



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720081/2018-80
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1201-006.842 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE ENCOBRIR A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES. PROVA. NECESSIDADE.

A legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o § 1º, do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CSLL. REFLEXO.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamentos de ofício contra a interessada acima identificada.

O relatório da decisão recorrida (fls.5.876 e ss) bem sintetiza os fatos ocorridos, merecendo a transcrição a seguir:

Contra a Contribuinte acima identificada, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 85.934.875,72, incluídos encargos moratórios e multa de ofício de 75%, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL, relativos ao ano de 2013.

(...)

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento de fiscalização é inicialmente relatado nos Anexos "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI, anexos aos AI, às fls. 5013 a 5045. Desses, pode-se extrair as seguintes informações, in verbis:

...

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL OU EMISSÃO COM VALOR INFERIOR À VENDA

Omissão de receita caracterizada por subfaturamento no documento fiscal, apurada conforme relatório fiscal em anexo.

...

ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Já do Termo de Verificação e Constatação Fiscal - Parcial - IRPJ - TVF, de fls. 4691 a 4729, parte integrante dos autos de infração, extraem-se, em resumo, as seguintes informações:

Preliminarmente, o TVF descreve o contexto da fiscalização. Dessa parte extraem-se os seguintes excertos, de interesse para esta análise:

...

CONTEXTO

I. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO:

A. DOS FATOS:

(...)

Neste Termo de Início a empresa foi intimada a apresentar entre outras: a) demonstrativo das pessoas físicas e jurídicas consideradas vinculadas; b) memórias de cálculos de suporte aos métodos de preço de transferência adotados; c) demonstrativos contendo a consolidação dos ajustes decorrentes dos métodos adotados.

...

B. DAS VERIFICAÇÕES:

Nas linhas 15 e 16 da Ficha 29A (Operações com Exterior – Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida) da DIPJ/2014 a empresa declarou as operações de importação, sujeitas a apuração de preço de transferência, em um total de R\$ 3.783.931.507,09.

Na linha 09 (Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências) da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral a empresa declarou o montante de R\$ 4.603.287,65.

Foram extraídas do Siscomex todas as informações das mercadorias importadas de pessoas vinculadas e/ou de paraísos fiscais no ano-calendário de 2013.

Com base nessa extração, elaborei a tabela ANEXO I – OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO na qual estão elencados os dados: (...).

A empresa Syngenta apresentou arquivos digitais, para cada produto importado, com planilhas que contém os dados de: a) importações; b) saldos do inventário; c) consumo; d) composição do consumo; e) vendas (quando adotado o método PRL); f) PRL ou PIC; g) média de preços (quando adotado o método PRL); h) ajustes.

Conforme determinado no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, o contribuinte fez a opção para a apuração dos preços de transferência adotando, para alguns produtos o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 30% (produtos químicos) e, para outros produtos, o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC).

Deste modo, esta fiscalização acatando as opções do contribuinte analisou e revisou todos os cálculos apresentados para a apuração dos preços de transferência com a adoção dos métodos PRL e PIC.

Para cálculo dos preços praticados, independentemente do método adotado, foram considerados, por produto, os valores totais FOB e a quantidade total das mercadorias importadas:

[preço praticado = FOB / quantidade]

Assim, com base no ANEXO I - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO e com base nos arquivos digitais apresentados pela empresa Syngenta, elaborei o ANEXO II – MÉTODO PRL – PREÇOS PRATICADOS, no qual estão elencados, por produto, os dados de importação extraídos do Siscomex e os dados de importação extraídos dos referidos arquivos digitais, a saber: (...).

Utilizando a mesma metodologia, elaborei o ANEXO III – MÉTODO PIC – PREÇOS PRATICADOS composto de 2 (duas) páginas, o qual está anexado neste TVF do qual é parte integrante.

(...)

Conforme demonstrado nos ANEXO II e ANEXO III foram recalculados os preços praticados com base nos dados apresentados pela empresa.

Foram analisados todos os demonstrativos do cálculo dos preços parâmetros elaborados pelo contribuinte, sendo que todos foram aceitos por esta fiscalização.

Deste modo, com base nos preços praticados recalculados e nos preços parâmetros calculados pela empresa, elaborei o ANEXO IV – APURAÇÃO DOS AJUSTES – MÉTODOS PRL E PIC. O ANEXO IV é composto de 2 (duas) páginas e está anexado neste TVF do qual é parte integrante.

Só haverá ajustes ao lucro real e a base de cálculo da CSLL quando o preço praticado nas operações de importação for superior ao preço parâmetro, conforme, determinado no § 1º, do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012.

Na apuração dos ajustes foi considerada a margem de divergência de 5% determinada pelo art. 51 da IN RFB nº 1.312/2012.

Deste modo, quando a diferença apurada entre o preço praticado e o preço parâmetro foi maior que a referida margem de divergência, o ajuste é calculado multiplicando a diferença entre os preços pela quantidade consumida do insumo informada pelo contribuinte nos arquivos digitais apresentados.

(...)

II. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANO-CALENDÁRIO DE 2013:

A. DOS FATOS E DAS VERIFICAÇÕES:

(...)

A empresa Syngenta (...)

Informou, ainda, que: a) a estrutura de logística e planejamento de suas operações internacionais é organizada por hubs; b) o hub localizado no Uruguai atende a região denominada como América Latina Sul que compreende Brasil, Argentina, Chile, Paraguai e Bolívia; c) as demais regiões são atendidas por hubs localizados em outros países.

(...)

Com o objetivo de apurar a receita de exportação do ano-calendário de 2013, extrai do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a escrituração contábil digital do Livro Razão das contas 0080500075 – Vendas Exportação – Coligadas e 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback.

Com base na ECD e em todas as informações das operações de exportação efetuadas no AC 2013, elaborei diversas tabelas, a saber:

(...)

Ainda foi efetuada a Tabela Anexo VII - Operações de Exportação com Razão/Resumo, na qual foram agrupadas as informações: a) das Declarações de Exportação (DDE); b) das Invoices do Brasil (Brasil X Uruguai); c) dos lançamentos extraídos do SPED; d) das Invoices do Uruguai (Uruguai X diversos países de destino); e) das Invoices do Panamá (Panamá X diversos países de destino); f) das anotações registradas na coluna “Observações sobre os lançamentos do SPED”.

Analisando a documentação das exportações efetuadas no ano-calendário de 2013 em relação aos lançamentos do SPED e considerando que, independentemente da data do embarque, a receita de exportação deve ser contabilizada na emissão da fatura, momento em que se considera ter surgido o direito a sua percepção, constatei diversas divergências, as quais foram relacionadas na coluna “Observações sobre os Lançamentos do SPED” do Anexo VII.

(...)

B. DAS APURAÇÕES:

1. Análise das Operações de Exportação:

(...)

Analisando as operações de exportação da empresa Syngenta Proteção de Cultivos LTDA., CNPJ 60.744.463/0010-80, verificamos que as mercadorias foram adquiridas pela empresa Syngenta Agro Uruguai S.A. (adquirente), sediada em Montevidéu, Uruguai (país de aquisição). As mercadorias exportadas foram consignadas a diversas empresas sediadas na Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Guatemala, México, Panamá, Paquistão, Paraguai, Peru, Taiwan e Uruguai, considerados países de destino.

Deste modo, no início das apurações o contribuinte foi intimado a apresentar cópia das Faturas/Invoices referentes a todas as operações de exportação para a empresa Syngenta Agro Uruguai S.A., bem como cópia das Faturas/Invoices referentes a todas as vendas

da empresa Syngenta Agro Uruguai S.A. para as empresas adquirentes sediadas nos países de destino.

(...)

Com base em toda a documentação apresentada e fazendo as alterações apontadas pelo contribuinte, as quais foram aceitas por esta fiscalização, elaborei o ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, que é composto de 92 (noventa e duas) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Parcial do qual é parte integrante.

(...)

Os valores contabilizados extraídos do SPED (Livro Razão das contas 0080500075 – Vendas Exportação – Coligadas e 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback), constantes do ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO são semelhantes, com pequenas diferenças, com os valores com cobertura cambial + frete + seguro extraídos das Invoices brasileiras. As pequenas diferenças são decorrentes das taxas de câmbio utilizadas no momento dos lançamentos.

Deste modo, para efeitos de apuração da receita de exportação da empresa Syngenta, esta fiscalização utilizou os valores extraídos do SPED.

(...)

Durante a auditoria do AC 2013, constatei que a Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. efetuou exportações para diversos países (países de destino) tendo como interveniente a empresa Syngenta Agro Uruguai S.A., sediada no Uruguai (país de aquisição). Ou seja, houve o refaturamento no Uruguai das mercadorias exportadas.

Na documentação dessas exportações temos: a) nas faturas brasileiras a Syngenta/Uruguai consta como adquirente e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; b) nas refaturas uruguaias as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como adquirentes (vendido a) e como consignatárias.

Ocorre que, em 55 (cinquenta e cinco) casos das operações de exportação, além da Syngenta Agro Uruguai S.A., participaram como intervenientes as empresas Syngenta Crop Protection S.A. e Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá. Ou seja, além das mercadorias terem sido refaturadas no Uruguai, foram objeto de um novo refaturamento efetuado pelas empresas panamenhas.

Na documentação desses casos temos: a) nas faturas brasileiras a Syngenta/Uruguai consta como adquirente e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; b) nas refaturas uruguaias a empresas Syngenta Crop Protection S.A. ou a Syngenta S.A. (ambas sediadas no Panamá) como adquirentes (vendido a) e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; c) nas refaturas panamenhas as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como adquirentes (vendido a) e como consignatárias.

(...)

Como pode ser constatado no ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, aqui anexado, os valores das operações de exportação nas faturas brasileiras são, na grande maioria dos casos, menores que os consignados nas faturas uruguaias e, quando for o caso, menores que os consignados nas faturas panamenhas.

Considerando que os valores das operações de exportação constantes das faturas brasileiras foram, na maioria das vezes, majorados/refaturados nas transações efetuadas pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas, neste TVF as exportações brasileiras não são consideradas como triangulares.

Também as empresas uruguaias e/ou panamenhas não são consideradas como importadoras, mas como intervenientes nas operações de exportação brasileiras.

(...)

B. DAS ANÁLISES DA RECEITA AUFERIDA – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EFETUADAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2013:

O objetivo da auditoria fiscal foi, além da apuração dos Preços de Transferência das operações de importação, a verificação do oferecimento a tributação de receitas da exportação.

A receita de exportação declarada pelo contribuinte na Linha 01 da Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral foi de R\$ 141.679.109,58.

Como pode ser verificado no ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO o total dos valores das faturas brasileiras (com cobertura cambial + frete + seguro) é de R\$ 141.814.312,85 e o total dos valores contabilizados (SPED) é de R\$ 141.871.231,59.

Assim, fica demonstrado que a receita de exportação assumida pela Syngenta é equivalente aos valores das faturas e nunca aos valores das refaturas uruguaias e/ou panamenhas.

O contribuinte, em todas as informações prestadas, afirmou categoricamente que a diferença de seus preços de exportação em relação aos preços refaturados era devido, principalmente, aos serviços prestados pelas empresas intervenientes. Repito algumas informações:

...

Com base nas informações prestadas pela Syngenta Brasil, mencionadas acima, constata-se que as empresas intervenientes possuem, principalmente, a natureza jurídica de prestação de serviços.

Por outro lado, não pode ser desconsiderado que as empresas panamenhas e uruguaias efetuam vendas dos produtos exportados pelo Brasil.

No presente caso, temos empresas intragrupo que atuam como intervenientes nas operações de exportação da Syngenta Brasil as quais deveriam, de forma geral, receber os preços e os repassar a empresa brasileira, deduzindo parte do pagamento a título de prestação de serviços e de uma margem de lucro, se for o caso. Mas, o preço final continua vinculado a produção dos produtos exportados, sendo que as empresas panamenhas e uruguaias receberiam apenas uma contrapartida dos serviços prestados.

Em relação as empresas intervenientes, é importante deixar consignado que não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens, considerando que eles foram exportados diretamente para os países de destino final e, por consequência, não transitaram pelo Uruguai ou pelo Panamá.

Essas empresas intragrupo estão sediadas no Panamá classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal” e no Uruguai que tem baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

(...)

No presente caso, verifiquei que os compradores – empresas sediadas nos países de destino – pagam preços determinados pelas empresas intervenientes. Podemos constatar tal fato nas informações, transcritas abaixo, constantes das refaturas, por exemplo:

...

Com o intuito de verificar o quantum em cada operação de refaturamento seria devido aos serviços e a margem de lucro das empresas intervenientes.

Efetuei a diferença entre os preços refaturados e os preços faturados pela empresa brasileira, conforme pode ser verificado na coluna “Diferença entre os Preços Refaturados e Faturados (%)” do ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.

Analisando as diferenças calculadas, verifiquei que não há qualquer lógica nas porcentagens apuradas. Temos diferenças negativas até positivas maiores que 1.000%.

(...)

Esta análise está demonstrada na coluna “Diferença entre os Preços Refaturados e Faturados (%)” do ANEXO VI – ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DE PREÇOS, que é composto de 10 (dez) páginas e está anexado neste TVF do qual é parte integrante.

(...)

C. DO RESUMO DA AUDITORIA:

- a. A empresa Syngenta Proteção de Cultivos Ltda., CNPJ 60.744.463/0010-80, efetuou no ano-calendário de 2013 operações de exportação de mercadorias de sua produção;
- b. Todas as mercadorias foram exportadas para a Syngenta Agro Uruguai S.A., sediada no Uruguai, empresa vinculada, mas não controlada pela Syngenta brasileira. Foram embarcadas para as empresas adquirentes, sediadas nos países de destino final, reais importadoras;
- c. As faturas brasileiras foram emitidas como: a) vendido a ... Syngenta Agro Uruguai S.A.; b) consignado a ... empresas sediadas nos países de destino final, sendo algumas pertencentes ao grupo Syngenta;
- d. Os preços das mercadorias exportadas foram refaturados pela Syngenta uruguaia emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas consignatárias nas faturas brasileiras; b) consignado a ... as mesmas empresas consignatárias nas faturas brasileiras;
- e. Em algumas operações, a empresa uruguaia refaturou os preços emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas panamenhas pertencentes ao grupo Syngenta; b) consignado a ... as mesmas empresas panamenhas;
- f. Nas operações mencionadas acima, as empresas panamenhas refaturaram os preços constantes das faturas uruguaia emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas sediadas nos países de destino final, as mesmas consignatárias nas faturas brasileiras; b) consignado a ... empresas sediadas nos países de destino final, as mesmas consignatárias nas faturas brasileiras;
- g. As empresas panamenhas e uruguaia são intervenientes nas operações de exportação do contribuinte. Estão sediadas: a) no Panamá classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal”; b) no Uruguai que tem baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados;
- h. Conforme informações da Syngenta brasileira, o Uruguai adquire produtos do Brasil, os vende para outras empresas ou para o Panamá que os venderá para seus clientes;
- i. Não há interferência nos preços negociados entre cada um desses países, sendo que todas empresas buscam lucros razoáveis e adequados relacionados a atividade substancial prestada naquele país;
- j. Conforme informações do contribuinte a Syngenta uruguaia: executa atividades de marketing, venda e distribuição em seu mercado interno e da Bolívia, sendo responsável por promover campanhas publicitárias e de marketing, executar testes de campo, promovendo os produtos a serem vendidos; planejar e coordenar a demanda dos clientes e garantir a distribuição dos produtos aos clientes de sua responsabilidade (...);
- k. Conforme informações do contribuinte cabe a Syngenta S.A., sediada no Panamá: executar e gerenciar a cadeia de suprimentos da Syngenta na região que a corresponde, tendo capacidade funcional e financeira para dimensionar, coordenar e executar todas as atividades de sourcing, logística, marketing e vendas para a distribuição dos produtos acabados no mercado do Panamá, para que demais entidades do grupo possam servir aos clientes baseados neste território (...);
- l. Conforme informações do contribuinte a Syngenta Crop Protection S.A., sediada no Panamá: Atuando como centro de distribuição para terceiros, cabe a esta adquirir produtos acabados para posterior revenda ou ingredientes ativos (matéria-prima) e produtos semi-acabados e garantir que os mesmos sejam formulados e transformados em produtos acabados através de contratos de tolling gerenciados por ela. A SCPSA executa as mesmas atividades de sourcing e logística, marketing e distribuição e de

licenciamento descritas para a SSA, todavia, com foco no mercado externo de terceiros (...);

m. As empresas adquirentes dos produtos exportados arcaram com os custos e despesas de produção e a margem de lucro da Syngenta brasileira, bem como com os custos e despesas dos serviços prestados pelas empresas intragrupo sediadas no Uruguai e no Panamá e ainda com a margem de lucro dessas empresas;

n. Conforme afirmações da Syngenta brasileira, os preços majorados nas refaturas uruguaias e panamenhas foram decorrentes dos serviços prestados pelas empresas e do lucro que tiveram em suas vendas;

o. O contribuinte não procurou demonstrar o custo e as despesas dos serviços prestados pelas empresas intervenientes, bem como qual o lucro que tiveram em suas vendas;

p. A diferença entre os preços refaturados e os faturados nas operações de exportação não apresenta nenhuma lógica que pudesse ser aceita pela fiscalização. Há valores que são negativos -0,02 a -36,83 e positivos de 0,04 a 1.581,17;

q. Para o mesmo produto e mesmo país adquirente temos diferenças negativas e positivas, o que demonstra a total falta de coerência na apuração dos preços refaturados.

Deste modo, por tudo aqui exposto, com base na documentação analisada e considerando que: 1) as mercadorias exportadas foram produzidas pela Syngenta brasileira; 2) todos os custos e despesas inerentes a produção foram arcados pelo contribuinte; 3) as empresas intervenientes, que não agregaram nada ao produto exportado, refaturaram os preços com valores maiores que os da empresa produtora; 4) as empresas intervenientes praticaram preços majorados a título de remuneração de serviços não quantificados e de uma margem de lucro não consistente; 5) parte da riqueza gerada no Brasil foi transferida para o Uruguai que tem baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados e/ou para o Panamá classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal”; 6) a SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA. ao exportar/vender seus produtos e apropriou para fins de tributação de um valor inferior ao efetivamente devido pelas operações de exportação.

Deste modo, considero que a diferença entre os valores constantes das faturas brasileiras e os das refaturas uruguaias e/ou panamenhas constituiu receita de exportação gerada pela Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. que será lançada de ofício.

A apuração da receita de exportação está demonstrada no ANEXO VII – APURAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO, que é composto de 54 (cinquenta e quatro) páginas e é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal – Parcial.

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

(...)

Importações (ajustes de preços de transferência)

1) Nada obstante tenha desqualificado os critérios de cálculo adotados pela Impugnante na DIPJ, a D. Fiscalização deixou de observar o previsto no art. 20-A e não intimou a Impugnante para apresentar cálculo por método alternativo. Para fins de cálculo do preço praticado nas operações de importação sujeitas a controle de preços de transferência, a Impugnante considerou os itens importados efetivamente consumidos (i.e. baixados do estoque) no ano-calendário de 2013, o que para alguns itens significou considerar parte de produtos importados ainda em 2012 (casos em que havia itens em estoque em 01/01/2013 – estoque inicial) e/ou apenas parte das importações realizadas em 2013 (casos em que houve itens em estoque em 31/12/2013 – estoque final).

2) A D. Fiscalização, por sua vez, entendeu que o preço praticado deveria levar em conta apenas as operações de importação realizadas no ano-calendário de 2013 – isto é, considerar apenas as entradas em estoque ocorridas no período, desconsiderando assim

os estoques iniciais e/ou finais de itens importados sujeitos a controle de preços de transferência.

(...)

4) Como será demonstrado, além da nulidade pela falta de intimação da Impugnante para apresentação de cálculo alternativo, o critério de cálculo adotado pela D. Fiscalização é incorreto, uma vez que não tem por escopo as operações de importação que impactaram o resultado do período autuado (i.e. desconsidera saldos iniciais de itens importados que podem ter sido baixados a custo e considera saldos finais que certamente não foram baixados a custo no período em questão).

5) Ainda que se admitisse correto o critério da D. Fiscalização para apuração do preço praticado na importação, para o item GLYPHOSATE TECH. 800 KG 130 BRA (código 43887, “Glifosato”), ao qual foi aplicado o método PIC, a D. Fiscalização deveria ter também recalculado o preço parâmetro.

(...)

8) Ademais, tivesse a D. Fiscalização intimado a Impugnante para apresentação de cálculos alternativos, a Impugnante teria demonstrado, ainda antes da lavratura dos autos de infração, que pelo método PIC não haveria ajustes para o produto S-METOLACHLOR TEC BULK 99,3% (código 41434, “S-Metolachlor”), mesmo levando-se em conta o preço praticado calculado equivocadamente pela D. Fiscalização.

Exportações (suposta omissão de receitas)

9) Quanto às operações de exportação, a D. Fiscalização entendeu que a Impugnante deveria ter oferecido à tributação no Brasil valores correspondentes a vendas de coligadas sediadas no exterior, mais especificamente da SYNGENTA AGRO URUGUAI S.A., sediada no Uruguai (“SY UY”) e SYNGENTA S.A. e SYNGENTA CROP PROTECTION S.A., sediadas no Panamá (em conjunto, “SY PN”) – empresas que funcionam como hubs fornecedores de matérias-primas e distribuidores de produtos acabados do Grupo Syngenta nas respectivas regiões.

10) A D. Fiscalização entendeu que a SY UY e a SY PN seriam meras prestadoras de serviços para a Impugnante, uma vez que as mercadorias são entregues diretamente para os adquirentes que as compram da SY UY e da SY PN (o que, como será demonstrado, não é uma afirmação que condiz com a realidade das operações autuadas).

11) Nesse contexto, as vendas realizadas pela SY UY ou pela SY PN seriam, em verdade, exportações da Impugnante que teriam sido simplesmente “refaturadas” pela SY UY ou pela SY PN.

12) Por este motivo, a D. Fiscalização considerou como receitas de exportação da Impugnante as vendas realizadas pela SY UY e pela SY PN e apurou os autos de infração com base na diferença entre o somatório total do valor destas vendas e o valor de receitas de exportação já oferecido a tributação pela Impugnante.

13) Importante ressaltar que em momento algum a D. Fiscalização desconsiderou a existência ou questionou a substância da SY UY e da SY PN. A tese da D. Fiscalização não é a de que tais empresas não existem na realidade, mas apenas de que tais empresas, em vez de comprar e vender os produtos exportados pela Impugnante, prestaram serviços (de intermediação, imagina-se) nas vendas realizadas pela Impugnante. Por estes motivos, não há no auto de infração acusação de dolo, fraude, simulação, tampouco imposição de multas qualificadas.

14) Fora o fato de serem vendidas à SY UY e entregues a uma terceira parte (operações de exportação “bill to/ship to” bastante comuns na prática de comércio exterior e que não deveriam causar qualquer estranheza), a única evidência de que a SY UY e a SY PN simplesmente “refaturam” as mercadorias exportadas pela Impugnante consignada pela D. Fiscalização é o fato de tais empresas obterem margens de mais de 1.000% em determinadas operações.

15) Como será demonstrado, as supostas margens de mais de 1.000% que teriam sido obtidas pela SY UY ou SY PN NÃO EXISTEM, e nada mais são do que erros básicos de cálculo cometidos pela D. Fiscalização que (i) teve conhecimento que diversas operações de exportação ocorreram em regime de drawback sem cobertura cambial; e (ii) para comparar os preços das vendas da SY UY ou SY PN nesses casos e identificar as margens obtidas pelas coligadas, considerou apenas os valores com cobertura cambial nas faturas de exportação.

16) Mesmo que pudessem ser consideradas entidades prestadoras de serviço, como quer a D. Fiscalização, apenas a título de argumentação os serviços prestados teriam de ser remunerados de alguma forma e esta remuneração seria dedutível para a Impugnante. No caso dos autos, a remuneração dos supostos “serviços” prestados pela SY UY e a SY PN corresponderia à diferença entre os valores pelos quais as coligadas adquiriram e venderam as mercadorias da Impugnante – justamente a base de cálculo adotada pela D. Fiscalização. Desse modo, se por um lado os valores autuados possam ser considerados receita da Impugnante, por outro eles também devem ser considerados despesas, não havendo resultado a tributar.

17) Ainda que não sejam completamente insubsistentes pela improcedência dos argumentos de fato da D. Fiscalização, os fundamentos jurídicos da autuação também são insuficientes, uma vez que, em se tratando de operações de exportação para parte relacionada, o ordenamento jurídico brasileiro prevê regras antielisivas específicas – a legislação de preços de transferência, que foi atendida pela Impugnante e desconsiderada pela D. Fiscalização neste ponto da autuação.

18) Ainda que não sejam declarados nulos ou integralmente cancelados em razão da desconsideração das regras de preços de transferência, os autos de infração precisam ser recalculados para que as receitas de exportação sejam arbitradas com base no custo apurado pela Impugnante, acrescido de uma margem de 15% (parâmetro admitido pela legislação com aceitável para tais operações) ou no máximo para que as bases de cálculo do auto de infração sejam limitadas ao ajuste que seria devido em caso de aplicação do método CAP, muito embora a legislação determine a dispensa de ajuste no caso dos autos (em que a receita de exportação não superou 5% da receita bruta total do período).

19) Além disso, se não são nulos, os autos de infração são ao menos insubsistentes porque, apesar de fundamentados no entendimento de que as vendas da SY UY e a SY PN seriam receitas da Impugnante, a D. Fiscalização incluiu nas respectivas bases valores que não condizem com esta motivação: (i) valores referentes ao regime de drawback sem cobertura cambial; (ii) valores de seguros e fretes sobre as vendas da SY UY e SY PN que não foram prestados e/ou contratados pela Impugnante; e (iii) mercadorias que não foram revendidas pela SY PN, além de (iv) ter desconsiderado operações em que SY UY e SY PN venderam mercadorias com prejuízo.

INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO DE AJUSTES DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

Nulidade: ausência de intimação para apresentação de método alternativo em virtude da desqualificação de critério de cálculo

20) A D. Fiscalização desqualificou o critério adotado pela Impugnante e calculou o preço praticado com base exclusivamente nas operações de importação realizadas no ano calendário de 2013.

21) Por esta diferença de critérios, como já referido acima, a D. Fiscalização apurou em alguns casos preço praticado maior do que o calculado pela Impugnante e, em outros casos, menor.

22) Diante desta desqualificação, a D. Fiscalização deveria, nos termos do art. 20-A da Lei 9.430/96, ter intimado a Impugnante para apresentar métodos alternativos – sobre tudo para aqueles casos em que o critério de cálculo por ela adotado implicou um preço praticado (a ser comparado com o preço parâmetro) maior do que o calculado pela Impugnante.

(...)

26) A validade de autos de infração de preços de transferência que se fundamentam na desqualificação de critérios de cálculo adotados pelo contribuinte (caso dos autos) diretamente da existência de tal intimação. Não tendo ocorrido, há clara preterição de direito de defesa (art. 59, II, do Decreto 70.235/72), motivo pelo qual devem ser julgados nulos os autos de infração em questão.

Erro no critério adotado para cálculo do preço praticado

(...)

35) No caso dos autos, a Impugnante optou por realizar o ajuste de preços de transferência de importações por meio de adição ao lucro líquido para fins de apuração das bases de IRPJ e CSLL, e a D. Fiscalização apurou os autos de infração de acordo com esta opção.

(...)

37) Em que pese tenha adotado corretamente a quantidade de itens consumidos para fins de referida multiplicação, a D. Fiscalização equivocou-se quanto ao critério para apuração do preço praticado.

38) Isto porque, na fórmula acima, a multiplicação do preço praticado pela quantidade deve representar o valor efetivamente deduzido como custo, uma vez que somente valores que foram deduzidos é que podem ter sua dedutibilidade limitada via ajuste (Lei 9.430/96, art. 18, §7º e IN 1.312/12, art. 5º, §4º, acima transcritos).

39) Por este motivo, em seus cálculos, a Impugnante apurou a média de preços praticados considerando a totalidade dos itens consumidos em sua produção ou revendidos no período, levando em conta, quando havia, os itens em estoque no início do período (estoque inicial) e deixando de considerar, quando houve, os itens remanescentes no estoque ao fim do período (estoque final).

40) Fácil perceber que, utilizando-se a média de preço praticado calculada deste modo na fórmula acima transcrita, reestabelece-se o valor dos itens importados que foram baixados das respectivas contas patrimoniais, isto é, o valor que impactou o custo deduzido nas bases de IRPJ e CSLL e que deve ser ajustado.

41) De fato, sobretudo quando o estoque é valorizado pelo método PEPS, o custo deduzido no período corresponde ao somatório dos preços praticados na importação dos itens consumidos no período.

42) Caso seja calculada com base nos itens consumidos, a média de preços praticados é obtida pela divisão do somatório dos preços praticados na importação dos itens consumidos no período pela quantidade de itens consumidos no período.

43) Na fórmula de cálculo do ajuste, esta média é multiplicada novamente pela quantidade de itens consumidos no período – restabelecendo-se assim o custo deduzido.

44) Outrossim, o critério adotado pela D. Fiscalização implica a submissão a tributação de ajustes sobre valores distintos daqueles que transitaram pelo resultado. No cálculo apurado pela D. Fiscalização, a média dos preços praticados foi obtida dividindo-se o valor total das importações realizadas no ano-calendário de 2013 (independentemente de os respectivos valores terem sido mantidos em contas patrimoniais ou efetivamente baixados para contas de resultado) pela quantidade de itens importados no ano.

45) Para que não paire dúvida sobre o fato de que a D. Fiscalização considerou efetivamente todas as operações de importação realizadas em 2013 para fins de apuração do preço praticado, a Impugnante pede vênias para transcrever o consignado no TVF (especificamente nas fls. 4.693 a 4.694): (...)

46) Quando o preço praticado calculado desta maneira é colocado na fórmula de apuração do ajuste, verifica-se que o resultado apurado perde a relação com os valores que efetivamente impactaram o resultado do período – a média é multiplicada por um fator diferente daquele que a gerou (a quantidade de itens consumidos, não a quantidade

de itens importados) e disto resulta um ajuste sobre algo que não corresponde nem ao custo apurado no período e tampouco aos valores das importações praticadas.

47) Deste modo, não se pode dizer que o ajuste calculado pela D. Fiscalização corresponde a um ajuste de custo – e se o ajuste apurado pela D. Fiscalização não corresponde a um ajuste de custo, ele não pode ser tributado como adição de ajuste de preços de transferência.

48) Como o E. CARF e a C. CSRF já decidiram, trata-se de erro na aplicação dos critérios jurídicos que determinam a forma de apuração dos preços de transferência que não pode ser corrigido pelas instâncias julgadoras, porque isto implicaria alteração dos critérios jurídicos do lançamento.

49) Nesse sentido decidiu a C. CSRF (Primeira Turma da C. CSRF, acórdão 9101-003.309, proferido em 17/01/2018, íntegra anexa, doc. 02). Veja-se trecho da ementa de referido acórdão: (...)

(...)

70) Importante destacar que o consumo apurado desta forma pela Impugnante foi corroborado pela D. Fiscalização que, apesar de ignorar referido dado para fins de cálculo do preço praticado, aplicou a quantidade consumida para fins de cálculo do ajuste total (i.e. multiplicou o ajuste individual (preço praticado – preço parâmetro) pela quantidade de itens consumidos (coluna E do Anexo IV do TVF, página 2, fl. 4.854 dos autos).

(...)

75) Diante de todo o exposto, os autos de infração merecerem ser declarados nulos por vício insanável correspondente a adoção de critérios jurídicos equivocados para apuração dos preços praticados. De fato, consoante inclusive já julgaram a C. CSRF e o E. CARF, não poderiam as instâncias julgadoras determinar a correção deste equívoco cometido pela D. Fiscalização, sob pena de incorrerem na vedada alteração do critério jurídico do lançamento.

76) Nada obstante, ainda que fosse possível que estas instâncias corrigissem o critério jurídico adotado no lançamento, desta correção resultaria a insubsistência da matéria autuada, uma vez que a Impugnante já ofereceu à tributação ajustes de preços de transferência calculados pelos critérios corretos.

(...)

INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

101) Como resumido anteriormente, a D. Fiscalização entendeu que seriam receitas da Impugnante os valores das operações de revenda pela SY UY e SY PN com mercadorias exportadas pela Impugnante.

(...)

105) Não há, contudo, qualquer motivo que justifique as conclusões da D. Fiscalização nesse sentido. Isto porque a SY UY efetivamente atua como distribuidora de produtos Syngenta, adquirindo (não só da Impugnante) e revendendo produtos Syngenta em sua área de atuação.

106) Os valores das vendas de produtos exportados pela Impugnante para a SY UY são, portanto, receitas da própria SY UY e, quando estes produtos são remetidos para a SY PN, os valores decorrentes das vendas realizadas pela SY PN são receitas da própria SY PN.

Estrutura de hubs regionais

107) Para compreender a relação da Impugnante com a SY UY, é importante entender como o Grupo Syngenta organizou a alocação de seus produtos em escala global – isto se deu mediante a implementação de uma estrutura de hubs regionais.

108) O Grupo Syngenta é um grupo econômico multinacional que se dedica principalmente à industrialização de insumos de produção agrícola e se organizou no mundo inteiro pelo estabelecimento de entidades com presença nos mercados locais (In Market Companies, IMCs) e hubs regionais (Regional Supply Companies, RSCs). A Impugnante exerce o papel de entidade com presença no mercado brasileiro. SY UY e SY PN exercem o papel de hubs regionais.

(...)

113) Do que se expôs acima verifica-se que os hubs regionais basicamente praticam operações de compra e venda entre entidades do Grupo Syngenta. Nesse passo, a cláusula de remuneração do contrato de fornecimento estabelece que os hubs regionais serão remunerados principalmente com base no lucro obtido em suas operações. Para isso, devem estabelecer e revisar quando apropriado políticas de preço justo que atendam ao princípio do arm's length.

(...)

116) Nesse passo, veja-se que a Impugnante não é detentora de propriedade intelectual para fabricação de produtos Syngenta (ela não consta do Anexo I do contrato de fornecimento com subsidiária Syngenta que detém propriedade intelectual), tampouco figura como licenciada em respectivo contrato, uma vez que a licença nele concedida beneficia apenas aos hubs regionais.

117) É a SY UY – hub da região em que localizada a Impugnante – que sublicencia a propriedade intelectual necessária para a fabricação e a venda de produtos Syngenta pela Impugnante.

118) Este sublicenciamento se dá no âmbito de três contratos assinados entre a Impugnante e a SY UY:

(i) Contrato de drawback (anexado com tradução juramentada, doc. 09);

(ii) Acordo de industrialização (anexado com tradução juramentada – “Acordo de contratação de fabricação”, doc. 10); e

(iii) Acordo de distribuição e licenciamento (anexado com tradução juramentada, doc. 11).

(...)

122) Em todos os casos, a SY UY licencia ou sublicencia para a Impugnante os direitos de uso da propriedade intelectual para fabricação de produtos Syngenta com a finalidade exclusiva de que a Impugnante possa atender ao objeto dos contratos.

123) Na estrutura de hubs, estes clientes devem ser atendidos pelo respectivo hub regional (e pela subsidiária Syngenta ou distribuidor independente por ele apontado para o respectivo território).

124) O mesmo racional se aplica a outras subsidiárias da Syngenta localizadas fora do Brasil. Nos termos do contrato de fornecimento (assinado entre os hubs regionais) o mercado brasileiro deve ser atendido pelo respectivo hub regional (qual seja, a SY UY). Já nos termos do contrato de distribuição e licenciamento (assinado entre a SY UY e a Impugnante), a Impugnante foi apontada pelo hub regional como distribuidora no território brasileiro.

(...)

Atuação da SY UY – hub regional da Impugnante

132) Dentro da estrutura de hubs regionais, a SY UY atua como hub regional para os países do Sul da América Latina, o que inclui o Brasil, mas também a Argentina, a Bolívia, o Chile, o Uruguai e o Paraguai.

133) Ainda que a existência da SY UY não tenha sido questionada pela D. Fiscalização, cumpre ressaltar que se trata de empresa efetivamente constituída no Uruguai. Para exercer suas atividades, alugou imóvel correspondente ao 5º andar e vagas de garagem da Torre III do Condomínio World Trade Center, situado na esquina das Av. Luis de

Herrera com a Rua 26 de Marzo, na Cidade de Montevidéu (contrato de aluguel anexo, doc. 12). Em virtude da locação do imóvel de sua sede, incorreu em despesas de aluguel correspondentes, consoante anexos comprovantes de pagamento referente ao período discutido nestes autos (doc. 13).

(...)

SY UY – atividades de empresa comercial exportadora

137) Mesmo que a perspectiva geral acima explicada já afaste as considerações da D. Fiscalização de que o papel da SY UY e da SY PN seria o de meramente “refaturar” as exportações da Impugnante, importante ressaltar que a SY UY – destinatária das exportações questionadas – atua como efetiva compradora e revendedora dos produtos exportados pela Impugnante.

Margens de lucro da SY UY

138) Tendo em vista as acusações constantes do TVF, o primeiro ponto que merece atenção é a suposta margem de lucro que a SY UY obteve sobre as exportações da Impugnante. De acordo com a D. Fiscalização (TVF, pg. 30, fl. 4.720 dos autos), haveria casos em que as margens da SY UY seriam superiores a 1.000%: ... Colaciona excertos do TVF.

139) Ocorre que, para calcular tais margens absurdas (e, depois, para calcular as bases tributáveis da autuação) a D. Fiscalização adotou critérios de cálculo não menos absurdos.

Operações sujeitas ao regime de drawback

140) A D. Fiscalização reconhece que as maiores margens por ela calculadas ocorrem nas exportações realizadas sob o regime de drawback:

(...)

143) Apenas para que não parem dúvidas, nos casos de drawback, a Impugnante recebeu matérias-primas e insumos da SY UY sem adquiri-los e sem pagar por eles – por isso a denominação do regime de drawback sem cobertura cambial (não há câmbio porque não há remessa de pagamento à SY UY, e não há remessa de pagamento à SY UY porque não há aquisição das matérias-primas e dos insumos). Este regime também suspende a incidência de tributos de importação, tendo em vista que há o compromisso de reexportar os itens recebidos.

144) As matérias-primas e os insumos recebidos da SY UY são aplicados em processos produtivos conduzidos pela Impugnante e devolvidos em forma de produtos acabados para a SY UY.

(...)

150) Nada obstante tenha conhecimento de que tais operações foram realizadas sob regime de drawback sem cobertura cambial, a D. Fiscalização obteve a suposta margem de lucro da SY UY pela diferença entre o valor recebido pela Impugnante (i.e. valor com cobertura cambial) e o valor da venda praticada pela SY UY.

151) Procedendo desta forma, a D. Fiscalização obviamente encontrou diferenças de preço bastante grandes. Ocorre que estas diferenças de preço não correspondem à margem obtida pela SY UY na operação.

152) Isto porque, como é óbvio, o valor recebido pela Impugnante nestes casos corresponde a apenas uma parte do custo da venda da SY UY. Outros custos, como as matérias primas e insumos enviados ao Brasil sem cobrança, acabaram desconsiderados no cálculo da D. Fiscalização.

(...)

Atribuição de despesas com vendas incorridas pela SY UY e pela SY PN para a Impugnante

166) Não apenas nas operações de drawback, mas também nas exportações não abrangidas por referido regime, a D. Fiscalização considerou valores de frete e seguro cobrados pela SY UY e pela SY PN para fins de comparação com o valor pago à Impugnante e determinação da margem bruta obtida pelas coligadas.

167) Na lógica de apuração de resultados contábeis, considera-se na receita bruta da entidade o valor das vendas com os seguros e fretes nelas cobrados. Isto porque, para determinação do lucro operacional, valores de seguros e fretes são deduzidos como despesas de vendas.

168) A Impugnante deduziu de seu resultado os valores de frete e seguro incluídos em suas faturas. Por óbvio, não deduziu os valores de frete e seguro incluídos nas faturas da SY UY e SY PN, porque tais valores foram arcados – e devem ser deduzidos - pelas respectivas entidades.

169) Deste modo, ainda que seja correto considerar os valores de frete e seguro na receita bruta de vendas, estes valores deveriam ter sido deduzidos para fins de determinação das margens de lucro obtidas pela SY UY e pela SY PN.

(...)

Variação das margens obtidas operação a operação

(...)

174) Como se expôs acima, a função contratual dos hubs regionais é planejar e executar o fluxo de bens e produtos Syngenta em escala global – e a da SY UY, hub regional, cuidar da distribuição de bens e produtos para os países do Sul da América Latina.

175) Para executar estas funções, os hubs regionais executam primordialmente operações de compra e venda de mercadoria – sejam elas insumos e matérias-primas, semiacabados ou mesmo produtos acabados. Ainda que possam prestar serviços a outras subsidiárias, as operações que realizam com mercadorias são operações de compra e venda.

176) Nada mais natural, portanto, do que obter margens altamente diversificadas em cada operação praticada.

177) De fato, por disposição contratual e até mesmo para manter a neutralidade econômica da estrutura de hubs regionais, o contrato de fornecimento acima referido dispõe que os hubs regionais devem praticar preços condizentes com os de mercado (entre si e com as demais afiliadas).

178) Obrigados a praticar preços condizentes com os de mercado, os hubs regionais ora obtém margens maiores, ora obtém margens menores, ora operam com prejuízo. E isto ocorre com os hubs regionais como também ocorre com qualquer entidade dedicada a comprar e vender mercadorias.

(...)

181) De fato, se os hubs regionais fossem prestadores de serviço, as margens por eles obtidas atenderiam a alguma lógica – diriam respeito, por exemplo, a comissões determinadas em certos patamares que tenderiam a se repetir em operações de característica similar. Mas, sobretudo, se os hubs regionais fossem prestadores de serviço, jamais haveria margens negativas – uma vez que isto implicaria o fato de os hubs estarem pagando à Impugnante para lhe prestar serviços.

182) A ampla variação das margens obtidas pela SY UY ou SY PN (ora altas, ora baixas, ora negativas) evidencia o papel de distribuidor por elas exercido.

(...)

184) Vale lembrar que nos termos da legislação de controle de preços de transferência brasileira, no método PRL seria exigível uma margem de 30% na revenda de tais produtos (art. 18, §12, II, a, da Lei 9.430/96). Nesta perspectiva, se a SY UY estivesse no Brasil, o valor das vendas realizadas pela Impugnante para a SY UY seria considerado razoável.

Normalidade das operações de venda com entrega a outro destinatário – operações de natureza comercial

(...)

187) Trata-se, contudo, de operação denominada back to back (ou bill to/ship to, ou operação triangular) bastante comum na prática do comércio exterior. Em suma, é uma operação que envolve três partes (A, B e C). A vende uma mercadoria para B, que a revende para C, fazendo com que A realize a entrega diretamente para C, economizando custos logísticos do logísticos do transporte entre A e B e depois de B para C, bem como os custos de armazenagem em B.

188) Como se expôs acima, a SY UY basicamente revende as mercadorias na forma como as adquire. Quando há transformação, o processo é conduzido por outra parte, contratada pela SY UY para tanto (tal como a Impugnante nos termos do contrato de drawback).

189) Nesse contexto não há sentido em fazer com que as mercadorias transitem por seu estabelecimento – para poupar custos logísticos, a SY UY determina a seus fornecedores que a entrega seja feita diretamente a seus clientes.

(...)

198) Veja-se, nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT 306/2017 (íntegra anexa, doc. 16). A princípio, seria possível imaginar que a COSIT entende que a “segunda perna” da operação back to back não seria uma operação de compra e venda, uma vez que referido órgão entendeu que tal operação não caracteriza exportação: (...)

199) Contudo, a COSIT concluiu que o intermediário brasileiro não realiza exportação em uma operação back to back porque a mercadoria, nesse caso, não transita pelo território brasileiro. Desse modo, a mercadoria não é nacionalizada e não pode ser considerada exportada.

200) A natureza de compra e venda de ambas as “pernas” da operação back to back foi inclusive confirmada pela COSIT. A Impugnante pede vênias para transcrever trechos da íntegra de referida Solução de Consulta: (...)

201) No caso dos autos, não pode pois haver dúvida de que tanto a operação entre a Impugnante e a SY UY quanto a operação entre a SY UY e a terceira parte são operações de compra e venda cujo resultado deve ser atribuído aos respectivos vendedores, e não exclusivamente à Impugnante pelo simples fato de a mercadoria não transitar na SY UY.

202) Sobre o assunto, o E. CARF, em recente julgado (acórdão 1402-002.375, 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, proferido em 25/01/2017, anexo, doc. 17), afastou expressamente a qualificação de prestação de serviços e/ou de intermediação financeira na operação back to back, reiterando trata-se de duas operações de compra e venda subsequentes: (...)

(...)

Riscos de natureza comercial assumidos pela SY UY

204) Além de praticar operações de natureza puramente comercial, a SY UY assume riscos em suas atividades que são característicos de empresas comerciais. Um dos principais riscos a que a SY UY está submetida é o risco de crédito – isto é, o risco relacionado com a possibilidade de não pagamento por parte dos seus clientes.

205) Tivesse a SY UY a mera função de “refaturar” mercadorias produzidas pela Impugnante, a SY UY somente pagaria pelas exportações adquiridas da Impugnante com o recebimento do respectivo valor da revenda.

206) Não há, contudo, tal vínculo. A Impugnante recebe o preço cobrado por suas exportações independentemente de a SY UY receber o preço da revenda.

(...)

210) Outro risco evidente que a SY UY assume em suas atividades é o risco de câmbio / moeda, uma vez que basicamente compra e vende mercadorias no mercado internacional. Nesse passo, a nota explicativa 8.1 das demonstrações financeiras da SY UY de 2013 detalham posições da entidade em moeda estrangeira, especialmente créditos relacionados a vendas e dívidas relacionadas a compras de fornecedores.

211) A SY UY também corre riscos relacionados ao estoque de seus bens e produtos. Em que pese não possua espaço para armazenamento próprio, a SY UY mantém estoques em outras entidades.

(...)

213) Em suas operações, a SY UY assume riscos inerentes a atividade de distribuidora/empresa comercial exportadora, de modo que não há qualquer fundamento para considerá-la prestadora de serviços ou mera “refaturadora” das mercadorias produzidas pela Impugnante.

(...)

Tratamento das operações como prestação de serviços

218) Admitindo-se para argumentar que a SY UY e a SY PN pudessem ser caracterizadas como prestadoras de serviços para a Impugnante, como pretende a D. Fiscalização, ainda assim não deveria haver a cobrança de IRPJ e CSLL porque a diferença entre a receita escriturada pela Impugnante e aquela apontada como omitida pela D. Fiscalização corresponderia, nesse caso, a despesas com os respectivos serviços prestados.

219) Isto porque, se serviço fosse, a sua efetiva prestação restaria demonstrada com a conclusão da venda em favor da Impugnante, serviços estes que poderiam assim ser considerados necessários à atividade da Impugnante e à manutenção de sua fonte produtora (i.e. a efetivação da venda de sua produção).

220) Também não seria possível negar que referidos serviços foram efetivamente pagos, uma vez que a própria D. Fiscalização entende que a riqueza foi transferida para a SY UY ou para a SY PN.

221) Estariam pois, atendidos os critérios do art. 299 do RIR/99 (vigente à época dos fatos em questão) para autorizar a dedutibilidade das respectivas despesas.

222) Além disso, tratando-se de serviço efetivamente prestado e pago, os simples comentários da D. Fiscalização no sentido de que não haveria lógica nas margens de remuneração da SY UY e da SY PN não seriam suficiente para desautorizar a dedutibilidade das despesas incorridas com a contratação destes serviços.

223) De fato, atendidas as regras gerais de dedutibilidade, somente haveria impedimento ou limite para dedução caso incidisse alguma regra limitadora, tal como as regras de preços de transferência. Contudo, nenhuma destas regras foi arguida pela D. Fiscalização para limitar a dedutibilidade do que seria, em sua visão, remuneração pela prestação de serviços.

(...)

Desconsideração de regras antielisivas específicas e ausência de indicação de fundamentos legais para desconsideração de negócios jurídicos praticado

(...)

235) Importante consignar que a D. Fiscalização em momento algum desconsiderou a existência ou a substância da SY UY ou da SY PN. Não se trata, pois, de autuação que tem por base a ocorrência interposição no exterior de empresas que só existem no papel, cuja existência é simulada ou fraudada pelo contribuinte. Não há qualquer acusação de fraude, dolo ou simulação nos autos e tampouco imposição de multa qualificada.

236) Não existindo nos autos tais elementos (dolo, fraude ou simulação) e pendente de regulamentação a regra geral antielisiva que poderia, em tese, viabilizar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pela Impugnante mesmo

ausentes tais vícios, deveria a D. Fiscalização ter observado as regras antielisivas específicas aplicáveis à determinação do valor das receitas de exportação para pessoas vinculadas, quais sejam, as regras de controle de preços de transferência na exportação.

237) De fato, o art. 19 e ss. da Lei 9.430/96 determina não apenas a possibilidade de arbitramento de receitas de exportação para pessoas vinculadas, mas também os critérios que devem ser adotados para tal arbitramento: (...)

238) Referido artigo também é regulamentado pela IN 1.312/12 e, no caso dos autos, por conta da dispensa prevista no art. 49 de referida IN, a Impugnante restou desobrigada de referido arbitramento porque suas receitas de exportação representaram menos de 5% da receita bruta auferida no ano-calendário de 2013 (cf. fl. 11 dos autos):

(...)

240) Com efeito, o art. 50, II, da IN 1.312/12 prevê que a D. Fiscalização pode impugnar o valor das operações de exportação ainda que não ultrapassem o limite de 5% da receita bruta previsto no art. 49 anteriormente citado: ... Transcreve o artigo 50 citado.

241) Referida impugnação, contudo, dever ter por base fundamento jurídico válido e aplicável que viabilize a descon sideração. Isto porque à D. Fiscalização não é dado descon siderar efeitos de atos ou negócios jurídicos praticados sem apontar vícios para os quais a legislação comine referida descon sideração.

(...)

Impossibilidade de a suposta omissão de receitas superar o valor que seria arbitrado com base nos critérios legais previstos para determinação do valor mínimo da receita de exportação

247) Ainda que se admitisse que os autos podem ser considerados válidos e que pudesse haver alguma base tributável – sempre para fins de argumentação, a D. Fiscalização deveria ter arbitrado as receitas de exportação da Impugnante com base no custo auferido no Brasil.

248) Para este fim, poderia ter considerado a margem de 15% prevista no art. 19, §3º, III, da Lei 9.430/96. Isto porque é este o critério que o legislador considera suficiente para fins de determinação de receitas de exportação para partes vinculadas.

249) Diga-se, não se trata de apurar ajustes de preços de transferência no caso dos autos, uma vez que tais ajustes são legalmente inexigíveis. Trata-se de adotar, como critério de arbitramento, o método que o legislador considerou para fins de determinação de parâmetros mínimos para preços praticados em exportação com partes vinculadas.

(...)

Impossibilidade de a suposta omissão de receitas superar o valor que ajuste de preços de transferência que deveria ser adicionado caso não incidisse dispensa legal

253) Caso não se entenda que seja possível adotar, como critério de arbitramento, o método que o legislador considerou para fins de determinação de parâmetros mínimos para preços praticados em exportação com partes vinculadas, no máximo a autuação deveria ser limitada ao ajuste de preços de transferência que seria devido caso não houvesse a dispensa legal do art. 49 da IN 1.312/12.

(...)

Incoerência entre os fundamentos da autuação e a base de cálculo adotada

256) Caso os autos de infração não sejam declarados nulos ou cancelados pela total insubsistência dos argumentos de fato e de direito aplicados na lavratura, eles deverão ser anulados porque a base de cálculo neles adotada não corresponde ao fundamento da autuação.

(...)

259) Como se sabe, a base de cálculo do lançamento deve corresponder aos fundamentos de fato e de direito nele adotados. Uma vez que a D. Fiscalização incluiu nas respectivas bases dos autos de infração valores que não correspondem à fundamentação declinada no TVF, descumpriu assim requisito de validade expressamente previsto no art. 10 do Decreto 70.235/72 e violando, por conseguinte, o direito de defesa da Impugnante e causando a nulidade dos autos de infração (art. 59, II, de referido Decreto).

(...)

V. SUBSIDIARIAMENTE: INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

261) Caso a multa de ofício seja mantida, no todo ou em parte, sobre ela não poderão ser exigidos juros de mora, uma vez que tributo não pode ter por fato gerador ato ilícito e, por conseguinte, valores de penalidades não podem ser considerados crédito tributário sujeito a juros de mora nos termos do art. 161 do CTN.

PEDIDOS

262) Por tudo o que se expôs acima, quanto à autuação de preços de transferência na importação, a Impugnante pede e espera sejam os autos de infração julgados nulos, uma vez que a D. Fiscalização desqualificou os critérios de cálculo adotados pela Impugnante e não a intimou para apresentar métodos alternativos de cálculo que poderiam implicar em ajustes menores do que os autuados, como determina o art. 20-A da Lei 9.430/96.

262.1) Caso assim não se entenda, pede ainda a declaração da nulidade dos autos de infração por vício insanável correspondente a adoção de critérios jurídicos equivocados para apuração dos preços praticados, os quais não condizem com a sistemática de preços de transferência que tem por escopo o ajuste de custos efetivamente deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL.

262.2) Caso se entenda ser possível que esta instância julgadora corrija o critério jurídico adotado no lançamento para refletir ajuste de custos efetivamente deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL, a Impugnante pede sejam os autos de infração cancelados, porquanto desta correção de critério resultaria a insubsistência da matéria autuada, uma vez que a Impugnante já ofereceu à tributação ajustes de preços de transferência calculados pelos critérios corretos.

263) Caso os pedidos anteriores sejam indeferidos, a Impugnante pede ao menos o cancelamento dos autos de infração com relação ao ajuste de preços de transferência relativo ao Glifosato, uma vez que restou demonstrado que, seja pelo critério de cálculo da Impugnante (apurar o preço praticado com base nas importações efetivamente baixas a custo no ano calendário de 2013), seja pelo cálculo da D. Fiscalização (calcular o preço praticado apenas pelo total de importações ocorridas em 2013), não há ajuste de preços de transferência exigível em relação ao Glifosato quando o preço parâmetro PIC é calculado seguindo o mesmo critério.

263.1) Nesse caso, a Impugnante também pede o cancelamento do ajuste referente ao S-Metolachlor, porquanto inexistente se calculado de acordo com o método PIC, o qual deve ser aceito uma vez que a D. Fiscalização deixou de intimar a Impugnante para apresentar este cálculo alternativo de preço parâmetro durante o procedimento fiscal.

264) Quanto à autuação de omissão de receitas, a Impugnante pede e espera sejam os autos de infração julgados nulos, seja porque a D. Fiscalização deixou de observar as normas antielisivas específicas (regras de preços de transferência) para o caso dos autos, como também porque incluiu nas respectivas bases de cálculo valores que não guardam qualquer relação com os motivos declinados para a lavratura.

265) Caso não sejam declarados nulos, pede a Impugnante sejam integralmente cancelados uma vez que, tivesse a D. Fiscalização observado as normas antielisivas específicas, teria verificado que, por ter auferido receita de exportação da ordem de R\$140milhões em um universo de receita bruta total de mais de R\$7,5bilhões, a

Impugnante está dispensada de ajustes de preços de transferência na exportação (art. 49 da IN 1.312/12).

266) Ainda que não sejam cancelados em virtude da aplicação das regras de preços de transferência, deverão ser cancelados diante da insubsistência de todas as premissas de fato que fundamentam a suposta ocorrência de omissão de receitas de exportação.

267) Caso não sejam cancelados pela total insubsistência dos fundamentos de fato da autuação, pede a Impugnante sejam cancelados em virtude da aceitação da dedutibilidade despesas decorrentes das supostas prestações de serviço tomadas pela Impugnante de suas coligadas SY UY e SY PN, para as quais a D. Fiscalização não indicou qualquer limitação legal de dedutibilidade.

268) Caso se decida pela manutenção da autuação, pede a Impugnante sejam os respectivos valores limitados à receita arbitrada com base nos critérios para determinação de preços parâmetros mínimos em exportações com partes vinculadas, considerando-se uma margem de 15% prevista no art. 19, §3º, III, da Lei 9.430/96 sobre o custo das operações autuadas.

269) Caso assim não se entenda, pede-se então sejam os autos de infração limitados ao ajuste que seria devido nos termos da legislação de preços de transferência, apurados pelo método CAP.

270) Caso os autos não sejam limitados na forma dos pedidos anteriores, pede a Impugnante:

(i) a exclusão das operações de drawback das bases de cálculo dos autos de infração, tendo em vista que a mercadoria subjacente a referidas operações pertence exclusivamente à SY UY – nesses casos, a SY UY envia para a Impugnante matérias-primas e insumos para industrialização que são devolvidos pela Impugnante após o processo de industrialização;

(ii) a exclusão das operações com remessa para armazenagem, uma vez que em relação a estas operações, a Impugnante não deveria ter registrado qualquer receita, isto é, além de inexistir omissão de receita sobre vendas que não se concretizaram, tampouco deveria a Impugnante ter registrado qualquer receita sobre elas;

(iii) a exclusão das despesas de frete e seguro cobradas pela SY UY e SY PN nas respectivas operações de vendas, uma vez que tais despesas não foram assumidas pela Impugnante e, desse modo, não lhe podem ser atribuídas, mas, ainda que pudessem, seria de rigor a concessão da respectiva dedução; e

(iv) exclusão dos prejuízos auferidos pela SY UY e pela SY PN, porque, de acordo com a fundamentação da autuação, as receitas de exportação da Impugnante deveriam ser calculadas com base no valor das operações de revenda das mercadorias exportadas por SY UY e SY PN, sendo certo que este raciocínio também deveria ser aplicado para os casos em que SY UY e a SY PN sofreram prejuízo.

271) Caso os lançamentos sejam mantidos, ainda que em parte, pede a Impugnante que seja determinada a insubsistência da cobrança de juros de mora sobre os valores de multas de ofício mantidos.

272) Entende a Impugnante que trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa. Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova quanto aos demais itens desta Impugnação, colocando-se a Impugnante desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

Quando da análise da controvérsia suscitada, esta 2ª Turma da DRJ/CGE achou por bem encaminhar os autos à Unidade de origem para realização de diligência, objetivando que fossem melhor esclarecidas as alegações da Impugnante, a bem da verdade material, nos termos do Despacho de diligência no 3.019, datado de 15 de agosto de 2019, anexo às fls. 5774/5777.

Analisando as questões apresentadas, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes - Demac em São Paulo – SP – DEMAC -SP emitiu a Informação Fiscal, datada de 11/10/2019, às fls. 5.783/5.795, juntando a esta documentação comprobatória. Cientificada dessa Informação Fiscal, a Interessada apresentou Petição adicional, e outros documentos, anexos a partir das fls. 5.834.

O colegiado de primeira instância decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento à impugnação. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE ENCOBRIR A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES. PROVA. NECESSIDADE.

A legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o § 1º, do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Por expressa previsão normativa, o presidente daquele colegiado julgador encaminhou o feito para o reexame necessário por essa segunda instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso de ofício reúne os requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Quanto ao mérito, a decisão ora revisada tratou a matéria em capítulos distintos para cada uma das infrações.

No capítulo “3 *INFRAÇÃO - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA*” assentou que:

Depreende-se, dos autos, que a infração levantada, com relação ao preço de transferência se baseia em diferenças, apontadas pela Fiscalização, entre a apuração fiscal e o apurado pela Interessada com relação ao ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real.

(...)

Assim foi explicitado pela Fiscalização, trazido de forma sintética neste relato, a diferença entre os Ajustes apurado pela fiscalização e o efetuado pela Empresa, motivo da autuação dessa Infração.

(...)

No caso do lançamento, constata-se que a Interessada utilizou tanto o método PRL (para produtos químicos), quanto o método PIC (para outros produtos). A Fiscalização observa que respeitou os métodos adotados pela fiscalizada.

A Fiscalização traz o Anexo IV – APURAÇÃO DOS AJUSTES – MÉTODOS PRL E PIC, às fls. 4.853 a 4854, no qual demonstra as diferenças entre os ajustes praticados, apurados pela Fiscalização e pela Syngenta. O lançamento realizado se baseou na diferença entre os ajustes identificados, redundando em um valor final apurado de R\$ 27.376.408,39.

O trabalho fiscal adotou o mesmo preço parâmetro apurado pela Fiscalizada.

(...)

No lançamento em questão, a Impugnante alega que o Lançamento levou em conta apenas os valores das importações efetuadas no respectivo ano-calendário, sem considerar os valores havidos em estoques iniciais ou estoques finais. Assim, conclui que este raciocínio somente equivaleria a um controle de custos efetivamente deduzidos caso não houvesse estoques iniciais ou finais.

Com efeito, no ANEXO I - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, às fls. 4731 a 4846, constam apenas as importações cujo desembaraço aduaneiro se deu no ano calendário de 2013. Por sua vez, o TVF informa que a apuração do preço praticado, tanto pelo método PIC quanto pelo método PRL se baseou nas importações relacionadas no Anexo I (as realizadas apenas em 2013).

Quando verificadas as alegações da Interessada de que a Fiscalização não havia considerado os estoques iniciais e finais das matérias primas na apuração do preço praticado, o processo foi convertido em diligência para manifestação da Unidade coatora. No caso, a Autoridade limitou-se a defender seu método de cálculo, não apontando o que estaria incorreto na apuração realizada pela Interessada, conforme consta do seu Relatório Fiscal, anexo às fls. 5783/5795, em resposta à diligência proposta pela DRJ.

Nesse citado Relatório Fiscal, a Fiscalização cita o Art. 6º da IN RFB nº 1312/2012 para embasar seu critério de apuração do preço adotado, contudo, tal Art. 6º trata da apuração do preço parâmetro, o qual foi considerado como correto o apurado pela Interessada, veja-se transcrição do Relatório Fiscal.

(...)

Entendo que essa transcrição da IN (art. 6º) esclarece que o preço parâmetro deve ser comparado com aquele registrado em custos. Ora, não se pode desprezar o valor do estoque da apuração dos custos do período de apuração. Nessa linha, não há como se considerar apenas a apuração com base nas importações realizadas no próprio ano-calendário, desconsiderando os preços constantes em estoque no início do ano calendário 2013. (destaques do original)

Tem razão a autoridade julgadora de primeira instância.

O cálculo do excesso de custo não pode prescindir do exame dos estoques iniciais. De tal modo, incorreta a métrica fundada na diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pelas baixas de estoque do período.

Ao teor do artigo 18, § 7º, da Lei n.º 9.430/96 c/c artigo 5º, I, da IN SRF n.º 38/97, a autoridade autuante deveria ter calculado o custo médio, tomando em conta o estoque já existente, e não apenas as aquisições feitas no período.

Tal constatação, por si só, impõe o cancelamento do lançamento quanto à infração em comento. Devendo, por isso, a decisão recorrida ser mantida.

O acórdão da DRJ prossegue assim se manifestando, no capítulo seguinte, “4 **INFRAÇÃO - OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS**”:

Com efeito, verificando os demonstrativos de apuração anexados pela Fiscalização a partir das fls. 4.855, constata-se que os maiores percentuais de diferença entre os valores praticados pela Impugnante e pelas empresas importadoras ocorrem quando existem valores sem cobertura cambial na operação. Tais operações, onde ocorreram o regime de drawback (valores sem cobertura cambial) são demonstrados nas planilhas até as fls. 4.878.

Constata-se que, nesses casos, assiste razão à impugnante, vez que a Fiscalização compara apenas os valores com cobertura cambial (faturados pela Interessada) com aqueles valores faturados pelas importadoras SY UY e/ou SY PN.

Conforme demonstrado na impugnação, se consideradas as operações de drawback, as margens de lucro apuradas se reduzem substancialmente, e em alguns casos se apuram resultados negativos, veja-se:

(...)

Quando verificadas as alegações da Interessada de que a Fiscalização havia apurado incorretamente as margens apuradas em seu demonstrativo, o processo foi convertido em diligência para manifestação da Unidade coatora. No caso, a Autoridade reiterou sua posição, repetindo o que já havia colocado no TVF, conforme consta do seu Relatório Fiscal, anexo às fls. 5783/5795, em resposta à diligência proposta pela DRJ:

(...)

Tais afirmações do Relatório Fiscal reforçam a conclusão de que os valores de operações de drawback (sem cobertura cambial) também foram considerados como receita da Fiscalizada, quando do faturamento pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas e os valores faturados pela empresa brasileira. (destaques do original)

A partir de tal conclusão fática, o órgão julgador de primeira instância, com fundamento em disposições normativas que abarcam o tratamento tributário em regime de drawback – DL n.º 37/66, artigos 75, § 1º, I a III; e 78, II, § 3º; Decreto n.º 6.759/09, artigos 383, I; e 389 –, se posicionou conforme o seguinte:

Dessa forma, pela leitura dos supracitados dispositivos, os insumos importados deveriam ser necessariamente utilizados no processo produtivo de mercadoria destinada à exportação. Além disso, para que o compromisso fosse considerado como cumprido, a exportação teria de atender ao pactuado no Ato Concessório emitido pela Secex, isto é, a exportação do produto na quantidade e prazo especificados e na relação insumo/produto prevista.

Demonstrada a adimplência no compromisso de exportar, aperfeiçoa-se a isenção dos tributos suspensos sob condição resolutória, quando da importação das mercadorias ao amparo de Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

No caso, nada foi observado pela Fiscalização a respeito de qualquer descumprimento pela Autuada do Regime de drawback.

Da mesma forma, entendo que os valores constantes como operações de drawback, já que ocorridos sem cobertura cambial, o seu retorno não representa receita para o exportador. Importar sem cobertura cambial significa que não há remessas de divisas ao exterior, não há pagamento a ser feito ao fornecedor da mercadoria estrangeira. (destaques do original)

Equívocou-se a autoridade julgadora de primeira instância.

Embora seja verdade que *“verificando os demonstrativos de apuração anexados pela Fiscalização a partir das fls. 4.855, constatou-se que os maiores percentuais de diferença entre os valores praticados pela Impugnante e pelas empresas importadoras ocorrem quando existem valores sem cobertura cambial na operação”*, não é correta a conclusão segundo a qual *“os valores de operações de drawback (sem cobertura cambial) também foram considerados como receita da Fiscalizada”*.

A incorreção da conclusão tomada na decisão recorrida sobressai a partir do seu próprio racional. Isso porque, ao mesmo tempo em que assinala que *“os maiores percentuais de diferença entre os valores”* na planilha até as fls. 4.878 são aqueles afetos a operações sem cobertura cambial, sendo certo que fora feita a apuração das pretensas receitas omitidas, com base nas planilhas a partir das fls. 4.879, em metodologia pela qual a Fiscalização compara apenas os valores com cobertura cambial.

De igual modo, a metodologia da auditoria fiscal já havia sido descrita no TVF sob a consideração de que foram tomados apenas os valores com cobertura cambial.

Neste ponto, é oportuno observar que foi determinada diligência (fls. 7.525 e ss) com o fito de esclarecer diversas questões, dentre as quais aquela descrita conforme o seguinte:

6. Na situação posta, entendo ser fundamental o retorno dos autos à Autoridade lançadora para que a mesma verifique as argumentações e documentos acostados pela Impugnante, analisando e se manifestando sobre os mesmos, ao menos, sobre as seguintes questões, alegadas:

(...)

Quanto à Emissão de Nota Fiscal com Valor Inferior à Venda:

(...)

5- as operações de drawback sequer se enquadram na fundamentação adotada para os autos de infração, vez que não se trata de exportação de mercadoria da Impugnante, mas mera devolução (após beneficiamento) de mercadoria que já era da SY UY;

6- não apenas nas operações de drawback, mas também nas exportações não abrangidas por referido regime, a Fiscalização considerou valores de frete e seguro cobrados pela SY UY e pela SY PN para fins de comparação com o valor pago à Impugnante e determinação da margem bruta obtida pelas coligadas;

(...)

Quanto à apuração da base de cálculo de omissão de receitas, apresenta os seguintes argumentos:

9- as operações de drawback deverão ser excluídas das bases dos autos de infração, tendo em vista que a mercadoria subjacente a estas operações pertence exclusivamente à SYUY; (grifos do original)

O correspondente relatório fiscal (fls. 7.531 e ss) respondeu aos quesitos conforme o seguinte:

(...), apresento as informações necessárias sobre as operações de exportação relativas ao drawback, as quais constam do TVF:

1. A empresa Syngenta foi questionada sobre as operações de drawback e, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação n.º 003/2018, informou que: ... c) Verificamos que parte da diferença de valores apontada se deve às operações de Drawback. As exportações desta modalidade são compostas por dois valores: com cobertura e sem cobertura cambial, sendo apenas o primeiro passível de cobrança. Isto ocorre uma vez que o ingrediente ativo utilizado na formulação do produto acabado, entra neste país sem cobertura cambial e sem ser nacionalizado, sendo estoque pertencente a terceiro (Syngenta Uruguay) localizado na Syngenta Brasil. De tal sorte, no momento da exportação, devolve-se o ingrediente ativo sem cobertura cambial, e cobra-se a diferença, que corresponde aos custos locais de produção e a margem de lucro...

2. Deste modo, a fiscalização não considerou para efeitos de apuração da real receita de exportação os valores das mercadorias sem cobertura cambial referentes as operações de drawback. Foram considerados para efeitos de apuração da mencionada receita, os valores contabilizados que foram extraídos do SPED – Livro Razão da conta 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback, ou seja: **os com cobertura cambial + frete + seguro.**,

3. Tal fato pode ser constatado no **ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO**, no qual foram considerados os valores contabilizados, extraídos do SPED – os com cobertura cambial + frete + seguro – no montante de R\$ 141.871.231,59.

(...)

REPETINDO: a receita de exportação total contabilizada pela empresa foi apurada considerando os valores com cobertura cambial + frete + seguro constantes das Faturas brasileiras.

Foi efetuada a comparação entre os valores refaturados pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas e os valores faturados pela empresa brasileira.

Deste modo, considerando que foi utilizada a receita de exportação do contribuinte – composta pelos valores com cobertura cambial + frete + seguro constantes das Faturas brasileiras – foi utilizada a mesma base de apuração dos valores refaturados, ou seja, para que uma comparação tenha fundamento é necessário a utilização de mesmas bases. (grifos do original)

Sendo assim, em oposição à conclusão da autoridade julgadora de primeira instância, pode-se afirmar que os valores de operações de drawback (sem cobertura cambial) não foram considerados como receita da Fiscalizada. De tal modo, quanto ao ponto em análise, não há razões para a declaração de improcedência do lançamento.

Prosseguindo na análise de mérito, a autoridade julgadora disse:

Ocorre que, apesar das afirmações do Relatório Fiscal, entendo que ocorreu sim a desconsideração do negócio. Veja-se que, na prática, foi desconsiderado pela Fiscalização a importação realizada pelas empresas SY UY e SY PN, sendo considerado que a Autuada exportou diretamente ao importador final.

(...)

O Fisco, enquanto terceiro prejudicado, tem legitimidade ativa para desconsiderar atos e negócios jurídicos privados praticados com a finalidade de encobrir a ocorrência de fatos geradores tributários. Esta possibilidade decorre do princípio da verdade material, que é corolário do princípio da legalidade. Se o Fisco tem o poder-dever de investigar a verdade dos fatos com a finalidade de verificar a eventual subsunção destes fatos ao tipo legal, tal investigação deve abranger a verdade em todos os seus aspectos jurídicos e factuais, notadamente o de saber se os fatos declarados correspondem à verdade real.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pelo artigo 1º da Lei Complementar n.º 104/2001, marcou uma fronteira entre o lícito e o ilícito na

atividade de planejamento empresarial destinada a obter o melhor cenário do ponto de vista tributário. O dispositivo prescreve que:

(...)

Tal dispositivo, embora carente de regulamentação, dispõe de conteúdo mínimo, que, se não determina, ao menos, orienta o operador do direito.

(...)

Ora, na dicção do § 1º do art. 113 do CTN, pagar o montante devido é o principal efeito obrigacional do fato gerador: (Art. 113. § 1º **A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente**), por conseguinte, o estratagema de encobrir receitas obtidas, por meio de negócios jurídicos sem qualquer finalidade comercial efetiva, ou sem outro interesse, exceto inibir o pagamento do tributo, subsume-se na hipótese descrita no parágrafo único do artigo 116 do CTN acima citado, justamente por conta do que dispõe a alternativa do seu núcleo tipificante.

Contudo, a legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). **O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.**

Ocorre que a Fiscalização, smj, não apresenta qualquer prova cabal da ocorrência de fraude ou de simulação nas operações de exportação. Ao oposto, afirma que “não foram desconsiderados os negócios jurídicos – operações de exportação”.

Na questão, **não se vislumbra, também, a existência de fraude escritural** com a finalidade de encobrir as reais operações realizadas, uma vez que todas elas foram contabilizadas com lastro em documentação fiscal regular, conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, veja-se o que nele consta:

(...)

Observo, também, que não houve, smj, a comprovação nos autos de que a Interessada tenha recebido recursos, financeiros ou de outra natureza, em decorrência de operações não declaradas/não contabilizadas ou falsamente declaradas/falsamente contabilizadas.

(...)

Tendo por base que a qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova da ocorrência da fraude, simulação ou do evidente intuito destas, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Ausente as provas, revela-se incabível a aplicação da multa qualificada.

(...)

No caso, como se depreende dos autos em análise, a Fiscalização não se incumbiu de adotar os procedimentos previstos para verificação dos preços de venda nas exportações nas operações efetuadas com pessoa vinculada. (destaques do original)

Para a análise do ponto, é preciso reconhecer que a acusação alterna entre afirmar: (i) que a interessada teria “faturado” contra clientes finais por intermédio de sociedades estrangeiras (SY UY e SY PN), do mesmo grupo econômico, para, assim, omitir parte das receitas da Fazenda brasileira; (ii) que as referidas sociedades estrangeiras teriam prestado serviço de intermediação de vendas à interessada.

Pois bem.

Além de não ser plenamente corroborada pelas operações listadas nos anexos I e II – em que há casos nos quais o preço da transação entre a interessada e a SY UY ou a SY PN é maior que o preço entre estas sociedades e o cliente final – a primeira afirmação encontra óbice na carência acusatória quanto à desconstituição dos regulares negócios jurídicos entre as sociedades envolvidas, segundo os quais a interessada seria uma “*in market company*” (IMC) e e as outras duas pessoas jurídicas seriam “*regional supply companies*” (RSC).

Com amparo em documentação hábil para tanto, a interessada demonstra que “o Grupo Syngenta organizou a alocação de seus produtos em escala global mediante a implementação de uma estrutura de hubs regionais, servindo a SY UY como hub para a região da América Latina – Sul (denominação “LAS”), que inclui o Brasil, e a SY PN como hub para a região da América Latina – Norte e da América do Norte (denominação “LAN/NORAM”)”.

O “*Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação*”, firmado entre as partes, estabelece:

2.4 As Partes concordam que, **em conformidade com o Conceito de Hub, cada RSC irá somente comprar Mercadorias de, e vender Mercadorias para, Afiliadas (que não uma RSC) ou Terceiros que forem domiciliados na mesma Região que a RSC compradora ou vendedora.** Todas as Mercadorias a serem compradas por uma RSC originadas por uma Afiliada ou Terceiro fora de sua Região, e **todas as Mercadorias vendidas por uma RSC a uma Afiliada ou Terceiro em outra Região serão encaminhadas pela RSC domiciliada na mesma Região da Afiliada ou Terceiro que vender ou comprar a respectiva Mercadoria.**

2.5 As Partes concordam, ainda, que, em conformidade com o Conceito de Hub, não deverá haver nenhuma compra ou venda de Mercadorias entre as Afiliadas (exceto se pelo menos uma delas for uma RSC), independentemente de essas Afiliadas serem ou não domiciliadas na mesma Região. Em vez disso, **todas essas compras e vendas continuarão sendo encaminhadas através da RSC na respectiva Região** (se as duas Afiliadas pertencerem à mesma Região) ou das duas RSCs nas duas Regiões em que as duas Afiliadas estiverem localizadas (se as duas Afiliadas não pertencerem à mesma Região). (grifei)

De outro lado, sem colacionar elementos materiais que infirmem o pactuado intragrupo no exercício da liberdade econômica do ente privado (CF, art. 170), a fiscalização conclui que “*em relação as empresas intervenientes – Hubs – é importante deixar consignado que não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens*”, e assinala que há casos em que os produtos “*foram exportados diretamente para os países de destino final*”.

Assim, a autoridade fiscal tentou restringir a possibilidade de interveniência das RSC nos negócios somente acaso elas também atuassem como unidades produtoras – a mera intermediação comercial não bastaria, sendo necessário agregar valor ao produto – e, ainda assim, com o condicionante logístico de trânsito físico da mercadoria pelo hub, que não poderia funcionar apenas como ponto de confluência transacional.

O que se conclui é que, não obstante o notável empenho da autoridade fiscal, todo o procedimento partiu de uma premissa subjetiva, centrada na ideia de riqueza nacional (termo, aliás, que foi expressamente mencionado no TVF afeto à mesma infração autuada para os anos-calendário 2014 e 2015), sem dar a necessária relevância aos pactos transnacionais firmados entre os envolvidos.

A partir de tal subjetiva consideração, a fiscalização aventou a segunda afirmação acima mencionada – as referidas sociedades estrangeiras teriam prestado serviço de intermediação de vendas à interessada.

Também não houve nenhuma construção material por parte da acusação que assentasse, fora de dúvida razoável, tal tese.

Ainda que assim não fosse, da receita da interessada, auferida a partir de tal intermediação, deveriam ser deduzidos os custos incorridos, que, nesse caso, seria a remuneração paga a SY UY e a SY PN, informação que, a mingua de não ter sido identificada pela fiscalização por menor valor, seria o próprio montante percebido pelas sociedades estrangeiras do grupo econômico. Disso, naturalmente, resultaria ausência de base de cálculo para os tributos lançados.

No mais, não restando caracterizada a infração tributária, com muito mais razão pode-se afirmar a inocorrência de dolo nos fatos autuados, razão pela qual não há que se falar em exigência de multa de ofício, muito menos em sua forma qualificada.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício, para manter o afastamento do lançamento de ofício promovido pela decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra