se que **todas as pessoas passíveis de notificação, em face do Contrato em epígrafe, eram seus empregados e não da Braskem Inc.**, consoante demonstrativo abaixo.

| Demonstrativo nº 08 - Empregados da Braskem S.A atuando em nome da Braskem Inc. - AC 13 a 15 | | | | | | | |
|--|----------------|-----------------|-----------------------|------------------------|-------------|------------|---------------------------------|
| Nome | CPF | NIT | Indicação de demissão | Descrição da categoria | Empresa | Admissão | Cargo |
| Hardi Luiz Shuck | 442.334.000-30 | 1.212.072.096-9 | Não | Empregado | Braskem S.A | 04/05/1987 | Responsável Apoio Negócio |
| Cristiano Pinto da Costa * | 937.618.210-34 | 1.822.166.326-9 | Não | Empregado | Braskem S.A | 23/01/2003 | Responsável Funcional - V |
| César Guera | 502.445.310-72 | 1.115.587.424-7 | Não | Empregado | Braskem S.A | 06/05/1991 | Gerente de Produção e Operações |
| Antônio Martins Tettamanzy ** | 980.002.250-34 | 1.293.154.969-1 | Não | Empregado | Braskem S.A | 15/09/2005 | Especialista - I |
| Thana Nascimento de Carvalho | 015.427.115-25 | 1.282.414.008-0 | Não | Empregado | Braskem S.A | 13/02/2006 | Analista - Pleno |
| Natalia Ache Lewis Kulczynski | 831.429.670-87 | 1.313.150.827-1 | Não | Empregado | Braskem S.A | 01/10/2008 | Coordenador - III |

Fonte: Arquivo de folha de pagamento apresentado pela Braskem S.A e Portal CNIS (César Guera)

* Última remuneração recebida em janeiro de 2013

** Última remuneração recebida em fevereiro de 2013

Em seguida à assinatura do Contrato firmado entre PDVSA e Braskem Inc. houve a formalização de Aditivo para a inclusão da Utexam Solutions Limited, trading eleita compradora alternativa nas transações realizadas, além da modificação dos empregados da compradora no contexto das notificações (Braskem Inc., de acordo com referido Contrato), consoante excerto abaixo:

B) BRASKEM INCORPORATED LIMITED.

| NOME | DEPARTAMENTO/CARGO | TELEFONE | FAX | E-MAIL |
|------------------|------------------------------------|----------------------------|----------------|----------------------------------|
| HARDI SCHUCK | DIRETOR DE CADEIA DE ABASTECIMENTO | 55-11-35769240 | 55-51-34576024 | hardi.schuck@braskeM.com |
| LEANDRO FARIELLO | GERENTE DE INSUMOS | 55-11-999551403 | 55-51-34576024 | leandro.fariello@braskeM.com |
| CESAR GUERRA | CONTRATOS | 0412-234403/58-212-2111201 | | cesar.guerra@braskeM.com |
| BRUNO MOTA | COMERCIANTE DE INSUMOS | 55-71-96228123 | 55-51-34576024 | bruno.mota@braskeM.com |
| NATALIA LEWIS | CHEFE DE OPERAÇÕES DE INSUMOS | 55-51-34576108 | 55-51-34576024 | Natalia.lewis@braskeM.com |
| BRUNO PASTORE | ANALISTA DE OPERAÇÕES | 55-51-34576195 | 55-51-34576024 | operations.feedstock@braskeM.com |
| FELIPE OLIVEIRA | ANALISTA SOBREESTADIA | 55-51-35047706 | 55-51-34576024 | Demurrage.feedstock@braskeM.com |

De maneira idêntica ao que fora registrado no Contrato original, constatou-se que todos os empregados da Braskem Inc. listados no Aditivo em epígrafe, em verdade eram vinculados a Braskem S.A, consoante demonstrativo abaixo:

| Demonstrativo nº 09 - Empregados da Braskem S.A atuando em nome da Braskem Inc. - AC 13 a 15 | | | | | | | |
|--|----------------|-----------------|-----------------------|------------------------|-------------|------------|---------------------------------|
| Nome | CPF | NIT | Indicação de demissão | Descrição da categoria | Empresa | Admissão | Cargo |
| Hardi Luiz Shuck | 442.334.000-30 | 1.212.072.096-9 | Não | Empregado | Braskem S.A | 04/05/1987 | Responsável Apoio Negócio |
| Leandro Solano Fariello* | 268.471.158-58 | 1.807.899.775-8 | Não | Empregado | Braskem S.A | 23/01/2003 | Responsável Funcional |
| César Guera | 502.445.310-72 | 1.115.587.424-7 | Não | Empregado | Braskem S.A | 06/05/1991 | Gerente de Produção e Operações |
| Bruno Moraes Mota | 012.119.155-90 | 1.293.292.208-6 | ago/16 | Empregado | Braskem S.A | 01/02/2011 | Analista - Pleno |
| Natalia Ache Lewis Kulczyński | 831.429.670-87 | 1.313.150.827-1 | Não | Empregado | Braskem S.A | 01/10/2008 | Coordenador - III |
| Bruna Dornelles Pastore | 010.972.430-52 | 2.104.475.915-3 | jul/16 | Empregado | Braskem S.A | 14/03/2014 | Analista - Junior |
| Felipe Brito de Oliveira | 031.954.085-54 | 1.413.355.027-3 | Não | Empregado | Braskem S.A | 02/08/2010 | Engenheiro - Junior |

Fonte: Arquivo de folha de pagamento apresentado pela Braskem S.A e Portal CNIS (César Guera)

* Substituindo a função exercida por Cristiano Pinto da Costa

Aduz-se que, em substância, a Braskem S.A, por meio de seus funcionários, identificados no Contrato como se fossem da subsidiária integral, participava diretamente das transações intermediadas financeiramente por tradings, eleitas comparadoras alternativas, sendo certo que a inclusão da Braskem Inc. nas operações de compra e venda de nafta respeitava apenas formalidades documentais.

Aliás, importante ressaltar a afirmação da Braskem S.A, em resposta às intimações fiscais, que a Braskem Inc. não dispunha de funcionários próprios e que suas atividades eram realizadas pelos dirigentes e por serviço de terceiros.

Após a análise do Contrato e Aditivo em epígrafe, em face da inserção dos empregados brasileiros atuando em nome da subsidiária integral, pode-se constatar que de fato era a Braskem S.A que negociava com a PDVSA, no período em epígrafe.

Prosseguindo a análise do referido Contrato de Compra e Venda de nafta, verificou-se, por parte da Braskem Inc., a assinatura do diretor Sérgio Thiesen (Sérgio Alfredo Thiesen, CPF nº 166.478.740-20) e do vice-presidente executivo da empresa Rui Chammas (Rui Chammas, CPF nº 073.912.968-64).

Abaixo, demonstrar-se-á que os dois gestores acima mencionados eram funcionários da Braskem S.A, atuando, formalmente pela Braskem Inc., objetivando conferir substância às operações efetivadas.

[...]

3.4.2.1.1. DA ATUAÇÃO DO SR. RUI CHAMMAS, FUNCIONÁRIO DA BRASKEM S.A, RESPONSÁVEL PELOS NEGÓCIOS REALIZADOS NA VENEZUELA, FORMALMENTE ALÇADO A CONDIÇÃO DE VICE-PRESIDENTE DA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2011 A 2013.

Conforme alusão anterior, sabe-se que o diretor Sérgio Thiesen (Sérgio Alfredo Thiesen, CPF nº 166.478.740-20) e o Vice-Presidente Executivo da empresa Rui Chammas (Rui Chammas, CPF nº 073.912.968-64) assinaram, como representantes da Braskem Inc., o Contrato de Compra e Venda de nafta firmado com a PDVSA Petróleo S.A, vigente entre o período de 2013 a 2015, consoante excerto do original:

[...]

Ademais, observou-se a apresentação de Aditivo ao Contrato mencionado contendo assinatura apenas do Diretor da Braskem Inc., Sr. Sérgio Alfredo Thiesen, conforme excerto do original:

[...]

No entanto, ao analisar os arquivos de folha de pagamento, referentes ao período compreendido entre 2012/20 e 2019, apresentados pela Braskem S.A em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (09/01/19) e Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (07/05/19), constatou-se que o Sr. Rui Chammas, no momento da assinatura do Contrato, em 2012, era vinculado a Braskem S.A e desempenhava a função de “Responsável Negócios – II, na condição de Diretor, sendo desligado da empresa em outubro de 2013, consoante demonstrativo abaixo:

[...]

Ressalta-se que a saída do Sr. Rui Chammas da Braskem S.A, consoante demonstrativo acima, foi confirmada indiretamente pela Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, referente ao ano-calendário 2013, na medida em que evidenciou o recebimento de rendimentos na condição de assalariado da companhia brasileira e, em seguida, da BIOSEV S.A21 (código 0561).

Neste mesmo ano, consoante informações apresentadas na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, verificou-se que o Sr. Rui Chammas recebeu rendimentos de ambas as pessoas jurídicas acima mencionadas (Braskem S.A e Biosev S.A), corroborando, ainda que indiretamente, o desligamento do gestor da companhia brasileira.

Ainda de acordo com a referida declaração da pessoa física enviada pelo Sr. Rui Chammas (proventos omitidos por não interessarem ao deslinde da questão), no

período em epígrafe, não houve recebimento de qualquer rendimento oriundo da Braskem Inc., consoante excertos abaixo:

[...]

Não se vê razoabilidade na ausência de rendimentos pagos ao vice-presidente de uma sociedade, em tese estrangeira, que negocia bilhões de dólares no comércio internacional de compra e venda de nafta.

O vínculo empregatício do Sr. Rui Chammas, além do recebimento de rendimentos oriundos apenas da Braskem S.A, no momento da assinatura do Contrato de Compra e Venda de nafta firmado com a PDVSA Petróleo S.A, bem como a ausência de pagamentos realizados pela Braskem Inc., devido à atuação na gestão da empresa estrangeira, reforçou a convicção desta Auditoria que, em verdade, os diretores da controladora brasileira eram, formalmente, alçados ao comando da subsidiária integral, apenas com o propósito de assinar documentos e conferir substância às operações efetivadas.

3.4.2.1.2. DA ATUAÇÃO DO SR. SÉRGIO ALFREDO THIESEN, FUNCIONÁRIO DA BRASKEM S.A, SUPERINTENDENTE DA AMÉRICA DO SUL NA SUCURSAL DO PERU, ASSINANDO CONTRATOS COMO SE FOSSE DIRETOR DA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2012 A 2014, PELO MENOS.

Consoante alusão anterior, viu-se que o Sr. Sérgio Alfredo Thiesen, CPF nº 166.478.740-20, assinou, na condição de diretor da Braskem Inc., Contrato de Compra e Venda de nafta firmado com a PDVSA Petróleo S.A, a viger entre o período de 2013 e 2015, e Aditivo contratual, a viger entre o período de 01 de dezembro de 2014 e 31 de dezembro de 2015.

[...]

Contudo, em pesquisa previdenciária realizada (Portal CNIS), constatou-se que o Sr. Sérgio mantinha vínculo como empregado da Braskem S.A, CNPJ nº 42.150.391/0035-10, desde março de 1995, cuja rescisão se deu apenas em 2017, consoante recorte abaixo:

[...]

Ademais, a própria Braskem S.A, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (17/09/19) e complemento exibido em 26 de setembro de 2019, reconheceu que o Sr. Sérgio Alfredo Thiesen representava a companhia brasileira, com a função de diretor superintendente da América do Sul, na Sucursal situada no Peru, no período da assinatura do Contrato e Aditivo, consoante excertos abaixo:

[...]

Registra-se que a Braskem S.A, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0007 (17/06/19), afirmou que no fim de 2012 ou início de 2013, a Braskem Inc. era dirigida pelos Srs. Rui Chammas, Marcela Aparecida Drehmer Andrade e Maurício Roberto de Carvalho Ferro, todos gestores da companhia brasileira, consoante excerto abaixo:

[...]

Então, pode-se concluir que o Sr. Sérgio Alfredo Thiesen, diretor da Braskem S.A atuando no Peru, por meio de uma sucursal da companhia brasileira, assinou, apesar da ausência de qualquer vínculo com a subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman, Contrato de Compra e Venda de nafta firmado entre a Braskem Inc. e a PDVSA, produtor da matéria-prima localizado na Venezuela, comprovando peremptoriamente a confusão patrimonial ocorrida nas operações em epígrafe.

Diante do exposto, não restam quaisquer dúvidas a esta Auditoria que os diretores acima mencionados (Rui Chammas e Sérgio Alfredo Thiesen), integravam o quadro executivo da Braskem S.A e não da Braskem Inc. como fez parecer o Contrato comercial exibido.

Ao avaliar o conjunto de documentos apresentados no curso da investigação fiscal, relativamente aos dirigentes, em tese da Braskem Inc., e sua participação nas transações comerciais da empresa, conclui-se que todos estavam vinculados a Braskem S.A, fato que só reforça o entendimento de que a subsidiária no exterior atuava, formalmente, nas operações de importação de insumos visando apenas a geração de variação cambial e elevação dos custos por aqui registrados, cuja consequência foi a redução drástica da carga tributária da controladora brasileira.

3.4.2.2. DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE INSUMOS FIRMADO ENTRE A BRASKEM INC. E A SONATRACH ACTIVITÉ COMMERCIALISATION QUE EVIDENCIOU A PARTICIPAÇÃO DIRETA DA BRASKEM S.A NAS TRANSAÇÕES, ATRAVÉS DA ATUAÇÃO DE SEUS PRÓPRIOS EMPREGADOS E DA BRASKEM INTERNATIONAL GMBH, EM DETRIMENTO À INTERMEDIAÇÃO APENAS FORMAL DA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL, SEDIADA NAS ILHAS CAYMAN, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

[...]

O primeiro Contrato de Compra e Venda de nafta, assinado apenas por representante da vendedora, foi celebrado entre a Sonatrach e a Braskem S.A (apresentado em procedimento fiscal anterior, conforme descrição de nota de rodapé nº 25), em 13 de dezembro de 2012, e passou a viger no ano-calendário 2013, sendo enviado a companhia brasileira aos cuidados dos Srs. Cristiano Pinto da Costa e Antônio Martins Tettamanzy, consoante excerto abaixo:

[...]

Ao analisar os arquivos de folha de pagamento apresentados pela Braskem S.A, verificou-se que os Srs. Cristiano Pinto da Costa e Antônio Martins Tettamanzy eram empregados da companhia brasileira, na data da celebração do referido Contrato, conforme demonstrativo abaixo:

[...]

No dia 02 de maio de 2013, houve uma alteração contratual para admitir a Braskem Inc. na condição de compradora de nafta, em substituição a Braskem S.A, no restante do ano em comento.

O referido Instrumento de alteração contratual também não foi assinado por representantes da Braskem Inc., mas, de igual forma, fora enviado aos cuidados dos mesmos empregados ainda vinculados a Braskem S.A, conforme informações previdenciárias abaixo detalhadas (rendimentos omitidos):

[...]

Então, preliminarmente, pode-se constatar que mesmo a Braskem Inc. tendo assumido formalmente a condição de compradora de nafta junto a Sonatrach, foram os empregados da Braskem S.A que integraram as negociações para a formalização do referido contrato comercial, no período de 2013.

Esta constatação inicial de que os empregados da Braskem S.A negociaram os termos contratuais junto a Sonatrach, no período de 2013, não se coaduna com os esclarecimentos prestados pela companhia brasileira, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (06/06/19), no sentido de que a Braskem Inc., trading sem funcionários próprios, se utilizava de prestadores de serviços terceirizados e seus dirigentes para realizar seu mister.

[...]

Por fim, apesar das cópias dos contratos de distribuição de nafta, vigentes entre os anos de 2014 e 2015, exibidas a esta Auditoria, não estarem assinadas por dirigentes da Braskem Inc., verificou-se que os documentos foram enviados aos cuidados dos Srs. Cristiano Pinto da Costa, Nikola Rusek e Antônio Tettamanzy, conforme recortes do original abaixo:

[...]

Em resposta a intimação fiscal retro (06/06/19), a Braskem S.A assegurou que as atividades da Braskem Inc. eram desenvolvidas por prestadores de serviços terceirizados e por seus dirigentes, consoante excerto abaixo:

[...]

A afirmação da utilização de terceiros nas atividades da Braskem Inc. remete a atuação do escritório de advocacia internacional Maples and Calder, mais detalhada em tópicos posteriores, que nada tem a ver com as operações de importação de insumos aqui analisadas.

Posteriormente, a Braskem S.A foi devidamente intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (08/08/19), a informar quais ações, no âmbito das operações de importação de insumos, seus dirigentes realizavam.

Em resposta a intimação fiscal retro (15/08/19), a Braskem S.A informou que os dirigentes da Braskem Inc. atuavam na gestão da empresa, em consonância com o Estatuto Social, cuja comprovação se daria por meio de assinaturas de contratos

de aquisição de insumos, tal qual o documento celebrado junto a Sonatrach Activité Commercialisation, consoante excerto abaixo:

[...]

Ante ao breve exposto, era de se imaginar que os Srs. Cristiano Pinto da Costa, Nikola Rusek e Antônio Martins Tettamanzy, atuavam como dirigentes da Braskem Inc. nas transações envolvendo a Sonatrach Activité Commercialisation, no biênio 2014 e 2015.

No entanto, a própria Braskem S.A, em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 0009 e 0012, apresentadas nos dias 17/09/19 e 26/09/19, respectivamente, mesmo sem a exibição de qualquer comprovação documental, afirmou que os referidos Contratos comerciais, sequer assinados ou científicos dos dirigentes diretos da Braskem Inc., eram enviados aos Traders (comerciantes, na tradução livre) vinculados a Braskem International GmbH, outra subsidiária integral da companhia brasileira situada na Áustria, consoante excertos abaixo:

[...]

Concatenando as informações obtidas no curso do procedimento fiscal, pode-se constatar que a Braskem S.A afirmou que os dirigentes da Braskem Inc. teriam assinado os Contratos celebrados formalmente junto a Sonatrach, no período de 2013 a 2015.

No entanto, foi possível constatar que o Sr. Cristiano Pinto da Costa, segundo informações previdenciárias, acima recordadas, manteve vínculo com a Braskem S.A entre o período de janeiro de 2012 e maio de 2014, sendo certo que as transações para celebração dos Contratos de Compra e Venda de nafta, no período de 2013 (13/12/12 e 05/05/13) e 2014 (04/12/13), perpassaram pela participação do referido empregado da companhia brasileira.

Ademais, pode-se verificar que o Sr. Nikola Rusek, não identificado como cidadão brasileiro, estaria vinculado, segundo informações prestadas pela Braskem S.A, a Braskem International GmbH, subsidiária integral da companhia brasileira situada na Áustria.

Outrossim, observou-se que o Sr. Antônio Martins Tettamanzi, comerciante, também vinculado a Braskem International GmbH, segundo esclarecimentos escritos apresentados pela Braskem S.A, participou da celebração do Contrato de Compra e Venda de nafta envolvendo a Sonatrach, sendo certo que não integrava a gestão da Braskem Inc. no ano-calendário 2015.

Pode-se concluir, então, que diferentemente do que fora afirmado pela Braskem S.A em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (15/08/19), acima recordada, os dirigentes da Braskem Inc. não assinaram o Contrato de compra e venda de nafta, vigente em 2014 e 2015, firmado com a Sonatrach Activité Commercialisation.

Em verdade, funcionários vinculados a Braskem S.A ou a Braskem International GmbH, participaram de alguma forma das negociações para a celebração do referido Contrato como se fossem dirigentes da Braskem Inc., visando exclusivamente à validação da subsidiária integral com partície real das operações de importação de insumos realizadas de fato pela controladora brasileira, no período em comento.

Procurando entender todo esse contexto desconexo, sobretudo pela falta de atuação de dirigentes da Braskem Inc. nas atividades essenciais ao seu funcionamento, intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0013 (26/09/19), a apresentar os documentos que demonstrassem as negociações envolvendo a assinatura do Contrato de Compra e Venda de nafta celebrado junto a Sonatrach, consoante excertos abaixo:

[...]

Em resposta a intimação fiscal (03/10/19), a Braskem S.A esclareceu que não identificou os referidos documentos relativos às tratativas realizadas, mas que as negociações estariam consubstanciadas nos Contratos, Invoices, além dos conhecimentos de embarques correlatos apresentados, consoante excerto abaixo:

[...]

Ante a todo o exposto, tornou-se factível afirmar que a Braskem Inc. participou das operações de importação de insumos efetivadas pela Braskem S.A junto aos produtores e tradings, no período de 2013 a 2015, apenas para cumprir as formalidades legais requeridas, visando à redução da carga tributária da controladora brasileira através de aumento intragrupo da variação cambial e custos do produto, consoante detalhamento a seguir realizado.

3.4.2.3. DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE INSUMOS FIRMADO ENTRE A BRASKEM INC. E A YPF S.A QUE EVIDENCIOU A PARTICIPAÇÃO DIRETA DA BRASKEM S.A NAS TRANSAÇÕES COMERCIAIS, ATRAVÉS DE SEUS EMPREGADOS, EM DETRIMENTO À INTERMEDIAÇÃO APENAS FORMAL DA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL, SEDIADA NAS ILHAS CAYMAN, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

[...]

Um novo ponto de atenção foi verificado no item 23, do Contrato de Compra e Venda, que discriminou os contatos comerciais do comprador, todos empregados da Braskem S.A, em casos de notificações acerca das negociações de nafta.

[...]

Além das notificações efetuadas pela YPF S.A serem endereçadas a funcionários da Braskem S.A, havia no Contrato cláusula identificando expressamente a controladora brasileira, e não a Braskem Inc., como fez crer o fluxo das Invoices, na condição de compradora da nafta, consoante excerto abaixo:

[...]

Ressalta-se que a Braskem S.A, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (06/06/19), afirmou que prestadores de serviços terceirizados ou os próprios dirigentes da Braskem Inc. atuavam nas atividades realizadas, em face da ausência de funcionários vinculados, contudo, não é isso que se pode constatar.

Eis uma ressalva importante, a exportação da matéria-prima era realizada formalmente do produtor YPF S.A para a Braskem Inc., no entanto todos os empregados da Braskem S.A é que respondiam pelas operações.

Aduz-se que, em substância, a Braskem S.A, por meio de seus funcionários, identificados no Contrato como se fossem da subsidiária integral, participava diretamente das transações intermediadas financeiramente por tradings, eleitas comparadoras alternativas, sendo certo que a inclusão da Braskem Inc. nas operações de compra e venda de nafta respeitava apenas formalidades documentais.

[...]

Ao analisar mais profundamente todas as Invoices emitidas pela Braskem Inc. em favor da Braskem S.A, oriundas da intermediação nas exportações da YPF S.A, verificou-se que as empregadas da companhia brasileira (no caso concreto a Srª Natália Ache Lewis e Susana Schuller) assinavam os documentos agindo como se fossem vinculadas à subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman.

Mesmo com a celebração formal dos Contratos envolvendo Braskem Inc. e produtores, verificou-se que todo o processo de compra e venda da nafta era realizado por empregados da Braskem S.A reforçando o entendimento desta Auditoria que a subsidiária integral não atuou de fato nas transações comerciais de nafta, no período em comento.

Concluiu-se, então, a partir da análise do Contrato de Compra e Venda de nafta e das Invoices e conhecimentos de embarque correlatos, que a Braskem S.A importou insumos essenciais ao processo produtivo junto a YPF S.A, mas interpôs fictamente nas transações sua subsidiária integral Braskem Inc., sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, visando à redução da carga tributária no Brasil, por meio da dedução com variação cambial intragrupo e elevação do custo dos produtos vendidos, conforme será detalhado ao longo do presente arrazoado.

E a autoridade prossegue, em longa análise acerca da constatação de que empregados da Braskem S.A eram os efetivos partícipes nas operações realizadas, supostamente, pela Braskem Inc.

Destaca-se a questão da ausência de comunicações relativas à concretização da intermediação da Braskem Inc. nas operações de importações realizadas pela autuada. A autoridade fiscal expõe a contradição entre tal fato e a comprovação das tratativas posteriores, quando a Braskem Inc. teria sido substituída pela Braskem Netherlands B.V.:

3.4.3. DA AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÕES (E-MAILS, FAXES, MEMORANDOS, ENTRE OUTROS) PARA CONCRETIZAR A INTERMEDIAÇÃO FICTAMENTE

REALIZADA PELA BRASKEM INC., NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS EFETIVADAS DE FATO PELA BRASKEM S.A JUNTO A FORNECEDORES E TRADINGS, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

[...]

Uma vez ausentes, seja nos contratos ou invoices inicialmente analisados, quaisquer indícios da efetiva participação da Braskem Inc. nas operações que afirmava ao mercado intermediar, bem como buscando entender totalmente as interações envolvendo-a no processo de importações realizadas pela companhia brasileira, no período em comento, intimou-se o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (30/05/19), a apresentar cópia das comunicações escritas abrangendo, além de si, sua subsidiária integral, exportadores e tradings, referentes às aquisições de insumos, traduzindo as negociações firmadas para a concretização das transações, inclusive os aspectos logísticos.

Em resposta a intimação fiscal retro (06/06/19), a Braskem S.A, genericamente, esclareceu que a relação contratual entre a Braskem Inc. e os fornecedores encontrava-se formalizada a cada emissão de invoice, consoante excerto abaixo:

[...]

Ora, é improvável que a Braskem Inc., na função de intermediadora de operações de compra e venda de nafta e outros insumos, não tenha realizado qualquer negociação para a aquisição bilionária das matérias-primas com os produtores/tradings.

Ao invés de simplesmente apresentar a comprovação da efetiva intermediação da Braskem Inc. nas operações de importação de insumos realizadas, a Braskem S.A, obrigada a prestar os referidos esclarecimentos, a teor da vigência das regras da Tributação em Bases Universais – TBU, optou por se albergar em silogismos jurídicos.

Em face da incompletude dos esclarecimentos apresentados, acerca da efetiva participação da Braskem Inc. nas operações de comércio internacional, questão de vital importância para esta Auditoria, intimou-se a companhia brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (08/08/19), a informar como a subsidiária integral negociava com os intervenientes das transações.

Em resposta à referida intimação fiscal (15/08/19), a Braskem S.A esclareceu que a Braskem Inc. contava com o apoio de *Traders* internacionais que negociavam primordialmente por telefone, consoante excerto abaixo:

[...]

Pode-se constatar que, diferentemente do que fora afirmado pela Braskem S.A, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (06/06/19), na ausência de funcionários da Braskem Inc., eram os *Traders* e não mais os próprios dirigentes da aludida subsidiária ou prestadores de serviços terceirizados que a apoiavam para consecução dos objetivos comerciais.

DOCUMENTO VALIDADO

Uma vez evidenciada a figura dos *Traders* atuando no apoio a Braskem Inc., intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0012 (19/09/19), a identificá-los e correlacioná-los com a empresa que mantinham vínculo.

Entre os dias 17 (TIF 0009) e 26 (TIF 0012) de setembro de 2019, a Braskem S.A informou, sem qualquer comprovação documental, que os *Traders*, Antônio Tettamanzy, Cristiano Costa (ambos vinculados a Braskem S.A) e Nikola Rusek, eram funcionários vinculados a Braskem International GmbH, situada na Áustria, outra subsidiária integral da companhia brasileira, no triênio 2013 a 2015, consoante excertos.

[...]

Foi possível verificar, então, que os *Traders* sequer estavam vinculados a Braskem Inc., no período em comento.

[...]

Concluiu-se que, *a priori*, em face da ausência efetiva de participação da Braskem Inc. nas operações de importação realizadas pela Braskem S.A, no período em epígrafe, não há, como de fato não foram apresentadas, comunicações envolvendo os partícipes do negócio comprovando a efetiva intermediação da subsidiária integral, sediada nas Ilhas Cayman.

Tentando aprofundar um pouco mais em uma questão de tamanha relevância para a determinação da efetiva intermediação da Braskem Inc. nas operações de importação da Braskem Inc., intimou-se a companhia brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0020 (11/05/2020), a apresentar cópia das comunicações escritas envolvendo, além de si, a Braskem Netherlands B.V., sua subsidiária integral sediada na Holanda, referentes às transações ocorridas no comércio internacional, que traduzissem as negociações firmadas para a concretização dos negócios, inclusive os aspectos logísticos.

Cumpre esclarecer que desde o ano de 2015, a Braskem Netherlands B.V. substituiu gradativamente a Braskem Inc. nas operações de intermediação de compra e venda de insumos realizadas pela Braskem S.A, consoante excerto do relatório anual publicado pela subsidiária integral holandesa:

[...]

Uma vez evidenciada a intermediação da Braskem Netherlands B.V., em substituição a Braskem Inc., nas operações de compra venda realizadas pela Braskem S.A, verificou-se que, após pouco mais de 50 (cinquenta) dias da intimação, em um período de crise sanitária, a companhia brasileira apresentou comunicações envolvendo prepostos da subsidiária holandesa e Sonatrach (documentos originais em Inglês), demonstrando, ainda que superficialmente, a efetiva participação nas transações comerciais, conforme excerto abaixo:

[...]

De maneira diametralmente oposta, apesar de intimada desde maio de 2019, a Braskem S.A nada apresentou acerca da participação efetiva, além da simples emissão de Invoices, da Braskem Inc. no processo de importações realizadas, no período de 2013 a 2015.

Pelo contrário, foi possível constatar que a própria Braskem S.A, seja em contratos celebrados ou nas Invoices emitidas, através de seus funcionários, realizava as atividades adstritas a Braskem Inc., configurando a simulação nas operações comerciais intragrupo.

Registra-se que, pelo fato da Braskem Inc., no triênio 2013 a 2015, estar sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, local onde não havia Acordos ou Convenções para troca de informações entre as Administrações Tributárias, apenas a Braskem S.A, obrigada legalmente a prestar esclarecimentos acerca das atividades comerciais de suas controladas, poderia comprovar a efetiva intermediação da subsidiária integral nas suas aquisições de insumos no exterior.

Houve a comprovação de que os Srs. Cristiano P da Costa, Antônio M. Tettamanzy e Rui Chammas teriam se desvinculado da Braskem S.A, antes dos fatos geradores que embasaram o lançamento de ofício sob exame. Não obstante, como os contratos analisados, que deram suporte a operações realizadas nos anos de 2014 e 2015, foram firmados anteriormente, a participação dos referidos empregados nos contratos continua servindo como indício da inexistência efetiva da Braskem Inc., ou, ao menos, da ausência de sua efetiva participação nas operações de importação.

O relevante, ademais, é que a quantidade e contundência dos elementos de prova colhidos pela autoridade fiscal evidenciam importante indício no sentido de que, as atuações realizadas em nome da Braskem Inc. eram, de fato, realizadas por empregados da Braskem S.A, ou de outras empresas do grupo econômico.

A Braskem S.A, na sua Impugnação se limita a afirmar que:

De início, não existe regra vedando a terceirização do exercício dessa atividade, de modo que é regular a atuação de uma trading através de seus dirigentes, com apoio de serviços prestados por terceiros, o que, como veremos, é justamente o caso dos autos. Não há necessidade de mão de obra significativa para o exercício da atividade de *trading*, tampouco de estrutura operacional complexa.

O fato de alguns funcionários da Braskem prestarem apoio financeiro ou operacional local à INC, inclusive no preenchimento de faturas comerciais, não tem nada de anormal, sendo corriqueiro, em grupos multinacionais, o exercício de atividades de suporte administrativo entre eles. Definitivamente, não é o apoio operacional de funcionários da Braskem no Brasil, bem como de funcionários no exterior, sejam expatriados ou lá diretamente contratados, que fragiliza a importância da INC e o papel que ela desenvolveu por anos na importação de nafta, já que, com pessoal próprio ou terceirizado, ela inequivocamente exerceu a atividade de *trading* no mercado internacional.

Ora, a exigência não é a de que a Braskem Inc. possua empregados, mas sim que tenha atuação/existência efetiva, não sendo uma mera “casca” para a atuação da Braskem S.A, por meio dos empregados desta última ou de outras empresas do grupo. As provas colhidas não apontam para mero “apoio operacional de funcionários da Braskem no Brasil”, mas de atuação exclusiva destes, sem que a autuado afaste tal fato com a indicação das outras pessoas que seriam os efetivos responsáveis pelas operações.

A única comprovação apresentada pela autuada diz respeito a aditivos a contratos de trabalho dos empregados Antônio Martins Tettamanzy e Cristiano Pinto da Costa, por meio dos quais os referidos empregados são cedidos à pessoa jurídica Braskem International GmbH – Áustria, “pelo prazo de 3 (três) anos, renováveis por mais 1 (um)” (fls. 14.868/14.871); e do empregado César Guerra, por meio do qual há a cessão do empregado em questão à Braskem S.A – Sucursal Venezuela “pelo prazo de 3 (três) anos, renováveis por mais 3 (três)” (fls. 14.873/14.874).

Além disso, apresenta-se Termo de Expatriação do empregado Sérgio A. Thiesen, para o Peru, mas referente ao período de 2010 a 2013 (fls. 14.876/14.878).

Por fim, foi apresentada tradução juramentada de mensagens eletrônicas trocadas entre os Srs. Antônio Martins Tettamanzy e Cristiano Pinto da Costa com fornecedores, referente a aquisições e vendas por parte da Braskem Inc., em 2014 e 2015 (fls. 14.880/14.890). Em vários desses documentos, contudo, os referidos empregados se identificam como pertencendo à Braskem International GmbH, na Áustria, o que se coaduna com os fatos já apurados ao longo do procedimento fiscal.

Estes últimos elementos de prova revelam, de uma parte, a inclusão formal da Braskem Inc. em operações, mas, por outro lado, servem para corroborar o indício da atuação da referida pessoa jurídica por meio de empregados de outras companhias integrantes do grupo econômico, sem que tenha existência efetiva. Relevante, neste ponto, a afirmação da própria autuada, na Impugnação apresentada:

Como se vê, a INC exerceu atividade comercial relevante através de *traders* residentes no exterior, vinculados à Braskem International GmbH, ou a sucursais situadas em países da América Latina, como a Venezuela e o Peru.

Tal fato, inclusive, já havia sido apreciado pela autoridade fiscal, conforme excertos do TVF acima transcritos.

A Impugnante tenta, então, alegar que, caso não se reconhecesse que os lucros das referidas operações seriam da Braskem Inc. seria possível, no máximo, atribui-los à Braskem International GmbH. Na autuação, contudo, não houve a consideração de lucros da Braskem Inc. na autuada, mas glosa de custos desta última, devido a se considerá-los inexistentes, posto que a atuação da Braskem Inc. teria sido mera simulação.

Cabe, portanto, prosseguir na análise das demais provas e acusações fiscais, tendo em mente o valor probatório dos elementos acima abordados.

4.3 DAS OPERAÇÕES “BACK TO BACK”

Em um segundo momento, na decisão de primeira instância, a divergência entre a forma acordada e a materialidade realizada nas operações de importação é validade, a partir dos seguintes argumentos:

O interessado alega que é infundada a acusação da fiscalização a respeito das operações triangulares praticadas pela INC, sem trânsito físico das mercadorias, conhecidas como *“back to back”*, pois são reconhecidas pela RFB, estando definidas no art. 37, § 1º, da IN RFB nº 1.312/2012.

Essas operações envolvem três partes, por vezes situadas em países distintos, que realizam entre si operações de compra e venda em que o fluxo comercial é distinto do fluxo físico, que é racionalizado, visando reduzir custo logístico (transporte e custos portuários) e tributário.

Assim, é forçoso concluir que o fato da INC não possuir infra-estrutura física é irrelevante para tirar qualquer conclusão a respeito das operações da INC.

Argumento procedente.

É necessário, inicialmente, verificar-se o teor do dispositivo normativo invocado:

DAS OPERAÇÕES BACK TO BACK

Art. 37. Estão sujeitas à aplicação da legislação de preços de transferência as operações back to back, quando ocorrer:

I - aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior; ou

II - aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.

§ 1º Para fins do disposto no caput, as operações back to back são aquelas em que a compra e a venda dos produtos ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem ou saiam do Brasil. O produto é comprado de um país no exterior e vendido a terceiro país, sem o trânsito da mercadoria em território brasileiro.

§ 2º Deverá ser demonstrado que a margem de lucro de toda a transação, praticada entre vinculadas, é consistente com a margem praticada em operações realizadas com pessoas jurídicas independentes.

§ 3º Deverão ser apurados 2 (dois) preços parâmetros referentes a operação de compra e a operação de venda, observando-se as restrições legais quanto ao uso de cada método de apuração.

O que ficou evidenciado na acusação fiscal, contudo, está muito distante da configuração de operações back to back, nas quais a Braskem Inc. seria a adquirente do produtor

estrangeiro e vendedora à Braskem S.A e as mercadorias não transitariam pelas Ilhas Cayman, dirigindo-se diretamente para o Brasil.

A autoridade fiscal comprovou, robustamente, que as operações não contaram com a participação efetiva da Braskem Inc., e que a sua inserção formal, por meio da emissão de *invoices*, destinou-se, apenas, à elevação do custo da Braskem S.A. Confira-se o relato fiscal:

3.4.4. DA FALTA DE PESSOAL E ESTRUTURA FÍSICA DA BRASKEM INC. PARA EFETIVAÇÃO DA INTERMEDIAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO EFETIVAMENTE REALIZADAS PELA BRASKEM S.A JUNTO AOS PRODUTORES E TRADINGS, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

Conforme narrativa anterior, sabe-se que a Braskem S.A, apesar de regularmente intimada, não apresentou Contratos de Compra e Venda de nafta e outros insumos celebrados junto a Braskem Inc., alegando que as *Invoices* emitidas reproduziriam as negociações realizadas, no triênio em epígrafe.

No entanto, consoante avaliação preliminar, mais detalhada em tópicos posteriores do presente arrazoado, percebeu-se que as referidas *Invoices* intragrupo eram assinadas por funcionários brasileiros da Braskem S.A agindo como se fossem da Braskem Inc., subsidiária integral sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman.

Ademais, verificou-se que os Contratos de Compra e Venda de nafta e outros insumos, apesar de terem sido celebrados formalmente entre os produtores (PDVSA, YPF S.A e Sonatrach) e a Braskem Inc., eram assinados por empregados da Braskem S.A ou a eles se referiam nas negociações realizadas.

Outrossim, observou-se que a Braskem S.A, a despeito da obrigação legal, não exibiu quaisquer comunicações envolvendo a Braskem Inc. que pudessem comprovar sua efetiva intermediação nas operações de importação de insumos efetivas pela controladora brasileira.

Traçando um paralelo bem superficial, pode-se constatar que a Braskem S.A, devidamente intimada, apresentou diversas comunicações envolvendo a Braskem Netherlands B.V., sua subsidiária integral sediada na Holanda, trading substituta da Braskem Inc. na intermediação das operações de importação de insumos realizada pela companhia brasileira, e os produtores, além dos demais partícipes das transações de comércio internacional.

Até este ponto da auditoria não havia sequer um indício, salvo a emissão formal de *Invoices*, da participação da Braskem Inc. nos negócios realizados pela Braskem S.A junto a produtores e tradings, no triênio 2013 a 2015.

Nesse contexto, no entendimento desta Auditoria, seria importante que a Braskem S.A conseguisse demonstrar a efetiva participação da Braskem Inc.

nas operações de importação realizadas, prestando esclarecimentos quanto ao envolvimento direto de empregados vinculados à subsidiária integral nas atividades comerciais próprias, além da estrutura física utilizada para obtenção

dos fins desejados, quais sejam, a revenda de mercadorias adquiridas dos produtores ou tradings para sua controladora, bem como acesso a novos mercados, entre outros, no período de 2013 a 2015.

3.4.4.1. DA FALTA DE PESSOAL PARA EFETIVAÇÃO DAS IMPORTAÇÕES FORMALMENTE INTERMEDIADAS PELA BRASKEM INC., MAS DE FATO CONCRETIZADAS PELA BRASKEM S.A, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

[...]

Abaixo, demonstrar-se-á que a própria Braskem S.A, por meio de seus funcionários, negociava a compra de insumos com os produtores e as tradings, razão pela qual concluiu-se que a Braskem Inc. de fato não intermediou as operações de importação aqui analisadas, sendo certo que foi inserida nas transações visando à redução da carga tributária da controladora brasileira, por meio da variação cambial intragrupo e aumento de custos dos produtos, no período de 2013 a 2015.

3.4.4.1.1. DA AUSÊNCIA DE PRESTADORES DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS ENVOLVENDO BRASKEM S.A, PRODUTORES E TRADINGS, MAS, FICTAMENTE INTERMEDIADAS PELA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

Consoante alusão prévia, observou-se afirmação da Braskem S.A que a Braskem Inc. não dispunha de empregados vinculados, mas suas atividades eram realizadas por prestadores de serviços terceirizados e por seus dirigentes.

Nesse contexto, e em complemento as informações prestadas em atenção ao Termo de Reintimação Fiscal nº 0001, acima descritas, verificou-se que a Braskem S.A, no bojo da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (06/06/19), trouxe como exemplo de serviços prestados por terceiros a atuação do escritório de advocacia internacional Maples and Calder, consoante excertos abaixo:

[...]

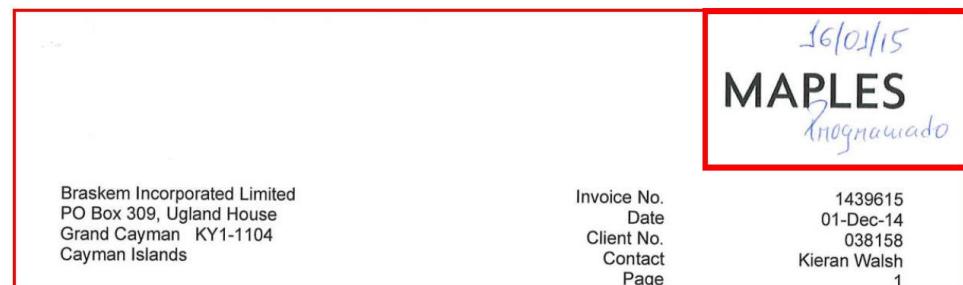
Buscando corroborar sua narrativa, também apresentou a esta auditoria, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (06/06/19), 4 (quatro) Invoices emitidas pelo referido escritório de advocacia, de valores muito baixos (cerca de U\$ 3.000,00), relativas a registro de documentos, apostilas, entre outros serviços administrativos (como uma espécie de serviços cartoriais no Brasil), em nada coincidentes com as operações bilionárias realizadas, no papel, pela Braskem Inc., consoante excerto exemplificativo:

[...]

Após confrontação entre os arrazoados produzidos pela Braskem S.A, em resposta às intimações fiscais, e os documentos apresentados, tais quais a Invoice acima recordada, restou límpido e cristalino a esta auditoria que o escritório Maples and Calder, ou qualquer outro terceiro, não participou ou apoiou diretamente o Grupo

Braskem (Braskem S.A, de fato, ou Braskem Inc., formalmente) nas operações de importação de insumos aqui analisadas.

Aliás, o fato que chamou a atenção desta auditoria foi a anotação realizada, na língua portuguesa, no corpo da Invoice emitida pelo escritório *Maples and Calder*, acima recortada, em favor da Braskem Inc. objetivando a liquidação dos serviços prestados, consoante destaque:



Essa indicação de caneta, em português, representa mais um elemento que aproxima a Braskem S.A das transações, ainda que administrativas, realizadas pela Braskem Inc. no bojo de sua atuação, apenas formal, nas operações de importação de insumos de fato concretizadas pela controladora brasileira.

Uma vez consubstanciada a falta de qualquer participação da Maples and Calder ou de qualquer outro terceiro nas transações comerciais ocorridas, no período de 2013 a 2015, restou a esta auditoria avaliar a atuação dos dirigentes da Braskem Inc. no contexto das referidas operações de importação de insumos.

3.4.4.1.2. DA ATUAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS VINCULADOS A BRASKEM S.A NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS ENVOLVENDO PRODUTORES E TRADINGS, MAS, FICTAMENTE INTERMEDIADAS PELA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

Conforme menção anterior (resposta ao TIF 0006 - 06/06/19), sabe-se que a Braskem Inc. não dispunha de funcionários vinculados para realização das atividades comerciais que alegava intermediar, mas, segundo informações prestadas, seus dirigentes supriam essa falta atuando em favor da sociedade, no triênio 2013 a 2015.

Sobre este tema, a Braskem S.A foi devidamente intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (15/08/19), a informar, com documentação de suporte, quais ações tinham sido realizadas pelos dirigentes da Braskem Inc., no âmbito das operações de importação de insumos efetivadas pela companhia brasileira.

Em resposta a intimação fiscal retro (15/08/19), a Braskem S.A informou, genericamente, que os dirigentes da Braskem Inc. atuavam na gestão da empresa, cuja comprovação poderia ser atestada através de assinaturas de contratos de fornecimento de nafta celebrados com a PDVSA Petróleo S.A (apresentados em resposta ao TRIF 0001 – 28/03/19), consoante excerto abaixo:

No entanto, ao analisar mais profundamente o referido Contrato e Aditivo, celebrados entre a Braskem Inc. e a PDVSA, verificou-se que todas as negociações foram realizadas por funcionários vinculados a Braskem S.A.

[...]

Ao avaliar o conjunto de documentos apresentados no curso da investigação fiscal, relativamente aos dirigentes, em tese da Braskem Inc., e sua participação nas transações comerciais da empresa, concluiu-se que todos estavam vinculados a Braskem S.A, fato que só reforça o entendimento de que a subsidiária no exterior atuava, formalmente, nas operações de importação de insumos visando apenas a geração de variação cambial e elevação dos custos por aqui registrados, cuja consequência foi a redução drástica da carga tributária da controladora brasileira.

3.4.4.1.3. DA ATUAÇÃO DOS TRADERS VINCULADOS A BRASKEM S.A OU BRASKEM INTERNATIONAL GMBH, AGINDO EM NOME DA BRASKEM INC. NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS ENVOLVENDO A COMPANHIA BRASILEIRA, PRODUTORES E TRADINGS, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

No curso do procedimento fiscal, esta Auditoria procurou identificar, sem sucesso, a efetiva participação da Braskem Inc. nas operações de importação de insumos realizadas pela Braskem S.A junto a produtores e tradings, no período de 2013 a 2015, sobretudo porque a intermediação intragruppo realizada gerou uma enorme variação cambial negativa, além do aumento dos custos no Brasil.

Entretanto, constatou-se que a Braskem S.A, apesar de negociar bilhões de dólares com a Braskem Inc., no contexto das transações de comércio internacional, não celebrou Contratos de Compra e Venda relativos aos insumos imprescindíveis ao processo produtivo.

Também não foi possível identificar a efetiva participação da Braskem Inc. nos Contratos de longo prazo envolvendo produtores e tradings, na medida em que todas as negociações e riscos foram assumidos por empregados vinculados a Braskem S.A.

Ademais, apesar de regularmente intimada, a Braskem S.A, legalmente obrigada a produzir as informações, bem como apresentar os documentos relacionados às operações de importação de insumos, não exibiu quaisquer comunicações aproximando a Braskem Inc. da alegada intermediação, no triênio 2013 a 2015.

A controladora brasileira também não logrou êxito em comprovar atividades de prestadores de serviço terceirizados, tampouco de dirigentes, agindo em favor da Braskem Inc. relativamente à intermediação de negócios internacionais alardeados.

Não obstante a ausência de indícios mínimos relativos a efetiva participação da Braskem Inc. nas transações de comércio internacional, a Braskem S.A afirmou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0009, que os dirigentes da

subsidiária integral eram apoiados por *Traders* (comerciantes) ativos no mercado internacional.

Após mais um *player* ser trazido ao contexto relativo à comprovação da efetiva participação da Braskem Inc. nas operações realizadas pela Braskem S.A, no âmbito do comércio internacional, interpelou-se a companhia brasileira acerca da vinculação dos referidos comerciantes.

Inicialmente, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0009 (17/09/19), a Braskem S.A afirmou que os comerciantes que apoiaram a Braskem Inc. na intermediação alardeada eram funcionários vinculados a Braskem International GmbH.

Posteriormente, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0012 (19/09/19) identificou os Srs. Cristiano Pinto da Costa e Antônio Martins Tettamanzy, ambos vinculados a Braskem S.A até maio de 2014, além do Sr. Nikola Rusek, todos empregados de outra subsidiária sediada na Europa.

Aduz-se que a participação dos referidos Traders, indicados nos Contratos de Compra e Venda de nafta, envolvendo a Braskem Inc. e a Sonatrach, foi uma tentativa de conferir substância à participação ficta da subsidiária integral, sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, nas transações efetivamente realizadas pela Braskem S.A, no triênio 2013 a 2015.

Uma vez constatada a ausência de qualquer indício da participação da Braskem Inc. na intermediação das operações de importação de insumos efetivadas pela Braskem S.A no período em epígrafe, seguiu-se a recomendação do próprio contribuinte ao analisar mais profundamente as invoices emitidas pelos partícipes das transações, na medida que os referidos documentos refletiriam às negociações efetivamente realizadas.

3.4.4.1.4. DAS INVOICES EMITIDAS PELOS PARTÍCIPES DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS EFETIVADAS PELA BRASKEM S.A JUNTO A PRODUTORES E TRADINGS, COM INTERMEDIAÇÃO FICTA DA BRASKEM INC., NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

Conforme citação anterior, sabe-se que, segundo informações obtidas em relatórios aduaneiros, a Braskem S.A importou majoritariamente insumos imprescindíveis ao processo produtivo com a interposição da Braskem Inc., subsidiária integral sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, no triênio 2013 a 2015.

Procurando entender, mas substancialmente tentando confirmar a efetiva participação da Braskem Inc. nas operações de importação de insumos realizadas pela Braskem S.A junto aos produtores e tradings, intimou-se a companhia brasileira a apresentar Contratos de Compra e Venda dos insumos envolvendo os partícipes das transações, além das comunicações escritas concretizadas evidenciando as negociações ocorridas, bem como a demonstração da atuação de seus dirigentes.

Concatenando as respostas exibidas pela Braskem S.A, foi possível constatar nos documentos exibidos que os próprios funcionários vinculados à companhia brasileira agiam em nome da Braskem Inc., visando dar substância à intermediação apenas formal da subsidiária integral, sediada nas Ilhas Cayman, cujo objetivo maior era a possibilidade de redirecionar recursos para jurisdição com baixo ou nenhum controle das autoridades fiscais, além de criar condições para a redução da carga tributária doméstica, por meio da variação cambial intragrupos e elevação dos custos dos produtos, no período em comento.

Nesse contexto, do redirecionamento de recursos bilionários, há que se registrar a denúncia espontânea realizada pela Braskem S.A, no âmbito da operação lava-jato, consubstanciando o pagamento, realizado pela Braskem Inc. no exterior, de comissões relativas à tomada de serviços inexistentes, conforme recortes da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002, exibida em 30 de abril de 2019:

[...]

Ou seja, a Braskem S.A reconheceu, espontaneamente, que cerca de U\$ 8.500.000,00 (oito milhões e quinhentos mil dólares), foram deduzidos do lucro auferido no exterior, em face do registro de despesas inexistentes, registradas contabilmente como pagamento de comissões, quando em verdade o fato ocorrido remetia a fraude perpetrada pelo Grupo Odebrecht, por meio da companhia brasileira e subsidiárias no exterior, no contexto de pagamento de propina a agentes públicos e privados.

Ademais, cumpre enfatizar que foi realizada auditoria da Receita Federal do Brasil – RFB, no âmbito da lava-jato, consubstanciada na protocolização do processo administrativo fiscal nº 13896.722689/2017-17², evidenciando o esquema fraudulento ocorrido, além da constatação que os valores das despesas inexistentes eram maiores do que os constantes na denúncia formulada, consoante excertos do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 116 a 122, parte integrante dos autos de infração lavrados por equipe especializada:

[...]

Estabelecida a premissa que norteou a preocupação desta Auditoria com o redirecionamento dos resultados e, por conseguinte dos recursos brasileiros para as Ilhas Cayman, procurou-se analisar com mais profundidade as invoices e conhecimentos de embarque correlatos referentes às operações de importação de insumos realizadas pela Braskem S.A junto a produtores e tradings, com intermediação formal da Braskem Inc., no período de 2013 a 2015, sobretudo porque a companhia brasileira afirmou que esses documentos refletiam as condições das transações ocorridas, conforme excertos abaixo:

[...]

² O número correto do referido processo administrativo é 13896.722669/2017-17.

3.4.4.1.4.1. DAS INVOICES EMITIDAS FORMALMENTE PELA BRASKEM INC., ASSINADAS POR EMPREGADOS DA BRASKEM S.A, ALÉM DA CONFIRMAÇÃO DO FATURAMENTO OCORRIDO NO BRASIL, NO CONTEXTO DA INTERMEDIAÇÃO FICTA ALARDEADA PELOS PARTÍCIPES DAS TRANSAÇÕES, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

A Braskem S.A esclareceu, conforme alusão anterior, que as negociações e condições estabelecidas nas operações de importação de insumos, fictamente intermediadas pela Braskem Inc., estavam refletidas nas Invoices emitidas pelos partícipes da transação, no triênio em epígrafe.

Diante desta afirmação, intimou-se a Braskem S.A, desde o Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (28/03/19), 0002 (10/04/19), 0004 (30/04/19), 0005 (10/05/19), 0007 (11/06/19), 0014 (03/10/19) e TIF 0025 (09/11/2020), a apresentar as Invoices emitidas e os conhecimentos de embarque correlatos relativos às operações aqui investigadas.

Ao longo da presente auditoria, a Braskem S.A apresentou ao todo 197 (cento e noventa e sete) Invoices emitidas pela Braskem Inc. em seu favor, além dos conhecimentos de embarque correlatos e documentos gerados pelos produtores ou tradings integrantes das transações de importação dos insumos, cuja consequência inicial foi a elevação dos custos registrados no Brasil, no período de 2013 a 2016.

Desse total, 132 (cento e trinta e duas) Invoices e demais documentos embasaram a dedução com variação cambial registrada na parte “A” do LALUR da Braskem S.A, no período de 2015.

Isto posto, pode-se perceber a seguinte disposição das transações realizadas pela Braskem S.A com interposição da Braskem Inc., no triênio 2013 a 2015:

[...]

Considerando que as operações de importação realizadas pela Braskem S.A junto a PDVSA, além da participação de tradings e da Braskem Inc., representaram cerca de 57,36% (cinquenta e sete inteiros e trinta e seis centésimos por cento) do total, demonstrar-se-á que de fato a subsidiária integral jamais intermediou qualquer transação comercial, no período em epígrafe.

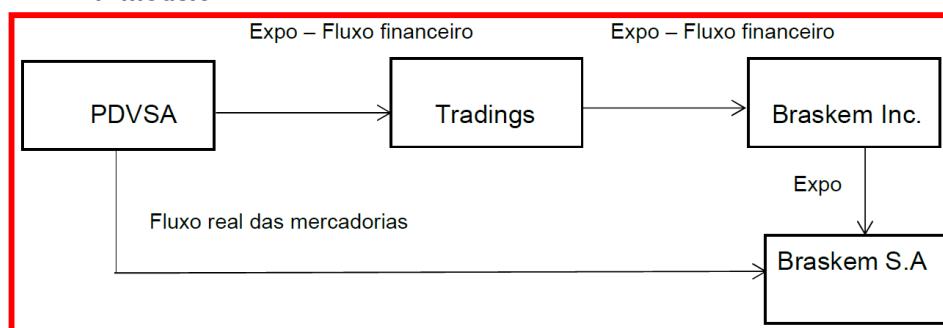
3.4.4.1.4.1.1. DAS INVOICES EMITIDAS FORMALMENTE PELA BRASKEM INC., ASSINADAS POR EMPREGADOS DA BRASKEM S.A, ALÉM DA CONFIRMAÇÃO DO FATURAMENTO OCORRIDO NO BRASIL, NO CONTEXTO DA INTERMEDIAÇÃO FICTA DAS OPERAÇÕES REALIZADAS ENVOLVENDO TAMBÉM A PDVSA E TRADINGS, NO PERÍODO DE 2013 A 2015.

A análise do Contrato e Aditivo celebrados entre a Braskem Inc. e a PDVSA, a viger entre o período de 2013 a 2015, possibilitou a esta Auditoria a constatação que as negociações foram realizadas por empregados vinculados a Braskem S.A.

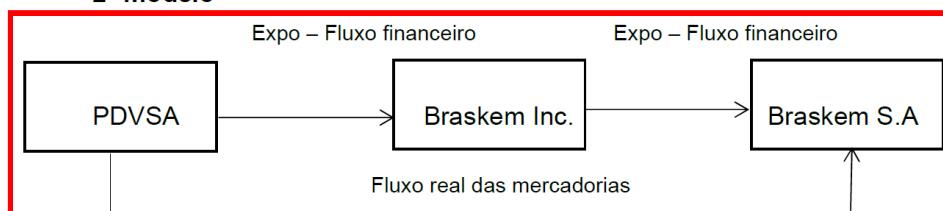
Outrossim, pode-se perceber que as compradoras alternativas, DB Energy Trading LLC e Utexam Solutions Limited, foram eleitas para içar as cargas, sem possibilidade de qualquer alteração no destino da mercadoria, além da ausência de maiores responsabilidades, segundo disposição contratual.

Ademais, após apreciação preliminar das Invoices emitidas desde a PDVSA, produtor da matéria-prima, além dos conhecimentos de embarque correlatos, foram observados dois modelos de operações, consoante diagramas abaixo:

1º modelo



2º modelo



Considerando o primeiro modelo, acima descrito, verificou-se que a PDVSA emitia Invoices em favor da DB Energy (EASY 215214), por exemplo, trading ligada a banco internacional, alcançada a condição de compradora alternativa, com prazo para pagamento de 15 (quinze) dias após o embarque das mercadorias, consoante excerto abaixo:

[...]

Avaliando os conhecimentos de embarque (Bill of Landing), pode-se constatar que a mercadoria seguia direto da Venezuela para o Brasil, no Porto de Tramandaí, além da confirmação do mesmo peso da carga, conforme excerto abaixo:

[...]

Ato contínuo, a DB Energy emitia novas Invoices em favor da Braskem Inc., com o mesmo peso, confirmado tratar-se da mesma carga, além de pequena margem de lucro agregada na etapa (1,9% ao ano) e prazo de vencimento de 358 (trezentos e cinquenta e oito) dias após o embarque das mercadorias para o Brasil, consoante excerto abaixo:

[...]

Chamou a atenção desta Auditoria o fato da Invoice emitida pela DB Energy em favor da Braskem Inc. indicar a funcionalidade da Braskem S.A (recorte em azul na

fatura), e não da subsidiária integral como fez crer o documento, Natália Ache Lewis Kulczynski, CPF nº 831.429.670-87, consoante demonstrativo abaixo:

[...]

Não há dúvidas que a DB Energy, compradora alternativa eleita pelo próprio Grupo econômico, estava interagindo com a Braskem S.A, contudo, por questões formais, emitia as Invoices para a Braskem Inc., no período em epígrafe.

Registra-se que as Invoices emitidas pela DB Energy não evidenciavam o endereço financeiro para a liquidação das operações, por exemplo, suscitando a questão das comunicações entre as sociedades partícipes das transações.

Por isso, intimou-se a Braskem S.A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0014 (03/10/19) a informar como se dava a autorização da DB Energy para a Braskem Inc. liquidar as operações de compra e venda de insumos realizadas em um *Trust*, conforme informações obtidas nos extratos bancários da subsidiária integral.

Em resposta a intimação fiscal retro (08/11/19), a Braskem S.A insistiu em não apresentar as comunicações realizadas entre a Braskem Inc. e a DB Energy, se limitando a informar, através do recorte de uma Invoice, que em 2012 teria liquidado operações de importação de insumos no referido endereço bancário da trading.

Enfatiza-se que foram analisadas 78 (setenta e oito) Invoices emitidas pela DB Energy em favor da Braskem Inc. e, em todas, a Srª Natália Ache Lewis Kulczynski, empregada vinculada a Braskem S.A, apareceu como destinatária ligada à subsidiária integral sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman.

Sabe-se, consoante menção prévia, que a interposição ficta da Braskem Inc. nas operações de importação da Braskem S.A tinha um objetivo meramente voltado a economia tributária, passando longe da efetiva participação da subsidiária integral nos negócios da controladora brasileira.

Nas operações realizadas de acordo com o segundo modelo (PDVSA – Braskem Inc. – Braskem S.A), acima discriminado, verificou-se que o produtor venezuelano emitia formalmente as Invoices em favor da Braskem Inc. em atenção ao Sr. César Guerra, consoante excerto exemplificativo abaixo:

[...]

No entanto, apesar da tentativa da ligação do Sr. César Guerra a Braskem Inc., no intuito de conferir substância a participação da subsidiária integral nas operações de comércio internacional, tal qual alardeou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0012, a própria Braskem S.A afirmou que o referido cidadão estava vinculado à sucursal da companhia brasileira situada na Venezuela e depois no Peru, consoante excerto abaixo:

[...]

Registra-se que todas as 15 (quinze) Invoices emitidas pela PDVSA em favor da Braskem Inc., no período em epígrafe, foram destinadas ao Sr. César Guerra, empregado vinculado a Braskem S.A, consoante recorte de informações previdenciárias (Portal CNIS):

[...]

Após a emissão das Invoices pelas tradings, compradoras alternativas, o passo seguinte visando ao cumprimento das formalidades, mas não em atenção à substância das transações de comércio internacional realizadas, era a geração das faturas por parte da Braskem Inc. em favor da Braskem S.A.

Voltando ao caso acima exemplificado (PDVSA – Tradings – Braskem Inc. – Braskem S.A), observou-se que a Braskem Inc. emitia Invoices em favor da Braskem S.A, sempre com prazo de vencimento inferior a pelo menos um dia em relação ao que lhe fora oferecido na etapa anterior das transações formais (vencimento estipulado pela DB Energy – 30/05/14, em contraponto a data para liquidação oferecida pela Braskem Inc. para a Braskem S.A - 29/05/14), além de agregar uma elevada margem de lucro (11,33%) nas operações ocorridas.

Ao analisar mais detidamente o documento emitido pela Braskem Inc. em favor da Braskem S.A, foi possível perceber a assinatura das senhoras Suzana Schuller, CPF nº 949.855.880-91 e Natália Ache Lewis Kulczynski, CPF nº 831.429.670-87, consoante excerto abaixo:

[...]

No entanto, de acordo com os arquivos de folha de pagamento apresentados pela Braskem S.A, pode-se constatar que, apesar de assinarem as Invoices como se fossem empregadas da Braskem Inc., ambas eram funcionárias vinculadas apenas à companhia brasileira, no triênio 2013 a 2015, conforme demonstrativo abaixo:

[...]

Enfatiza-se que todas as Invoices emitidas pela Braskem Inc. em favor da Braskem S.A, envolvendo a PDVSA, disponibilizadas a esta Auditoria (113 Invoices), no período de 2013 a 2015, foram assinadas por funcionários vinculados à controladora brasileira agindo como se fossem empregados da subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman, consoante demonstrativo abaixo:

[...]

Ora, após diversas análises em todas as etapas das operações de importação de insumos realizadas pela Braskem S.A junto ao produtor venezuelano PDVSA (Contratos e Aditivo assinados ou destinados a empregados da companhia brasileira; Invoices emitidas pelas tradings, cujo destinatário eram funcionários da Braskem S.A; ausência de qualquer comunicação envolvendo a Braskem Inc. e Invoices emitidas pela subsidiária integral assinadas por funcionários vinculados à controladora brasileira), além da intermediação de tradings, eleitas compradoras

alternativas, não foi possível constatar nenhuma interação da Braskem Inc., nas transações efetivadas, salvo a emissão formal de Invoices.

Considerando ilógico a emissão de Invoices realizadas, em tese, nas Ilhas Cayman, sede da Braskem Inc., bem como todo o contexto da intermediação nas operações de importação da Braskem S.A junto a produtores e tradings, intimou-se a companhia brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0027 (16/11/2020), a informar se as faturas comerciais oriundas da subsidiária integral em seu favor foram refaturadas no Brasil.

Em resposta a intimação fiscal retro (07/12/2020), a Braskem S.A afirmou categoricamente que as referidas Invoices intragrupo foram refaturadas no território brasileiro, no período de 2013 a 2015, consoante excerto abaixo:

TIF 27

Item 1 – Informar se Invoices emitidas pela Braskem Incorporated Limited em favor da Braskem S.A, apresentadas no curso do procedimento fiscal, no período de 2013 a 2015, foram refaturadas no Brasil.

Em atendimento aos esclarecimentos complementares formulados pelo Ilustre Auditor Fiscal, a Braskem informa que as Invoices emitidas pela Braskem Incorporated Limited em favor da Braskem, nos anos de 2013 a 2015, foram geradas com o apoio operacional da equipe de funcionários da Braskem S/A, no Brasil, com o objetivo de dar mais celeridade aos trâmites burocráticos necessários ao desembarque aduaneiro no Brasil.

Ora, não há razoabilidade ou lógica econômica alguma na intermediação de sociedade estrangeira, sediada no paraíso fiscal das Ilhas Cayman, sem funcionários, contratos, comunicações ou qualquer interação com as transações ocorridas, apenas para gerar Invoices intragrupo no Brasil, segundo afirmação textual própria, visando dar substância à intermediação alardeada nas operações de importação de mercadorias realizadas pela Braskem S.A, mormente a efetivação das transações terem ocorrido em terras brasileiras.

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que a Braskem Inc., trading sediada em uma caixa postal nas Ilhas Cayman, não participou de fato das operações de importação realizadas pela Braskem S.A, no triênio 2013 a 2015, mas possibilitou, por meio da simulação engendrada, o redirecionamento de recursos ao paraíso fiscal, além de reduzir a carga tributária no Brasil, através da dedução com variação cambial intragrupo e elevação dos custos dos produtos.

A autoridade fiscal, ainda, aponta outros elementos a corroborar as suas conclusões, tais como a repetição dos fatos narrados em relação a outros fornecedores e outras *tradings*; a ausência de estrutura física da Braskem Inc; e a ausência de menção à referida pessoa jurídica, no Relatório de Administração da Braskem, no qual a nafta consumida é atribuída a aquisições efetuadas à Petrobrás (70%) e a importações diretas de produtores localizados em países do norte da África, na Argentina, no México e na Venezuela.

Na Impugnação, a Braskem S.A tenta atribuir a autoridade fiscal a tentativa de invalidar operações *back to back*. Como visto, não é isso de que trata a acusação fiscal, mas, a

partir da análise das operações tal qual reportadas pela fiscalizada, da constatação de que inexiste a mínima comprovação de que a Braskem Inc., de fato, participou das operações, de modo a justificar os custos contabilizados na apuração do IRPJ e da CSLL pela controladora brasileira.

A rasa análise realizada pelos julgadores *a quo* não é capaz de afastar os robustos indícios apurados pelo responsável pela constituição do crédito tributário.

4.4 DA AUTUADA COMO GARANTIDORA NOS CONTRATOS FIRMADOS PELA INC.

Na decisão recorrida, considera-se procedente a alegação apresentada pela Braskem S.A no sentido de que “o fato de ter sido garantidor nos contratos de fornecimento de nafta firmados entre a INC e os produtores é irrelevante, pois a alternativa seria mais cara, qual seja, recorrer a instituições financeiras”.

Ora, o fato de a Braskem S.A figurar como garantidora dos contratos firmados pela sua subsidiária integral, isoladamente, poderia se considerado, efetivamente, algo de menor importância, para a comprovação da simulação apontada.

Contudo, no bojo de todo o relato efetuado pela autoridade fiscal, tal circunstância ganha relevo e é procedente a sua menção no TVF, como mais um indício de que a efetiva importadora nas operações atribuídas à Braskem Inc. era a pessoa jurídica autuada.

Os detalhes relatados pela autoridade fiscal, também, são relevantes.

Em primeiro lugar, no contrato firmado com a fornecedora Sonatrach SPA, a versão inicial foi celebrada com a Braskem S.A, e, por meio de alteração contratual, a Braskem Inc. foi inserida como compradora, mas a original celebrante figurou na condição de garantidora.

Já no contrato firmado com a fornecedora YPF S.A, a Braskem S.A constou, desde o início, como garantidora “durante todo o período de vigência do Contrato” e responsável solidária com a Braskem Inc., além de que, “em caso de rejeição da compradora alternativa pela YPF S.A, havia a determinação contratual que a compradora continuaria sendo a Braskem S.A”.

Tal fato, como prova indiciária que é, se não atesta, com certeza, a inexistência efetiva da Braskem Inc. nas operações de importação, é elemento a ser considerado nesta comprovação.

Como bem apontou a PGFN, em suas razões:

Embora, por óbvio, a Turma Julgadora não esteja vinculada às conclusões que a autuação retirou do fato eleito, deve examiná-lo sob a perspectiva de sua aptidão para evidenciar (i) a ausência de capacidade financeira da BRASKEM INC, em razão da qual se fez necessária a participação da BRASKEM S.A. nos negócios jurídicos realizados com terceiros (ii) que a assunção dos riscos inerentes ao negócio ficou a cargo de BRASKEM S.A.

Tampouco se pode analisar tal aspecto de maneira isolada, desconhecendo que a controlada, além de não assumir riscos, não prestou os serviços para os quais alegadamente “contratada”, como fartamente demonstrado. Assim, a ausência

de capacidade financeira e a aceitação de riscos deve ser inserida no bojo do conjunto de elementos probatórios coligidos pela fiscalização.

É neste intuito, portanto, que a constatação fiscal deve ser considerada.

4.5 DAS CONTRADIÇÕES COM AUTUAÇÕES ANTERIORES

Os julgadores de primeira instância concordaram com a Impugnante no sentido de que haveria contradição entre as conclusões que embasaram o lançamento de ofício analisado no presente processo e aquele tratado no processo administrativo nº 13502.722223/2017-79.

Foi a seguinte a fundamentação adotada:

No procedimento fiscal realizado em 2016 (MPF nº 0500100-2016-00421-3), foram examinadas as variações cambiais na apuração do IRPJ e da CSLL, em 2012. Na época, a INC não incluía margem de lucro nas suas operações com o interessado, só repassando os custos diretos incorridos.

A ausência de margem de lucro foi tida como artificial, nos termos do TVF do PAF nº 13502.722.223/2017-79 (Doc.11), por entender que tal procedimento seria incompatível com o objetivo de lucro da empresa capitalista.

Em virtude daquela autuação, a INC passou a apurar um certo lucro nas suas operações com o interessado e adotou a regra de preços de transferência, aplicando o método PCI.

Nesta autuação, essa pequena margem de lucro da INC foi considerada indevida, apesar do lucro disponibilizado por ela ser tributado pelo interessado, no Brasil.

Em resumo: os argumentos desta autuação contradizem os de autuações anteriores, a saber: PAF nº 13502.722.223/2017-79 e PAF nº 15588-720.123/2020-36.

Além disso, nesta autuação, a diminuição do custo do interessado não foi acompanhada pela redução proporcional no lucro disponibilizado pela INC.

Argumentos procedentes.

O equívoco da referida decisão é patente.

Em primeiro lugar, a autoridade fiscal que examina períodos de apuração posteriores não está vinculada às interpretações e conclusões adotadas pelas autoridades fiscais que examinaram períodos anteriores.

Já tive oportunidade de me manifestar sobre o tema, no voto proferido no Acórdão nº 1302-003.821, de 14 de agosto de 2019, pelo que passo a reproduzir os mesmos fundamentos ali expostos.

Neste sentido, cabe invocar o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade

administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não há dúvidas de que a norma visa à segurança jurídica e à proteção do contribuinte. O dispositivo em questão, contudo, relaciona-se diretamente ao artigo precedente:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Ou seja, visa a evitar que a alteração ou revisão do lançamento, realizada na forma do art. 145, prejudique o contribuinte com a introdução de novo critério jurídico diverso do adotado. A esse respeito, leciona Paulo de Barros Carvalho:

Há um critério que vem sendo amplamente observado, no que concerne aos limites da atividade modificadora dos atos de lançamento. A autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la.

(...)

A alteração não pode prevalecer, fundada que está em mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado art. 146 só permite o novo critério para fatos jurídicos tributários subsequentes àquele que ensejou a tributação.³

Ou seja, pelo art. 146 do CTN, a administração tributária estava impedida de adotar critério jurídico diverso do adotado no lançamento de que trata o processo administrativo nº 13502.722223/2017-79, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012.

Jamais se poderia impedir que, em relação aos fatos geradores posteriores, a autoridade fiscal, ao realizar a interpretação da norma, valha-se de critérios jurídicos diversos. Tal liberdade é inerente à própria atividade do lançamento.

Luciano Amaro chega a admitir que a literalidade do texto do art. 146 do CTN levaria à conclusão diversa. Apresenta, contudo, extensa análise em que revela a impropriedade

³ Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva: 2011. pp. 500-501.

de tal raciocínio, vinculando-o a equívoco na elaboração da norma. Peço vênia para transcrevê-la, parcialmente:

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele *passe a adotar novo critério* (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido *antes* da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos *lançamentos futuros* pertinentes a *fatos geradores também futuros* (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério).

Nessa discussão toda, é provável que o art. 146 tenha pretendido enquadrar *erros de direito* (situação em que o Fisco abandonaria o critério errado do passado e passaria a adotar o critério juridicamente correto, que, sendo mais oneroso, só poderia ser aplicado para fatos geradores posteriores à divulgação da correção do erro), ou tenha visado à migração, de um critério *correto* para outro *igualmente correto*.

(...)

Mas isso tem que ver propriamente com a inalterabilidade do *lançamento* e não com a imutabilidade *do critério* (em relação a novos lançamentos).

(...)

A par do art. 146, é preciso lembrar o art. 100, parágrafo único. Acorde com esse dispositivo, o indivíduo que tiver agido segundo certa norma complementar fica livre de penalidades e de juros caso essa norma venha a ser modificada, por causa e sua ilegalidade. Infere-se que o tributo que deixou de ser pago haveria de ser recolhido. Já o art. 146 teria o efeito de dispensar o próprio tributo, pois não se estaria diante de uma norma abstrata e impessoal, mas sim de um ato administrativo concreto que teria aplicado, no lançamento de tributo de determinado sujeito passivo, um critério que depois vem a ser considerado ilegal. É difícil conciliar essa diversidade de efeitos com o princípio da isonomia.

Em resumo, o art. 146 provavelmente visou a expressar a impossibilidade de revisão de lançamento por *erro de direito*. Talvez tenha falado em *modificação de critério jurídico* para abranger também a hipótese de migração de um critério legalmente válido para outro também legítimo. Foi além e decretou a vinculação do Fisco ao critério utilizado (mesmo em relação a outros fatos geradores, ainda não objeto de lançamento), até que seja “introduzido” (não se diz como) o novo critério. Talvez tenha querido também expressar a proteção do indivíduo que obteve do Fisco uma resposta favorável num processo de consulta. Porém, a redação precária (e o entrechoque com o art. 100, parágrafo único) deixou pelo caminho um rosário de dúvidas.⁴

⁴ Direito tributário brasileiro. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 381-382

De fato, a se adotar a interpretação mais restrita, a utilização pelo Fisco de critério jurídico equivocado em um lançamento criaria, em favor do sujeito passivo, um salvo-conduto em relação a todos os fatos geradores posteriores, já que seria necessário que a autoridade fiscal externasse a sua mudança de critério jurídico, para que, só então, pudesse aplicar, aos fatos geradores posteriores a tal exteriorização, o novo critério.

Inexiste, porém, qualquer previsão legal acerca de qual seria o meio pelo qual a autoridade fiscal deveria realizar a publicização ao sujeito passivo de sua mudança de critério jurídico. Ou seja, ter-se-ia a perpetuação da vedação ao Fisco, em relação ao sujeito passivo específico, ainda que estivesse, concomitantemente, aplicando o novo critério jurídico a todos os demais sujeitos passivos.

O disparate de tal interpretação é evidente.

Obviamente que a melhor hermenêutica é aquela que vincula a vedação do art. 146 à atividade revisional de que trata o art. 145 do CTN, conforme já exposto.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do antigo CPC, no sentido de que o art. 146 trata da impossibilidade de revisão do lançamento realizado com erro de direito, conforme trecho da ementa a seguir:

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "*a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "*a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento*".⁵

No mesmo sentido, a seguinte decisão da Segunda Turma da mesma Corte, que vincula o dispositivo normativo em questão à revisão do lançamento:

3. Em virtude do princípio de proteção à confiança, o art. 146 do Código Tributário Nacional impede a revisão do ato administrativo de lançamento tributário em desfavor do contribuinte pela alteração dos critérios jurídicos empregados pela autoridade administrativa "em relação a um mesmo sujeito

⁵ Recurso Especial nº 1.130.5454 - RJ, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011.

DOCUMENTO VALIDADO

"passivo". Ou seja, a autoridade administrativa não poderia adotar novos critérios, ou dar interpretação diversa à norma tributária que institui o tributo, para o fim de determinar a ocorrência de fato gerador e mensurar a obrigação principal, quando já existe uma situação jurídica consolidada, cuja estabilidade deve ser resguardada. A alteração do lançamento somente afigura-se legítima acaso constatado erro de fato, consistente na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária.⁶

O CARF também já reconheceu os limites para a aplicação do art. 146 do CTN, conforme defendido acima, inclusive, em relação à mesma operação societária tratada no lançamento anterior, como no caso sob julgamento:

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS.

O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação

No caso concreto, ademais, o reconhecimento de contradição por parte da autoridade julgadora parte de interpretação equivocada dos fatos tratados nos processos administrativos que cuidam dos lançamentos realizados em relação ao sujeito passivo.

Em ambos os processos, há a acusação da ausência de efetiva participação da Braskem Inc. nas operações de importação realizadas pela Braskem S.A. E houve, assim, a glosa das despesas com variações cambiais relacionadas aos pagamentos de tais operações.

No processo administrativo nº 13502.722223/2017-79, contudo, como não houve margem de lucro aplicada pela Braskem Inc. não houve a glosa de custos na Braskem S.A. Pelo contrário, tal ausência foi entendida como um dos indícios a sustentar a ausência de efetiva participação da subsidiária nas importações em questão.

No presente caso, de outra parte, sem se afastar da acusação original de simulação, a inclusão de margem de lucros pela Braskem Inc. resultou em uma nova infração (glosa de custos), que não podia ser ignorada pela autoridade fiscal, no exercício de atividade plenamente vinculada.

Finalmente, mais um equívoco cometido pelos julgadores *a quo*, foi considerar que não houve, no lançamento, a redução proporcional do reflexo do lucro da Braskem Inc. na autuada, por força das regras de Tributação em Bases Universais (TBU).

Tais cálculos constam, expressamente, no item 3.4.7.1 do TVF, inclusive, considerando os valores decorrentes da denúncia espontânea realizada pela autuada.

⁶ EDcl no Recurso Especial nº 1.174.900 - RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 03/05/2011, DJe 09/05/2011.

E aqui, ao contrário do alegado pela Braskem S.A, na Impugnação, não foram desconsiderados os prejuízos apurados pela Braskem Inc. em anos anteriores. Eles foram considerados nos exatos termos que resultaram da referida denúncia espontânea.

4.6 DA APLICAÇÃO DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Neste ponto, o teor da decisão é ainda mais confuso e lacônico:

O interessado sustenta que a INC aplicava as regras de tributação em bases universais ("TBU"), pelo método PCI, de preços de transferência.

Não há prova de que o referido método tenha sido aplicado, mas a tese, sem dúvida, é correta, apesar do TVF não tratar do tema.

Argumento procedente.

Ora, como reconhecido pelos julgadores *a quo*, não se tratou no TVF acerca de ajustes de preços de transferência. E, na Impugnação, a Braskem S.A, apenas, alega que teria realizado os referidos ajustes com base método PCI. Assim, acaso relevante tais ajustes para eventual correção nas bases de cálculo do lançamento, seria o caso de se reconhecer que a autuada não apresentou as provas hábeis e idôneas da sua alegação.

Contudo, cabe apontar que, no lançamento, foram desconsiderados os preços praticados e a margem de lucro apurada pela Braskem Inc., bem como os custos correspondentes contabilizados pela Braskem S.A. Neste sentido, não há a menor relevância na alegação da autuada, posto que, tenham sido ou não, adotados valores com base no PCI, estes foram neutralizados nos cálculos realizados pela autoridade fiscal. No mais, a autuada não fez prova de que algum ajuste de preço de transferência tenha deixado de ser considerado nas referidas apurações.

Na Impugnação, a Braskem S.A ainda alegava que haveria erro nos cálculos da autoridade fiscal, uma vez que teria desconsiderado o fato de que as importações realizadas pela Braskem Inc. teriam sido realizadas “com *incoterm FOB (sem a inclusão do frete)*”, enquanto as vendas desta última para a sua controladora teria se dado “com *incoterm CFR (com a inclusão do frete)*”.

De fato, o exame dos documentos juntados aos autos comprova a alegação da autuada. Da análise das *invoices* juntadas à fl. 3.695, bem como das provas apresentadas às fls. 15.095/15.197, verifica-se que, quase sempre que houve custo a glosar, conforme demonstrativo de fls. 200/210, a comparação se deu entre valores FOB e CFR (para as *invoices* 390, 402, 404, 410, 414, 419, 424, 428, 441, 443, 456, 457, 458, 466, 470, 494, 497, 499, 503, 507, 509, 510, 513, 527, 528, 545, 547, 561, 573, 583, 605, 660 e 664, não houve questionamento da autuada nem apresentação de provas).

Nesse sentido, o custo a ser glosado deve ser reduzido, para expressar, tal qual requerido na Impugnação, a diferença entre os valores FOB das operações.

Tal fato, porém, constitui mero equívoco de cálculo da autoridade fiscal, não possuindo o condão de afastar a constatação de elevação indevida de custos, nem de macular irremediavelmente o lançamento.

4.7 DA SIMULAÇÃO

Chegando-se ao cerne da discussão travada nos presentes autos, concluiu-se, na decisão de piso, que a acusação de simulação sustentada pela autoridade fiscal seria improcedente. Foram as seguintes as razões apontadas pelos julgadores:

A acusação de simulação envolvendo IRPJ e CSLL, na grande maioria dos casos possui as seguintes características:

1 - em empresas de **grande porte**: **operações societárias** visando “criar” deduções de amortização de **ágio**, nas quais ocorre (I) a criação de uma empresa “de fachada” ou a utilização e “preparação” de uma empresa “de prateleira” - “empresa-veículo” -, em geral, um pouco antes da ocorrência do fato gerador; (II) a realização de um grande negócio jurídico e/ou uma ou mais operações societárias em seqüência, utilizando a “empresa-veículo”; (III) finalização com uma situação semelhante à que havia antes, na qual a “empresa-veículo” deixa de existir, resultando em “ganho fiscal”; ou,

2 - em empresas de **menor porte**: “compras” Notas Fiscais “frias” emitidas por empresas “de fachada”, para simular custos ou despesas inexistentes e/ou para justificar como legítimas as saídas de recursos “desviados” da empresa.

Como se vê, o motivo da simulação, nestes casos, é obter o “ganho fiscal”, o que não existe neste caso, em que a aplicação das regras da TBU é obrigatória, bem como a tributação do lucro disponibilizado no exterior.

Assim, a **acusação de simulação não se sustenta**, pois:

1 - as importações existiram e foram pagas;

2 - nada impede, mesmo no Brasil, que uma empresa opere sem empregados;

3 - nada impede, nas Ilhas Cayman, que uma empresa tenha como endereço uma caixa postal;

4 - o **preço praticado** pelo interessado em uma transação comercial com uma empresa vinculada, como a INC, **deve, necessariamente, ser submetido aos ajustes de “Preços de Transferência” (Tributação em Bases Universais - TBU)**, sendo certo que tais regras vigoram no Brasil desde a MP nº 478, de 2009;

5 - a RFB aceitou como idônea a documentação da INC, nas importações;

6 - a INC não é uma empresa nova, pois foi criada em 1988, estando sob controle do interessado desde 2005 (conforme o TVF, às fls. 125 e 126), de modo que tampouco é uma empresa “de prateleira”;

7 - não há motivo visível para simular.

Portanto, há que se concluir pela **inexistência de simulação**, neste caso.

Argumentos procedentes.

Em sentido contrário, considero que a diligente e profunda investigação realizada pela autoridade fiscal conseguiu reunir um conjunto extremamente robusto de provas no sentido de que jamais houve qualquer interveniência efetiva por parte da Braskem Inc. nas operações de importação supostamente realizadas entre ela a sua controladora, a pessoa jurídica autuada.

Observe-se que a prova a cargo do Fisco, conforme apontado nas premissas do presente voto, era de muito maior dificuldade. No entanto, houve profusão de elementos coletados e extremamente bem relacionados.

À autuada, de outra parte, cabia tão-somente apresentar provas da efetiva existência da Braskem Inc. e da sua efetiva participação nas operações de importação. Nenhuma dificuldade haveria nisso, acaso as referidas operações não tratassem de mera simulação. Como bem destacou a autoridade fiscal, em relação à pessoa jurídica que sucedeu a Braskem Inc. nas operações realizadas pela autuada (a Braskem Netherland B.V.), facilmente, houve a comprovação da materialidade dos fatos.

Quanto aos fundamentos elencados pelas autoridades julgadoras para concluir pela inexistência de simulação, cabe comentar que, em primeiro lugar, houve sim “ganho fiscal” para a Braskem S.A. Recorde-se que, em um primeiro momento, nenhum lucro apurado pela Braskem Inc. havia refletido na autuada, em decorrência das regras de TBU, uma vez que havia vultosos prejuízos na controlada. Após a denúncia espontânea, na qual se reconheceu a artificialidade de boa parte dos referidos prejuízos, houve o reflexo de algum lucro, mas permaneceu a existência de “ganho fiscal”, como apurado no lançamento, pelo expurgo dos efeitos das operações simuladas.

Quanto aos demais argumentos,

1 – há robusta prova indiciária de que as operações envolvendo a Braskem Inc. não existiram. As importações efetivamente existentes e pagas foram aquelas realizadas diretamente pela autuada, de modo que correta a exclusão dos efeitos (lucros e custos) decorrentes da interposição simulada da subsidiária;

2 – não se contestou, no lançamento, a existência de empresa sem empregados. Buscou-se a comprovação de quem tinham sido os agentes que praticaram as atividades de Braskem Inc. Houve a reunião de inúmeras provas de que empregados da Braskem S.A e de outras empresas do grupo econômico agiram em nome da subsidiária e a autuada não apresentou prova hábil a afastar tal constatação;

3 - não se contestou, no lançamento, o fato isolado de que a Braskem Inc. era sediada em uma caixa postal. Houve a reunião de inúmeras provas da efetiva ausência de atuação da referida pessoa jurídica nas operações de importação realizadas pela Braskem S.A e a autuada não apresentou prova hábil a afastar tal constatação;

4 – a autuada não apresentou prova de que realizou ajustes de preços de transferência. Os preços praticados pela Braskem Inc. na operação com a autuada, sua margem de lucro e os correspondentes custos na Braskem S.A foram desconsiderados, de modo que irrelevante, para o presente lançamento, se tais ajustes existiram. Não houve, a princípio, reflexo dos lucros apurados pela Braskem Inc. em decorrência das operações de importação e venda à sua controladora, pois consumidos por prejuízos artificiais apurados por aquela pessoa jurídica. Os reflexos, posteriormente, reconhecidos foram inferiores àqueles apurados após a desconsideração das operações simuladas;

5 – o fato de não haver sido detectada irregularidade nas importações, em outros procedimentos fiscais realizados pelo Fisco, em especial com outros escopos e em relação a outros períodos de apuração, não invalida as constatações realizadas nos presentes autos, e comprovadas por significativo acervo probatório;

6 – o fato de a Braskem Inc. ter sido criado há bastante tempo não é relevante e hábil, por si só, para afastar a comprovação de que não houve a sua atuação efetiva nas supostas operações de importação realizadas entre ela e a pessoa jurídica autuada;

7 – há evidente motivo para a simulação realizada pela Braskem S.A, na medida em que ensejou aumento artificial dos seus custos e de suas despesas com variações cambiais passivas.

Das razões apresentadas pela PGFN, cabe mencionar trecho que reproduz descrição feita por Alberto Xavier acerca da simulação da interposição de pessoas jurídicas em operações internacionais:

- “(i) O fato de as empresas intermediárias serem **sociedades off-shore localizadas em paraísos fiscais, onde é corrente a prática das “centrais de refaturamento”** (reinvoicing centers);
- “(ii) Tais sociedades intermediárias **não terem instalações próprias, corpo operacional efetivo, funcionando em escritórios de prestadores de serviços;**
- “(...)”
- “(v) As mercadorias serem objeto de remessa física direta para os importadores finais, sem transitar pelas intermediárias;
- “(vi) **Os documentos das empresas controladas serem emitidos no Brasil e oriundos de funcionários da empresa brasileira, mandatários das “intermediárias”, que não teriam recebido remunerações destas, mas somente da empresa brasileira.**
- “(...)” (grifos acrescidos)

A descrição se aplica, perfeitamente, à situação apurada e comprovada pela autoridade fiscal.

Como apontado, também, nas razões da PGFN, há precedentes do CARF, em situações similares, reconhecendo a inexistência da intermediação da subsidiária situada no exterior, conforme ementas abaixo:

OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INEXISTÊNCIA. INTERMEDIAÇÃO ARTIFICIAL.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado. Não há racionalidade logística ou econômica nas operações realizadas com a pessoa jurídica vinculada, a não ser a de retirar parte da receita auferida por pessoa jurídica nacional para estrangeira situada em país de tributação mais benéfica. (Acórdão nº 1401-002.182, de 21 de fevereiro de 2018, Relator Daniel Ribeiro Silva)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

EXPORTAÇÕES EFETUADAS PARA EMPRESA PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. EXPORTAÇÃO IDÊNTICA PARA O COMPRADOR FINAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. SUBFATURAMENTO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA OMITIDA.

Consideram-se inexistentes as exportações efetuadas por empresa nacional para empresa do exterior, pertencente ao mesmo grupo econômico, quando esta última, concomitantemente, efetua operações de exportações idênticas para o comprador final, sem que tenham sido devidamente comprovadas as etapas das negociações correspondentes. Reduzindo-se as exportações pretensamente concomitantes a uma só exportação, fica caracterizado o subfaturamento das operações de exportação efetuadas pela empresa nacional, e a consequente omissão das correspondentes receitas. A tributação das receitas omitidas é resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto (a empresa nacional). (Acórdão nº 1201-002.286, de 24 de julho de 2018, Redator designado Paulo Cesar Fernandes de Aguiar)

De toda a análise e por todas as razões já apresentadas no presente voto, considero suficientemente comprovada a existência de simulação nas operações de importação supostamente realizadas entre a Braskem Inc. e a pessoa jurídica autuada.

4.8 DA DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 2014

Na decisão de primeira instância, houve o reconhecimento da decadência do direito de se constituir os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2014, uma vez que não teria sido comprovada a ocorrência de simulação, de modo que o prazo decadencial se contaria na forma do art. 150, §4º, do CTN.

De fato, o Código Tributário Nacional prescreve, para os lançamentos por homologação (ou seja, aqueles em que a Lei prevê o pagamento antecipado dos tributos), a

contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários, na forma prescrita no seu art. 150, §4º, a saber, a partir da ocorrência do fato gerador. *In verbis*:

"Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

De outra parte, a contagem do prazo decadencial se dará nos moldes do art. 173, I, do CTN, isto é, a partir do "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", na presença de dolo, fraude ou simulação, ou, ainda, caso inexista a confissão ou o pagamento antecipado por parte do sujeito passivo.

Tal posicionamento restou consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgamento do Resp nº 973.733/SC (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009), julgado sob a sistemática do artigo 543-C, do antigo CPC (e de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art.98, parágrafo único, inciso II, alínea b), do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023), cuja ementa se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos

casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem:

- (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação;
- (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994;
- e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Destacou-se)

No caso sob análise, houve o reconhecimento da existência de simulação, de modo que a contagem do prazo decadencial deve ser realizada na forma do referido art. 173, inciso I, do CTN.

Deste modo, tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2014, o transcurso do referido prazo somente se iniciou em 1º de janeiro de 2016, de modo que, à data da ciência (28 de dezembro de 2020), não teria ocorrido ainda a decadência.

4.9 DA ELEVAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO

Os julgadores de primeira instância concluíram pela inexistência de indevido aumento dos preços da Braskem Inc. praticados com a autuada, e, consequentemente, pela improcedência da glosa de custos realizadas no lançamento de ofício, acaso desconsiderada a ocorrência de decadência.

Foram os seguintes os fundamentos adotados:

O interessado alega que a INC não aumentou seus preços indevidamente, pois:

1 - o lucro da INC foi tributado no Brasil, de forma que o suposto aumento artificial do seu custo não prejudicou o Fisco;

2 - aplicou o método “Preço sob Cotação na Importação” (PCI), na apuração de preço de transferência;

3 - o cálculo da suposta margem de lucro da INC está errado, pois não considera se o frete está ou não incluído no preço.

Os argumentos são procedentes, pois salvo prova robusta de fraude, inexistente neste caso, as regras de Preços de Transferência devem prevalecer em caso de importação efetuada por meio de empresa vinculada, de modo que **a tributação decorrente das glosas de custos do ano-calendário de 2014 deveria ser exonerada, caso não tivesse sido reconhecida a ocorrência da decadência.**

Os fundamentos em questão já foram afastados em outros momentos deste voto, quando se demonstrou que a aplicação da Tributação em Bases Universais e dos ajustes de preços de transferência (não comprovados nos autos), não impacta, em nada, as conclusões fiscais e a apuração realizada no lançamento de ofício.

Em sentido diverso, considerou-se comprovada a existência de simulação e a indevida majoração dos custos da autuada, além de inexistente a decadência do direito do Fisco.

Com razão, neste aspecto, os argumentos apresentados pela PGFN:

O móvel da autuação não foi a incorreção dos valores praticados (pela aplicação do mecanismo de Preços de Transferência), mas sim a **falta** de efetividade da intermediação da BRASKEM INC nas operações em foco, diante das características dessa empresa e da realidade apurada das negociações.

[...]

Trata-se de **simulação**, cujo tratamento não se resolve mediante aplicação da legislação de preços de transferência, que cuida de **EFETIVAS negociações entre partes vinculadas**.

Na presente auditoria, a análise do valor praticado teve relevância apenas depois de fixada a constatação de inexistência efetiva de comercialização/negociação por BRASKEM INC e soma-se a questão da manipulação das datas de pagamento, **os dois mecanismos utilizados para viabilizar a transferência de lucros da empresa brasileira para a controlada sita no paraíso fiscal. Assim, evidencia-se que regras sobre precificação não bastam para solucionar a situação posta a exame.**

A existência de regras relativas a preços de transferência não desautoriza investigações que possam levar à **constatação fática** daquilo que a Lei busca reprimir por presunção, isto é, tratando-se de importações, **a constatação de eventuais operações simuladas e artificiais entre partes relacionadas.**

Assim, as verificações empreendidas pela Fiscalização não são suscetíveis de substituição pelas regras de preço de transferência, i.e., a eventual adequação dos preços praticados pela contribuinte às regras de preços de transferência não abrange definição sobre a regularidade das operações em todos os seus aspectos.

Neste sentido, deve ser dado provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer as exigências relativas a tal parcela do lançamento, excetuados os montantes derivados de erro no cotejo entre os valores FOB e CFR constantes das *invoices*, conforme relatado no item 4.6 do presente voto.

A seguir, são apresentados os valores apurados, a partir das provas constantes dos autos, que implicam restabelecimento parcial dos valores glosados em relação aos anos-calendários de 2014 e 2015 e restabelecimento total das glosas referentes ao ano de 2016, para o qual não houve questionamento e comprovação de erro da autoridade fiscal:

| | VALOR LANÇADO E EXONERADO PELA DRJ | VALOR A SER RESTABELECIDO |
|------|------------------------------------|---------------------------|
| 2014 | 241.178.353,35 | 158.090.903,54 |
| 2015 | 134.500.249,00 | 83.728.892,77 |
| 2016 | 10.374.991,22 | 10.374.991,22 |

4.10 DAS GLOSAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS

No Acórdão *a quo*, a acusação referente a indevido aumento de despesas com variações cambiais passivas foi afastada, a partir dos argumentos adiante reproduzidos:

O interessado alega que a fiscalização validou apenas a variação cambial incorrida até a data do vencimento da fatura emitida pelo fornecedor da INC, desprezando, assim, os reais valores dos pagamentos realizados à INC, sob as seguintes alegações:

1 - a INC representaria uma “interposição fraudulenta de pessoa jurídica” realizada pelo interessado; e,

2 - teria havido manipulação na escolha das datas de pagamento, visando diminuir o lucro tributável do interessado.

Como foi afastada a tese de simulação, há que se afastar, também, por decorrência, a tese de “interposição fraudulenta de pessoa jurídica”.

Quanto à suposta manipulação na escolha de datas de pagamento, cabe apenas lembrar que a adoção do regime de caixa para apropriação da variação cambial tem amparo legal.

Ou seja: mesmo que se provasse que o interessado efetuou os pagamentos à INC nas datas que lhe eram mais convenientes, nada haveria de ilegal nisso.

Aliás, a cotação do dólar no futuro é muito imprevisível, como mostra o interessado:

[...]

Portanto, a tributação decorrente da glosa das exclusões das variações cambiais passivas também deve ser exonerada.

Aqui, a *contrario sensu* da decisão recorrida, tendo sido ratificada a acusação se simulação, cabe reconhecer a validade da constatação de “interposição fraudulenta de pessoa jurídica”.

Desta forma, correto o entendimento da autoridade fiscal que considerou como dedutível, apenas, “a variação cambial incorrida até a data do vencimento da fatura emitida pelo fornecedor” da Braskem Inc.

É que, a partir da referida data, houve a artificial manipulação por parte da pessoa jurídica autuada, que deliberadamente retardou a liquidação financeira das operações simuladas de importação realizadas junto à sua subsidiária, de modo a “inflar” as despesas com variação cambial.

Eis a síntese da acusação fiscal, contida no TVF:

Preliminarmente, consoante menção anterior, cumpre destacar que a Braskem S.A optou pelo reconhecimento das variações cambiais, para fins tributários, no momento da liquidação financeira da operação (regime de caixa).

Ressalta-se, como premissa da análise realizada, o entendimento da Braskem S.A que a emissão de Invoices intragrupo realizadas pela Braskem Inc. refletiam as condições das operações de importação de insumos, correspondendo a verdadeiros contratos individuais, diante da ausência de formalização de contrato global para as transações.

Influenciado pelos princípios observados, intimou-se a Braskem S.A a apresentar todas as Invoices emitidas, além de conhecimentos de embarque correlatos e contratos de câmbio referentes à liquidação financeira das operações intragrupo que realizou junto a Braskem Inc., com efeitos na variação cambial deduzida no ano-calendário 2015.

Em resposta às intimações fiscais, a Braskem S.A exibiu 132 (cento e trinta e duas) Invoices emitidas pela Braskem Inc., entre 2013 e 2015, além dos demais documentos requeridos, que foram liquidadas, em sua maioria (cerca de 80%), após a data de vencimento prevista nas faturas gerando uma enorme dedução com variação cambial intragrupo na Braskem S.A, no valor aproximado de R\$ 646.000.000 (seiscientos e quarenta e seis milhões de reais), referente ao ano-calendário em epígrafe.

Inicialmente, considerando 124 (cento e vinte quatro) operações realizadas, observou-se que o produtor do insumo emitia Invoices em favor de tradings com prazo de vencimento variando entre 15 (quinze) e 30 (trinta) dias após o embarque das mercadorias ao Brasil, consoante demonstrativo exemplificativo abaixo:



Posteriormente, as referidas tradings emitiam novas Invoices em favor da Braskem Inc., subsidiária integral da Braskem S.A, sediada nas Ilhas Cayman, agregando uma margem de cerca de 2% (dois por cento) nas operações realizadas, além da extensão do prazo de pagamento em 360 (trezentos e sessenta) dias após o embarque dos insumos, conforme diagrama exemplificativo abaixo:



Nesta etapa da transação comercial, muito similar a uma operação financeira, observou-se que a Braskem Inc. realizava os pagamentos pelas aquisições simuladas na data prevista nas Invoices, demonstrando cabalmente que o grupo econômico já detinha disponibilidade para liquidar as transações, caso tivessem ocorrido diretamente entre Braskem S.A e tradings ou produtores, consoante excertos abaixo:

[...]

Ressalta-se que, em alguns casos, as operações simuladas realizadas pela Braskem Inc. junto as tradings, terceiras independentes, segundo afirmação da Braskem S.A, foram liquidadas antecipadamente à data prevista nas Invoices emitidas com a obtenção de descontos.

Na última etapa das aquisições de insumos aqui analisadas, a Braskem Inc. refaturava a Invoice anterior em favor da Braskem S.A com elevada margem de lucro agregada (10,52%, na média) e oferecimento de 360 (trezentos e sessenta) dias de prazo após o embarque das mercadorias para pagamento (mesmo prazo recebido para liquidação na etapa anterior), consoante diagrama abaixo:

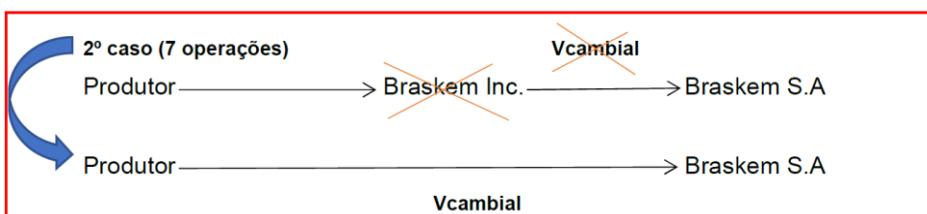
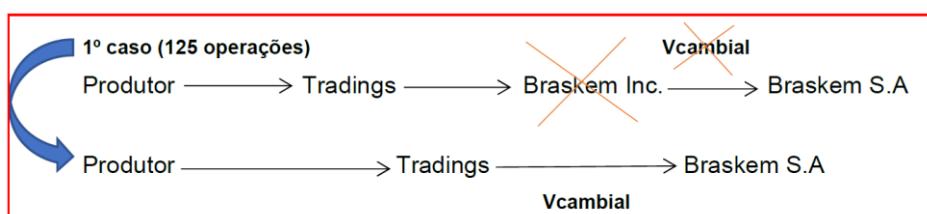


Pode-se constatar, em função dos documentos analisados, que a Braskem Inc. funcionava como um caixa em dólares da Braskem S.A no exterior, não suscetível a variação cambial, na medida em que tinha o dever de pagar às tradings, mas, ao mesmo tempo, o direito de receber, por um valor ainda maior, em face da terceira etapa das transações realizadas junto a controladora brasileira.

Traduzindo, no caso concreto do exemplo acima disposto, a Braskem Inc. tinha o dever de pagar a DB Energy, no dia 30 de abril de 2015, o valor de U\$ 21.295.390,46 (vinte e um milhões, duzentos e noventa e cinco mil, trezentos e noventa dólares e quarenta e seis centavos), e, ao mesmo tempo, em face do refaturamento para o Brasil, o direito a receber da Braskem S.A o montante de U\$ 22.925.422,02 (vinte e dois milhões, novecentos e vinte e cinco mil, quatrocentos e vinte e dois dólares e dois centavos).

No entanto, o planejamento montado para a Braskem Inc. funcionar como um canal de passagem de recursos oriundos do Brasil previu uma alternância no procedimento em casos de alta do dólar frente ao real, consubstanciada nos atrasos intencionais da liquidação das operações simuladas intragrupos, cuja consequência foi a elevação ilícita da variação cambial passiva, no ano-calendário 2015, senão vejamos.

Considerando a nulidade da intermediação envolvendo a Braskem Inc. nas aquisições de insumos no exterior efetivadas pela Braskem S.A, teríamos o cálculo da variação cambial a ser registrada no Brasil levando-se em conta a data da liquidação financeira junto aos produtores ou tradings, conforme os casos abaixo detalhados:



Então, voltando ao caso concreto, consoante indicação anterior, sabe-se que a Braskem Inc. liquidou, em 30 de abril de 2015, o passivo registrado pela aquisição simulada da nafta junto a DB Energy.

Entretanto, apesar da Invoice emitida pela Braskem Inc. em favor da Braskem S.A indicar o vencimento da operação no mesmo dia 30 de abril de 2015, a companhia brasileira só liquidou o passivo em 15 de janeiro de 2016, com 260 (duzentos e sessenta) dias de atraso, sem juros ou penalidades, cuja consequência foi a geração de despesa intragrupo com variação cambial marginal de R\$ 10.454.838,67 (dez milhões, quatrocentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e trinta e oito reais e sessenta e sete centavos), consoante demonstrativo abaixo:

[...]

Esta rotina de pagamento de passivo intragrupo com atraso deliberado, entre outras, oriunda de operações de comércio internacional simuladas, possibilitou, no período de 2012 a 2016, a redução do lucro tributável da Braskem S.A, por meio da variação cambial indevida, sem contrapartida no exterior, sobretudo porque as transações ocorridas entre a Braskem Inc. e as tradings ou produtores eram realizadas em moeda estrangeira, no valor aproximado de R\$ 4.100.000.000,00 (quatro bilhões e cem milhões de reais), conforme demonstrativo abaixo:

[...]

Considerando a afirmação da Braskem S.A, acerca da emissão de Invoices e sua condição para refletir os negócios efetivados, constatou-se que houve quebra de contrato nas liquidações atrasadas ocorridas em 104 (cento e quatro) operações intragrupo ou 79% (setenta e nove por cento) do total analisado.

Devido à inexistência de Contrato de Compra e Venda de insumos envolvendo Braskem S.A e Braskem Inc., no período de 2013 a 2015, além da ausência de qualquer informação nas Invoices intragrupo emitidas acerca das penalidades por atraso no pagamento, por exemplo, intimou-se a companhia brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (30/05/19), a informar se havia cobrança de juros ou encargos nos casos de mora na liquidação das transações.

Em resposta a intimação fiscal retro (06/06/19), a Braskem S.A informou que não havia qualquer admoestação por atraso nos pagamentos realizados a Braskem Inc., conforme excerto abaixo:

[...]

O fato de não haver penalidades pelo descumprimento das regras dos contratos, representados pelas Invoices intragrupo emitidas, possibilitou a Braskem S.A a escolha do momento para a liquidação das transações comerciais, em geral com taxas de câmbio mais altas em relação ao vencimento previsto, que propiciasse a maior variação cambial a ser incorrida, reconhecida pelo regime de caixa, sendo, portanto, a dedução previamente conhecida e manipulável.

Uma vez que desde 2012, segundo evidenciação no demonstrativo nº 31, à fl. 121, logo acima, a Braskem S.A registrou elevadas despesas com variação cambial, redutoras do lucro tributável anual, intimou-se a companhia brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0006 (30/05/19), a informar se foram utilizados mecanismos de cobertura financeira visando à proteção das operações realizadas no exterior contra riscos de preços ou taxas.

Em resposta a aludida intimação fiscal, a Braskem S.A informou que não contratou qualquer instrumento de proteção contra a variação cambial, por exemplo, conforme excerto abaixo:

[...]

Como se vê, mesmo com diversas perdas cambiais ocorridas nas operações de importação de insumos, registradas desde 2012, envolvendo sua subsidiária integral Braskem Inc., a Braskem S.A não buscou quaisquer instrumentos de proteção para prevenir os efeitos da variação de taxas no resultado de 2014 e 2015, por exemplo.

Do todo acima exposto, e, considerando-se que a Braskem S.A controlava o momento da liquidação do passivo com a subsidiária Braskem Inc., pela aquisição de nafta e outros insumos no período de 2015, e, consequentemente conhecia previamente a despesa cambial a ser incorrida, concluiu-se que deliberadamente a companhia optou por não se proteger de tais prejuízos no exercício.

Aliás, essa conduta converge com o desejo aparente de incorrer em prejuízo fiscal no período em comento, por meio de ajustes a título de variação cambial passiva, sem contrapartida no exterior, e manutenção de lucro contábil para distribuição aos acionistas, como registrado no ano-calendário 2015.

Ressalta-se que, no entendimento desta Auditoria, não pode prosperar o argumento da imprevisibilidade da variação cambial, como dito alhures, sobretudo porque o reconhecimento da dedução ocorre com o pagamento intragrupo das obrigações no momento escolhido pela Braskem S.A (regime de caixa), mormente não existir penalidades contratuais nos casos de atrasos, por exemplo.

Ademais, também não merece acolhida a alegação da ocorrência de maior dispêndio financeiro em “reais” no momento da liquidação das operações de importação intragrupo com apreciação da moeda estrangeira, devido ao fato dos recursos continuarem dentro do grupo econômico (Braskem S.A Braskem Inc.), podendo a qualquer tempo ser novamente convertidos em moeda local com a diferença cambial a seu favor.

Tendo constatado que a intermediação ficta da Braskem Inc. nas operações de aquisição de insumos no exterior realizadas pela Braskem S.A propiciava a liquidação das transações intragrupo com atraso deliberado, sem quaisquer penalidades, sempre em momentos de alta do dólar, cuja consequência era a redução do lucro tributável no Brasil, devido a variação cambial, intimou-se a

companhia brasileira, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0010 (15/08/19), a informar o motivo da demora na liquidação financeira das operações de importação de insumos realizadas.

Em resposta a intimação fiscal retro, exibida em 22 de agosto de 2019, a Braskem S.A informou que os atrasos ocorriam devido a necessidade de manutenção de caixa no Brasil, conforme se observa no excerto abaixo:

[...]

No entanto, tal explicação não condiz com a realidade encontrada por esta Auditoria.

Analizando-se os documentos apresentados (Invoices; conhecimentos de embarque, contratos de câmbio, entre outros) pela Braskem S.A, em resposta a diversas intimações fiscais, verificou-se que, em 30 de junho de 2015, houve uma antecipação de liquidação financeira relativa a 26 (vinte e seis) operações de importação intragrupo de insumos, no valor aproximado de R\$ 944.745.090,12 (novecentos e quarenta e quatro milhões, setecentos e quarenta e cinco mil, noventa reais e doze centavos) ou U\$ 304.501.092,67 (trezentos e quanto milhões, quinhentos e um mil, noventa e dois dólares e sessenta e sete centavos).

Ora, não é razoável a companhia alegar que atrasou o pagamento de 104 (cento e quatro) operações de importação intragrupo de insumos, entre o período de 2013 a 2015, mas, em junho de 2015, realizar antecipações de títulos vencíveis em 113 (cento e treze) dias, na média, conforme demonstrativo exemplificativo abaixo

Em face da ambiguidade dos argumentos apresentados pela Braskem S.A, no contexto da necessidade de manutenção de caixa no Brasil em detrimento às antecipações dos pagamentos referentes às operações intragrupo vencíveis, observou-se, segundo informações obtidas na memória de cálculo referente à variação cambial registrada em 2016, uma série de transações realizadas no biênio 2014 e 2015 somente liquidadas a posteriori (Faturas nº 414-Inc-042014-A; 417-Inc-042014; 418-Inc-052014 – A, entre outras).

Nessa conjuntura, aparentemente dúbia, a Braskem S.A foi devidamente intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0014 (03/10/19), a informar por qual motivo as referidas operações de importação de insumos foram liquidadas antecipadamente.

Em resposta a intimação fiscal (08/11/19), a Braskem S.A afirmou, genericamente, que a Braskem Inc. também apresentou necessidade de caixa no período, razão pela qual foi necessário a antecipação de pagamentos, conforme excerto abaixo:

[...]

O referido argumento trazido pela Braskem S.A, no cenário da geração de elevadas despesas com variação cambial oriundas de atrasos na liquidação das operações simuladas intragrupo, concomitante à antecipação de obrigações vencíveis no futuro, reforçaram o entendimento desta Auditoria quanto a atuação

da Braskem Inc. como um caixa em dólares da companhia brasileira mantido em paraíso fiscal.

Outrossim, corroborando o entendimento acima esposado, verificou-se no Livro Razão da Braskem Inc., apresentado pela Braskem S.A, em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (07/05/19), que apesar de ter havido antecipação no pagamento realizado pela companhia brasileira (30/06/15) a subsidiária integral só efetivou a liquidação financeira junto as tradings na data do vencimento previsto nas Invoices (no exemplo acima, 18/12/15; 21/09/15 e 22/12/15), sendo certo que tais recursos foram destinados para aplicação diversa ao que fora explicitado pelas sociedades.

Fato curioso acerca das referidas operações financeiras ocorridas, foi a ausência de desconto comercial nas faturas intragrupo liquidadas pela Braskem S.A antes do vencimento, em desalinho ao que fora registrado nas transações envolvendo as tradings terceiras, conforme descrição em negrito à fl. 118 do presente relato, sendo certo que esta conduta só reforça a artificialidade das aquisições de insumos envolvendo a companhia brasileira e sua subsidiária integral sediada nas Ilhas Cayman.

Ao consolidar as diversas informações produzidas pela Braskem S.A, pode-se perceber, então, que a companhia brasileira atrasava o pagamento das aquisições simuladas realizadas junto a Braskem Inc., sem quaisquer penalidades, ocasionando uma elevação substancial na variação cambial intragrupo incorrida.

[...]

Procurando entender mais profundamente os argumentos apresentados pela Braskem S.A para atrasar os pagamentos intragrupo realizados, sobretudo porque tal demora culminou em uma redução significativa do lucro tributável, foram analisados diversos contratos de captação de recursos firmados pela companhia brasileira, bem como a dinâmica das liquidações correlatas.

No dia 18 de novembro de 2011, a Braskem S.A firmou contrato de empréstimo, identificado pelo nº 31255, com sua subsidiária integral Braskem Europe B.V., atualmente denominada de Braskem Netherlands B.V., no valor de U\$ 36.000.000,00 (trinta e seis milhões de dólares), a ser liquidado em 18 de novembro de 2019 (prazo de 8 anos).

Apesar da dívida intragrupo ainda estar vencível (prazo de vencimento em 18/11/19), a Braskem S.A, sociedade com dificuldades de caixa, razão pela qual não pagava no vencimento as aquisições de insumos que realizava junto a Braskem Inc., antecipou a liquidação do referido empréstimo no dia 24 de setembro de 2015⁴⁹.

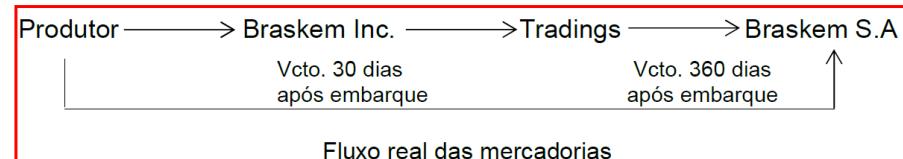
Ressalta-se que, no curso do ano-calendário 2015, foram liquidadas antecipadamente diversas operações financeiras intragrupo contratadas pela Braskem S.A (Contrato nº 31711; 32106; 35903; 35954; 41848; 41852; entre outros), envolvendo o montante aproximado de U\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão

de dólares), com efeitos significativos na variação cambial, demonstrando inequívoca disponibilidade de caixa da companhia brasileira. Tal constatação, evidenciou cabalmente o desejo da Braskem S.A em atrasar os pagamentos referentes às aquisições simuladas de insumos realizadas junto a Braskem Inc., no triênio de 2013 a 2015, sobretudo porque não havia penalidades, cuja consequência se materializava com a redução do lucro tributável da companhia brasileira, por meio da variação cambial intragrupo, previamente conhecida, em face da opção pelo reconhecimento no momento do pagamento.

Mesmo não restando dúvidas acerca da utilização dos atrasos nos pagamentos intragrupo para a ocorrência de variação cambial passiva, e consequentemente, a redução expressiva do lucro tributável da Braskem S.A, havia outro elemento a corroborar a tese aqui trazida.

Conforme menção prévia, sabe-se que a Braskem S.A também importava insumos diretamente das tradings, vencíveis durante todo o ano de 2015, cuja liquidação das transações também concorreu para a redução do lucro tributável da companhia brasileira, por meio de variação cambial, aqui não avaliadas, consoante diagrama abaixo:

17 operações



Ao analisar os pagamentos referentes às operações de aquisição de insumos realizadas pela Braskem S.A junto as tradings (DB Energy, Standard Chartered, Amazonia Trade, entre outras), no biênio 2014 e 2015, não foi possível verificar sequer uma liquidação realizada fora do vencimento previsto nas Invoices emitidas.

Aliás, pode-se observar nas operações em epígrafe a ocorrência de liquidações antecipadas com desconto, conforme demonstrativo exemplificativo abaixo:

[...]

Esta constatação apenas corrobora a artificialidade das aquisições de insumos no exterior envolvendo a Braskem S.A e a Braskem Inc. quando cotejadas com as transações envolvendo partícipes não ligados ao Grupo Braskem, sendo certo que os efeitos redutores no lucro tributável, consubstanciados no registro de variação cambial passiva, conseguidos por meio dos atrasos na liquidação financeira das operações simuladas ocorridas entre a controladora brasileira e sua subsidiária integral, sediada nas Ilhas Cayman, são nulos, restando lícitos os negócios extragrupo efetivados no período de 2013 e 2015.

O trabalho da autoridade fiscal e as conclusões dele decorrentes são irretocáveis.

Todas as incongruências das alegações sustentadas pela pessoa jurídica autuada foram bem explicitadas, deixando-se patente que o único objetivo do deliberado atraso na liquidação das operações simuladamente realizadas entre a Braskem S.A e a Braskem Inc. era majorar as despesas com variações cambiais da pessoa jurídica nacional.

Não se questiona, no lançamento, a possibilidade de a autuada adotar o regime de caixa para apropriação da variação cambial, nem ainda se refuta a variabilidade da cotação das moedas estrangeiras.

O relevante, porém, é que ficou demonstrada a simulação na atuação da Braskem Inc. em operações de importação realizadas diretamente pela Braskem S.A, o que, somadas às práticas adotadas pela autuada, no sentido de postergar deliberadamente a liquidação dessas operações simuladas, convenientemente, majorou as suas despesas e, consequentemente, reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, deve ser dado provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer integralmente a exigência fiscal relacionada a tal infração.

4.11 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

4.12 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

4.13 DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL

4.14 DOS ERROS NA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

4.15 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No Acórdão *a quo*, ante o fato de a Impugnação ter sido considerada procedente, não houve a apreciação acerca da imposição da multa de ofício no percentual qualificado.

Por igual modo, não houve o enfrentamento da atribuição de responsabilidade tributária solidária. Veja-se o que ficou registrado, quanto a esta matéria:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Afastada a exigência, na íntegra, não há que se falar em responsabilidade tributária.

Não foram, ainda, analisadas as alegações relacionadas a suposto direito da autuada à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL por ela apurados; bem como dos montantes a mesmo título apurados pela Braskem Inc..

Finalmente, deixaram de ser apreciadas as arguições de equívoco cometido pela autoridade fiscal na aplicação de juros de mora com base na taxa Selic; e da inaplicabilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Deste modo, tendo havido, no presente julgamento, o restabelecimento parcial do lançamento de ofício, cabe a devolução dos autos à instância *a quo*, para que haja a efetiva

análise, a partir dos documentos de constituição do crédito tributário e dos argumentos de defesa constantes das Impugnações apresentadas, das matérias que ficaram prejudicadas pelas conclusões adotadas na decisão proferida.

É que, não tendo havido pronunciamento dos julgadores administrativos, o enfrentamento dos temas, apenas, nesta instância, tiraria das partes o direito ao duplo grau de jurisdição administrativo, com a possibilidade de insurgência contra as razões adotadas pelos julgadores de primeira instância, pela via do Recurso Voluntário/de Ofício.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso de Ofício, para restabelecer as exigências fiscais em relação à pessoa jurídica autuada, à exceção da parcela decorrente do equivocado emprego do valor CFR para a apuração das glosas de custos, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para que haja decisão em relação às matérias não apreciadas no julgamento anterior.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo