



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720119/2018-14
ACÓRDÃO	1201-007.073 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CARGILL AGRICOLA S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA APLICÁVEL APENAS A ENTIDADES REGULADAS PELO BACEN OU PELA SUSEP.

Enseja nulidade por vício material de fundamentação, configurando ofensa ao art. 142 do CTN, a adoção pelo Termo de Verificação Fiscal, de fundamento jurídico calcado em Instrução Normativa aplicável exclusivamente a entidades reguladas pelo BACEN ou pela SUSEP, dentre as quais não se encontra o Contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

SIMULAÇÃO. FILIAL. TRADING. PARAÍSO FISCAL. P.O. BOX. IMPOSSIBILIDADE.

As leis de preços de transferência, tributação em bases universais e subcapitalização confirmam a opção legislativa por tratar a constituição de pessoas ligadas em paraísos fiscais por meio de normas antielisivas específicas, em vez de renegar seu tratamento ao casuísmo e subjetividade decorrentes de conceitos abertos como “simulação”, de paradoxal compatibilização às próprias definições de *jurisdições de tributação favorecida* e *regimes fiscais privilegiados*. Inadequado, portanto, analisar a constituição de filial em paraísos fiscais à luz das estruturas argumentativas

construídas para se avaliar a substância de pessoas jurídicas operacionais constituídas sem tais regalias fiscais.

É impertinente falar-se em simulação quando o critério para considerar simulada a filial situada em *paraíso fiscal* está na essência do próprio regime de tributação do país em que domiciliada a filial, ao qual a legislação doméstica reagiu mediante normas antielisivas específicas com consequências distintas das pretendidas pela autoridade fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

CSLL. DECORRÊNCIA.

No caso em questão, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício com razões apresentadas pela PGFN, contra Acórdão proferido pela DRJ de São Paulo no qual cancelou-se, por unanimidade de votos, os autos de infração lavrados contra o contribuinte, por meio dos quais se exigiram IRPJ e CSLL com multa qualificada de 150% e multa isolada por alegada insuficiência no recolhimento de estimativas.

O Termo de Verificação Fiscal fundamentou as exigências consignadas nos Autos de Infração alegando, em apertada síntese:

- 1) Que o contribuinte teria constituído filial simulada sem existência real, configurando interposição fraudulenta nos termos da legislação aduaneira, celebrando negócios jurídicos inexistentes com essa filial (pois realizados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica) com o objetivo exclusivamente fiscal de aplicar indevidamente o §4º do artigo 1º, da IN SRF nº 213/2002 (que segundo a fiscalização apenas se aplicaria a filiais “reais”) e assim:
 - (a) Não recolher estimativas sobre os lucros da filial, já que referido dispositivo permite que o lucro da filial somente seja oferecido à tributação no Brasil ao final de cada ano; e
 - (b) Burlar a vedação à dedução das despesas com variações cambiais decorrentes de marcação a mercado, imposta sobre as empresas brasileiras pela IN nº 334/2003, e assim permitir sua dedutibilidade. Alega-se que como o dispositivo em questão trata do oferecimento à tributação dos lucros da filial, o Recorrente se valeria indevidamente da legislação do país da filial para deduzir despesas que, para a legislação fiscal brasileira, seriam indedutíveis.
- 2) Alega ainda que a constituição da referida Filial nas Ilhas Turks e Caicos (doravante Cargill T&C), teria intento fraudulento conforme o art. 72 da Lei 4.502/64, razão pela qual a multa de ofício foi qualificada para o patamar de 150%.

O Recorrente, em Impugnação, defende:

1. Preliminares de nulidade:
 - 1.1. Nulidade da autuação, pois teria se calcado na premissa equivocada de que os ajustes de marcação a mercado registrados nas contas contábeis 453302001, 516202300 e 516203300 levariam a deduções ilícitas e diriam respeito apenas a transações entre o Contribuinte e a Cargill T&C, quando na realidade laudo da KPMG demonstraria que parte das operações teria sido firmada entre a Cargill T&C e outras partes ligadas e que, se verificado o saldo líquido entre variações cambiais positivas e negativas, o saldo seria positivo (gerando lucro) de R\$ 5.508,00, o que demonstraria a falha da premissa fiscal.
 - 1.2. Nulidade da autuação, pois a fiscalização teria deixado de refazer a apuração do IRPJ e da CSLL, esquecendo-se das antecipações por estimativas de IRPJ (R\$ 78.168.139,30) e CSLL (R\$ 28.307.877,59), retenções de IRPJ (R\$ 5.717.262,04) e CSLL (R\$ 340.235,15), e, ainda, da dedução do PAT calculado sobre o montante de imposto sobre a renda ajustado (R\$ 2.314.478,08).

1.3. Nulidade da autuação por erro da sua base legal, pois a vedação contida na IN nº 334/2003 recai apenas sobre instituições financeiras e instituições autorizadas pela SUSEP a operar nos mercados de seguros e resseguros, norma que, portanto, seria inaplicável ao Contribuinte ou à Cargill T&C.

2. Mérito

2.1. Ausência de razoabilidade dos Autos de Infração, pois os ajustes propostos gerariam saldo negativo de IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário

2.2. A legitimidade da estrutura adotada, pelas seguintes razões principais:

2.2.1. Existência de diversos propósitos negociais para a existência da Cargill T&C no desenvolvimento das atividades do Contribuinte e do Grupo Cargill, quais sejam:

2.2.1.1. Controle de riscos de produtos agrícolas;

2.2.1.2. Papel de trading internacional operando no Mercado FOB nos portos brasileiros, notadamente Paranaguá;

2.2.1.3. Viabilização de operações de *export performance*;

2.2.1.4. Controle de riscos de câmbio e liquidez; e

2.2.1.5. Controle de risco de crédito.

2.2.2. A irrelevância da inexistência de empregados próprios para a determinação do propósito negocial do Contribuinte, já que trata-se de *Trading Company* o que torna desnecessário atividades exercidas presencialmente na jurisdição da filial, bastando funcionários da Contribuinte Matriz atuando por procuração em nome da Filial e mediante rateio de custos à filial Cargill T&C;

2.2.3. A irrelevância de seu endereço ser mera P.O. Box (estrutura lícita sob a legislação de Turks e Caicos, país de residência da filial) e de as mercadorias não transitarem fisicamente por estabelecimento da Cargill T&C, sendo remetidos diretamente do Brasil ao mercado internacional;

2.2.4. Defende ser lícito e possível que filial e matriz celebrem negócios jurídicos entre si; e

2.2.5. Assevera que os argumentos trazidos pela fiscalização com relação ao contrato de gestão de caixa (*Zero Balance Account*) não são relevantes para fins de determinação da autonomia da filial, representando forma de otimizar a gestão de caixa pela qual os saldos positivos de recursos financeiros são aplicados ou transferidos à Matriz atrelados a algum negócio entre filial e matriz.

Os argumentos de cada polo da ação foram sintetizados pela defesa no seguinte quadro-resumo:

Argumento do sujeito passivo	Contra-argumento da fiscalização	Esclarecimentos da requerente
<p>A empresa adquire as mercadorias sem que haja, naquele momento, um destinatário certo para as mesmas no exterior. Assim, a realização da exportação diretamente para a filial de Turcas e Caicos (T&C) garante que sejam melhor gerenciadas as variáveis influenciadas por alterações climáticas, oscilações de preço, investimentos, contratos "take-or-pay" e condições de oferta e demanda.</p>	<p>Este argumento não pode ser levado em consideração, pois não ocorre a transferência física das commodities para o estabelecimento filial em Turcas e Caicos. Em todo caso, mesmo que a transferência ocorresse, nunca seria uma operação de venda para a filial, mas uma simples remessa. Na realidade, o argumento apresentado parte de uma premissa equivocada, ou seja, a de que teria ocorrido uma operação de compra e venda entre matriz, ou uma de suas filiais no Brasil, e a filial da empresa no exterior.</p>	<p>Como demonstrado no item a seguir, as operações de compra e venda entre matrizes brasileiras e filiais estrangeiras é medida expressamente admitida / pressuposta pela legislação brasileira em diversos contextos diferentes.</p> <p>Ademais, no caso específico dos autos, foi demonstrado que a Cargill T&C atua como uma trading pura, ou seja, como uma empresa que negocia contratos de exportação de commodities para liquidação futura de forma física (i.e. mediante entrega de mercadoria) e/ou financeira.</p> <p>Nesse contexto, a Cargill T&C de fato não recebe as mercadorias físicas, e nem deveria, dado que não desempenha qualquer função industrial ou semelhante, mas, sim, de mero negociador de contratos de commodities com vistas a obtenção de preços médios "estáveis" (por meio de compras e vendas futuras, com liquidação meramente financeira) para as operações com efetiva entrega de mercadorias que realiza.</p>

Argumento do sujeito passivo	Contra-argumento da fiscalização	Esclarecimentos da requerente
<p>A exportação para um único destinatário no exterior permite maior flexibilidade em caso de necessidade de redirecionamento do destino final da mercadoria exportada.</p>	<p>A filial das Ilhas Turcas e Caicos não possui estrutura física como depósitos e armazéns, logo, nenhuma mercadoria é, de fato, destinada a ela. Desse modo, o argumento apresentado não faz sentido, pois o envio das mercadorias é realizado diretamente para os clientes finais.</p>	<p>A impugnante nunca negou que a sua Cargill T&C não tivesse um estabelecimento físico, o que não desnatura a sua existência como trading pura. Apesar da inexistência de estabelecimento físico nas Ilhas Turcas e Caicos, a Cargill T&C, por meio dos empregados brasileiros alocados à sua operação, possui relações jurídicas com centenas de fornecedores terceiros, dos quais adquiriu commodities na ordem de R\$ 6 bilhões, a quem atende a nível internacional. Ressalte-se que a Cargill T&C possui relação jurídica com clientes internacionais, inclusive terceiros, os quais não necessariamente são os destinatários finais das mercadorias exportadas em virtude da dinâmica existente no mercado global de commodities. Ou seja, para todos os fins, a Cargill T&C é sujeito de bens e direitos, atuando como ente autônomo.</p>

Argumento do sujeito passivo	Contra-argumento da fiscalização	Esclarecimentos da requerente
<p>Muitas vezes a Cargill T&C efetua vendas no exterior para entrega futura sem que a mercadoria tenha sido adquirida pela intimada no Brasil. Nesse caso, a Cargill T&C compra mercadorias no mercado nacional para cumprir as suas obrigações contratuais perante terceiros. Essa situação evidencia o papel estratégico da Cargill T&C em dar liquidez à operação da intimada, pois há situações em que a intimada não conseguiria realizar esta aquisição no mercado nacional. Isso porque, os exportadores brasileiros precisam dar vazão aos seus volumes através da exportação direta (ao invés de venda no mercado interno), o que lhes permite liquidar seus compromissos de financiamento atrelados à exportação.</p>	<p>Este argumento também não se sustenta, visto que a compra poderia ser formalmente e materialmente realizada pela Cargill no Brasil, já que, de fato, ela é a real adquirente da mercadoria; e bastaria que o vendedor condicionasse a venda ao fim específico de exportação para que ele não sofresse qualquer óbice quanto à liquidação de compromissos de financiamento atrelados à exportação.</p>	<p>Mais uma vez a fiscalização não se esforçou em entender a operação da filial T&C. Como dito, em virtude do seu papel estratégico de trading no exterior, a Cargill T&C (e não a impugnante) efetua vendas no exterior para entrega futura sem que a mercadoria tenha sido adquirida pela intimada no Brasil. Ou seja, nesses casos, quem tem a obrigação perante terceiros é a Cargill T&C e não a impugnante, motivo pelo qual é a própria T&C que compra mercadorias no mercado nacional para cumprir suas obrigações de entrega perante os terceiros. Ademais, pode ocorrer de, em alguns casos, os contratos adquiridos pela Cargill T&C se referirem a cargas que já se encontram em trânsito para o exterior, ou cujo processo de exportação já teve início, não sendo fisicamente possível alterar a documentação aplicável de maneira que a impugnante passasse a figurar na operação.</p> <p>Ademais, caberia ponderar se a simples "venda condicionada" ao "ao fim específico de exportação" sugerida pela fiscalização seria realmente aceito pelas entidades governamentais aplicáveis (e, claro, que pela própria fiscalização, que poderia simplesmente considerar que tais vendas diretas à impugnante não seriam aptas a preencher os requisitos necessários para serem consideradas exportações).</p> <p>Pelo revés, todas as vendas à filial de T&C são obviamente exportações, dado que tal contraparte inquestionavelmente não se caracteriza como pessoa jurídica brasileira.</p>

Argumento do sujeito passivo	Contra-argumento da fiscalização	Esclarecimentos da requerente
<p>No mercado brasileiro existem empresas com compromissos de exportação que, em algum momento, não dispõem de fluxos de exportação próprios disponíveis, já que há oscilação nos ciclos das safras. Assim, estas empresas "compram" fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preço por isto. São as chamadas "operações de performance". Para que tais operações ocorram, é imprescindível</p>	<p>O argumento apresentado não justifica a existência da filial de Turcas e Caicos. A "compra" de fluxo de exportação da Cargill por outros exportadores, realmente, gera um ganho para a Cargill no Brasil, mas a empresa local que adquire este fluxo pode exportar as commodities para qualquer outra empresa ou diretamente para o cliente final. Os contratos de exportação de commodities são padronizados, desse modo, a qualidade e características dos produtos são previamente estipuladas, sendo esta uma das características que permitem a negociação destes contratos no mercado futuro para fins de gestão de risco.</p>	<p>Em mais uma tentativa de intervir na operação da impugnante, a fiscalização não se atenta para as consequências nefastas de suas recomendações. Ora, é fato que a empresa local (terceiro) que adquire este fluxo pode exportar as commodities para qualquer outra empresa no exterior (inclusive para algum Grupo concorrente da impugnante). Todavia, a estrutura comercial usada pela impugnante assegura que o fluxo dessa mercadoria não pare nas mãos de um concorrente global no exterior. Assegura que a filial T&C não perca a possibilidade de trading dessa mercadoria e consequentemente de auferição de rendimentos / resultados financeiros que beneficiam a impugnante e o próprio Fisco brasileiro (posto que tais resultados são tributados). Ademais, é importante notar que muitas vezes as empresas que "adquirem os fluxos de exportação" não possuem a mercadoria física para entregar e honrar seus compromissos de exportação. Nesses casos a chamada compra do fluxo de exportação permite que tais empresas cumpram as suas obrigações por meio da liquidação financeira das obrigações aplicáveis (ou seja, pagam suas obrigações com contratos futuros).</p>

O Acórdão Recorrido, por unanimidade de votos, deu provimento integral à Impugnação, restando assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

FILIAL NAS ILHAS TURCAS E CAICOS. EXISTÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E VALIDADE DAS OPERAÇÕES COM A MATRIZ. IMPROCEDÊNCIA DA DESCONSIDERAÇÃO.

Considera-se improcedente a desconconsideração da filial da contribuinte nas Ilhas Turcas e Caicos, feita pela fiscalização, pois restaram comprovadas (1) a existência de substância / capacidade econômica da referida filial; e (2) a possibilidade / validade jurídica das operações realizadas entre matriz e filial (no caso, exportações / compra e venda de commodities).

DESPESAS DE MARCAÇÃO A MERCADO. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA. RESTABELECIMENTO.

Considerando que (1) improcede a desconconsideração da filial da contribuinte nas Ilhas Turcas e Caicos; e (2) descabe a realização de ajustes ao lucro da filial utilizando as leis tributárias brasileiras, descabe a glosa das despesas de marcação a mercado, as quais devem ser restabelecidas.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

Com relação ao lançamento de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas, há que se contar o prazo decadencial conforme disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que se trata de lançamento de ofício por excelência, vez que a multa isolada nunca é antes sujeita à declaração pelo contribuinte e, portanto, na origem não se subsume ao lançamento por homologação (artigo 150, § 4º, do CTN).

RESTABELECIMENTO DAS DESPESAS DE MARCAÇÃO A MERCADO. DECORRÊNCIA.

Diante do restabelecimento das despesas de marcação a mercado, há que se exonerar integralmente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.”

Em suma, o Acórdão Recorrido entendeu justificado o propósito negocial da Cargill T&C, vislumbrando a adequação de sua estrutura e substância econômica de suas atividades, considerando irrelevante a ausência de funcionários e o fato de tratar-se de mera “Caixa Postal”, ressaltando que o Contribuinte e sua filial Cargill T&C já foram fiscalizados com a finalidade de verificar a observância das regras de preços de transferência e de tributação dos lucros auferidos no exterior e em nenhum dos casos a existência da Cargill T&C foi contestada, sendo premissa

para a fiscalização de preços de transferência. Frisou que a legislação tributária suporta a realização de operações comerciais entre matriz e filial estrangeira, como se verifica nos dos artigos 19, §9º, c/c artigo 23, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 12.715/2012), que tratam do controle de preços de transferências nas operações de exportações a filial estrangeira.

Esclareceu que esta ação fiscal foi um desdobramento da ação fiscal consubstanciada no processo nº 16561.720129/2017-79, cuja autuação foi julgada improcedente por Acórdão unânime do CARF, de nº 3201-005.152, de 26/03/2019, transcrevendo excertos do voto do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), e das declarações de voto dos Conselheiros Marcelo Giovani Vieira e Tatiana Josefovicz Belisário. O Acórdão transitou em julgado na esfera administrativa, pois embora tenha sido objeto de Recurso Especial da Fazenda, o Recurso Especial não foi admitido no Ac nº 9303-015.000. Vejamos a ementa do Acórdão nº 3201-005.152:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2013

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA FRAUDE OU OCULTAÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DA CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Não constatada a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, nas operações de comércio exterior, a pessoa jurídica indicada como interposta e os indicados como beneficiários dessa interposição não respondem pela conversão da pena de perdimento em multa porque os fatos não subsumem à interposição fraudulenta prevista no inciso V, § 1.º, Art. 23 do Decreto 1.455/76”

Além de considerar não ter se verificado a figura da “interposição fraudulenta” típica do Direito Aduaneiro, aqui trazida na acusação sob a pecha de fraude fiscal e simulação, o Acórdão Recorrido adotou o entendimento exposto pelo Conselheiro Valdir de Oliveira Rocha no Acórdão nº 1301-001.858 ao abordar a pretensão da autuação de realizar ajustes no Lucro Contábil estrangeiro trazido à tributação no Brasil:

‘(...) Já consignei meu entendimento, com base nos normativos transcritos, de que o lucro a ser adicionado pela controladora no Brasil é aquele apurado pela controlada com base na legislação de seu (da controlada) domicílio tributário. As regras por ela adotadas, se não são impostas por aquele país, certamente não são também vedadas. E não há qualquer previsão legal de ajustes ao lucro auferido no exterior pela controlada, para fins de adição ao lucro da controladora no Brasil. Pensar diferente implicaria um controle praticamente impossível de ser feito em território nacional, com exclusões e, certamente, adições, para as quais também

seria necessária verdadeira auditoria sobre os resultados e contabilidade da empresa controlada no exterior. Se a controlada adotou (por imposição legal ou, como parece ser o caso, por opção), para determinar seu resultado, o critério contábil de marcação a mercado, esse critério deve ser adotado de modo uniforme e é o resultado contábil assim apurado que deve ser adicionado ao lucro da controladora no Brasil. Apenas sua demonstração é que deve seguir as normas brasileiras' (grifei)."

O Acórdão Recorrido também consignou que, caso afastada a proposta de voto do relator pelo cancelamento da autuação, ao menos seria o caso de afastar a qualificação da penalidade, pois *"não restou comprovada a fraude alegada pela fiscalização, diante (1) da existência de substância / capacidade econômica da Cargill T&C; e (2) da possibilidade / validade jurídica das operações realizadas entre matriz e filial (no caso, exportações / compra e venda de commodities)."*

Manifestou-se também sobre a multa isolada, reconhecendo, também subsidiariamente, que seria **aplicável a consunção**, reconhecida na Súmula CARF nº 105, fazendo **interpretação do art. 16 da IN nº 93/97** que merece ser transcrita:

"Entendo que as multas previstas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 supra transcrito podem até coexistir, mas jamais incidir sobre uma mesma base de cálculo (ou parte dela), sob pena de se violar o princípio do "non bis in idem", sendo a multa prevista no inciso II absorvida pela prevista no inciso I sempre que esta for aplicável.

Destaque-se que o princípio do "non bis in idem" também deve nortear a interpretação do artigo 16 da IN SRF nº 93/97 (vigente à época dos fatos, que determina que "Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto"), e do artigo 53 da IN RFB nº 1.700/2017 (atualmente vigente, que determina que "Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo"), de modo a se aplicar a multa isolada prevista no inciso I das citadas

instruções normativas apenas sobre a parcela não penalizada pela multa prevista no seu inciso II.

Importante destacar que não se está contestado a legalidade ou constitucionalidade dos supracitados dispositivos, mas interpretando-os, à luz de um princípio superior, que os transcende, nos termos do artigo 108, incisos II e III, do CTN.”

Declarado o Recurso de Ofício Necessário no Acórdão Recorrido, a Fazenda Nacional apresentou razões recursais abordando as seguintes questões:

“II. Questão preliminar – eventual intersecção entre este processo e Processo administrativo n. 16561.720129/2017-79, de multa aduaneira.

II.1 Da inexistência de justificativa para a criação da filial CARGILL TC

II.2 Da desconsideração dos contratos celebrados entre a matriz e a filial

II.3 Da Receita da filial de Turks and Caicos e sua falta de substância econômica

II.4 Da violação à legislação de IRPJ e CSLL – necessidade de consolidação das demonstrações contábeis

II.5 Primeira consequência da consolidação das demonstrações contábeis – falta/insuficiência de recolhimento por estimativa mensal

II.6 Segunda consequência da consolidação das demonstrações contábeis – glosa das despesas

II.7 Da falta de adição ao lucro líquido das despesas de contratos não liquidados

II.8 Da qualificação da multa de ofício

II.9 Da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada”

O Contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 17340/17381.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso de Ofício necessário foi declarado no próprio Acórdão Recorrido

Conforme a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de

reais) considerados tão somente o montante principal e multas, mas não os juros moratórios, na forma da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2022, que reza:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

Concretamente, observo que a origem julgou o mérito em favor do contribuinte exonerando-o de autuação em montante superior ao valor de alçada, já que cancelou os autos de infração afastando autuação cujo montante principal soma R\$ 89.980.885,43 e as penalidades que somam R\$ 52.941.297,54.

Portanto, o Recurso de Ofício necessário merece ser conhecido.

2 DIREITO

2.1 INTERSECÇÃO COM O PROCESSO ADUANEIRO – ACÓRDÃO N.º 3201-005.152

O Recurso de Ofício defende a impossibilidade de se aplicar o entendimento firmado no Acórdão n.º 3201-005.152, alegando que o Acórdão não transitou em julgado, pendendo de Recurso Especial, e que naquele processo afastou-se a multa aduaneira por se entender que estaria ausente o requisito do dolo específico na ocultação dos destinatários finais e burla ao controle aduaneiro, sendo que o voto condutor não seria o do Relator, mas o do Conselheiro Marcelo Giovani, que aventaria os impactos da autuação para fins de IRPJ e CSLL.

“No acórdão da multa aduaneira o Relator, Conselheiro Pedro Rinaldi, pontuou com clareza (fls. 18 e 19 do acórdão):

De fato, a filial é administrada pela matriz e é quase que inexistente em estrutura, mas, ao mesmo tempo, movimenta uma quantia expressivas de produtos de outras empresas também, não somente da matriz.

Um possível abuso dessa estrutura poderia configurar alguma outra infração ou descumprimento de obrigação acessória, mas não a interposição fraudulenta de terceiros da modalidade comprovada.

O voto condutor, do Conselheiro Marcelo Giovani foi ainda mais claro e assim concluiu (fls. 26-27 do acórdão):

Embora a operação (filial formal no exterior) possa configurar abuso de forma, com **possíveis consequências na apuração de IRPJ e CSLL, e relacionados aos contratos de ACC,**

o elemento doloso estaria na movimentação patrimonial da filial. Assim, **a filial**, mero instrumento formal para fins diversos, **não poderia ter gerado receitas, custos, despesas, patrimônio, conforme a materialidade exigida pelo direito tributário**. No entanto, **essa discussão deve ser travada em eventuais atuações quanto ao IRPJ e CSLL**, dissociada da discussão sobre malferimento do controle aduaneiro.

(...)

Assim, o elemento doloso, se existente, não está na ocultação de clientes, mas, eventualmente, na **utilização da estrutura para manipulação de preços, receitas e custos.**”

O Recurso também alega que o Acórdão destoaria da jurisprudência da 3ª seção que afastaria majoritariamente a necessidade do dolo específico para a configuração da interposição fraudulenta, e que esse requisito não seria relevante para os presentes autos de infração.

Por fim, da análise da Declaração de Voto da Conselheira Tatiana Belizário, o Recorrente alegou que a Conselheira fora *“ludibriada nesse sentido por informação tendenciosa da então recorrente, CARGILL”* e que teria ressaltado a independência de eventuais efeitos para fins de IRPJ e CSLL, transcrevendo o seguinte excerto

“Eventuais questões relativas à estrutura (ou ausência de) da filial importadora, ou mesmo o entendimento de que esta figura poderia ter por objetivo economia tributária, podem e merecem ser examinadas pela Fiscalização, contudo, podem impactar eventual fiscalização de IRPJ e CSLL, contudo, não atingem a validade da operação de exportação realizada e o controle aduaneiro a ser exercido. **E, nesse sentido, há inclusive nos autos notícias de que o trabalho fiscal não resultou em lançamento a título de tais tributos.**”

Apreciando os argumentos do Recurso se Ofício, convém inicialmente rememorar a constatação já antecipada no Relatório, de que o Acórdão nº 3201-005.152 transitou em julgado na esfera administrativa, pois embora tenha sido objeto de Recurso Especial da Fazenda, o Recurso Especial foi inadmitido por unanimidade de votos no Acórdão nº 9303-015.000. Vejamos sua ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, tenha resultado em aplicação da legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma colacionado e no acórdão recorrido apresentam diferenças relevantes.”

Dessa maneira, a dissonância do Acórdão com a jurisprudência do CARF não foi demonstrada pelo Recorrente.

O Recorrente também asseverou que no Acórdão nº 3201-005.152 afastou-se a multa aduaneira por entender que estaria ausente o requisito do dolo específico, sendo que o voto condutor não seria o do Relator, mas o do Conselheiro Marcelo Giovanni, que ressaltou potenciais efeitos distintos da estrutura lícita adotada para fins de IRPJ e CSLL.

De fato, o Acórdão consigna que os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza *acompanharam o relator pelas conclusões, nos termos do voto proferido pelo conselheiro Marcelo Giovanni Vieira*, ou seja, 7 dos 8 votantes acompanharam as razões de voto do Conselheiro Marcelo Giovanni Vieira, que julgo pertinente transcrever na íntegra.

“Declaração de Voto

A acusação do Fisco está resumida assim (fl. 486): Portanto, para atingir seus objetivos especulativos na venda commodities e ainda auferir benefícios fiscais previstos para vendas com fim específico de exportação, a Cargill ocultou dos fisco os reais compradores, impedindo os controles aduaneiros, transferindo o fluxo financeiro e operacional para a jurisdição do paraíso fiscal de Turcos e Caicos, causando DANO AO ERÁRIO, conforme o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Os fins especulativos na venda de commodities são fins lícitos, e portanto, não podem ser apontados como infração.

O auferimento de benefícios fiscais na exportação também são lícitos, quando devessem existir a exportação, fato não desconstituído pelo Fisco.

A existência da filial Cargill T&C pode justificar-se como necessidade de ser uma trading no exterior, para gestão cambial, para operações de performance de exportação, e para facilitar negócios sob jurisdição britânica. Outro possível motivo é o chamado “mercado FOB”, isto é, a compra de fornecedores brasileiros pagando em dólar (os fornecedores brasileiros que não queiram perder os direitos cambiais e os benefícios de exportação).

O fato de a filial no exterior não ter estrutura não a torna ilícita. A legislação societária (Delib. CVM 624/2010) prevê esse tipo de formatação. A legislação tributária também a pressupõe (“Preços de Transferência”), e não os veda, com ou sem estrutura. A existência, há muitos anos, dos chamados “contratos de performance de exportação” (texto acadêmico anexo), assaz comuns, os têm como pressuposto. Não há proibição de tal estrutura por parte do BCB ou da CVM.

Nenhuma dessas motivações é ilícita, em si.

Assim, a forma é lícita, o abuso de forma é que é ilícito.

Embora a operação (filial formal no exterior) possa configurar abuso de forma, com possíveis consequências na apuração de IRPJ e CSLL, e relacionados aos contratos de ACC, o elemento doloso estaria na movimentação patrimonial da filial. Assim, a filial, mero instrumento formal para fins diversos, não poderia ter gerado receitas, custos, despesas, patrimônio, conforme a materialidade exigida pelo direito

tributário. **No entanto, essa discussão deve ser travada em eventuais autuações quanto ao IRPJ e CSLL, dissociada da discussão sobre malferimento do controle aduaneiro.** (g.n.)

Em nenhum momento a estrutura de possuir uma trading formalmente no exterior, dependia de **ocultação** dos clientes, dependia apenas da legalidade dessa estrutura.

É certo que o tipo infracional acusado prescinde da comprovação do dano ao erário. O dano é presumido quando há ocultação dolosa de interveniente no comércio exterior, cf. art. 23, caput, e inciso V, do Decreto-lei 1.455/76. Todavia, é necessário comprovar o dolo no tipo acusado, dolo na ocultação de interveniente no comércio exterior.

Enfim, e esse é o ponto fulcral, a possível simulação nesses casos é a personalidade jurídica no exterior como titular de alterações patrimoniais. Mas isso não conforma, como *animus criminis*, a ocultação dos clientes.

Em outras palavras, o esteio da recorrente, nessas operações, é a legalidade, ou pretendida legalidade, da configuração desse formalismo organizado, e não a ocultação da filial ou dos clientes. Isto é, a recorrente não ocultou dolosamente os clientes, porque não precisava disso.

Os registros de exportação não comportam campo para “reais compradores”, tal como os registro de importação os têm. Até hoje, os registros de identificação do importador no exterior são o nome e endereço do importador, país do importador e país de destino final. Desde que a existência de filial formal no exterior seja lícita, como intermediária nas operações, é mesmo seu nome que deve constar como compradora.

Se a estrutura é lícita, os controles de exportação deveriam prever campo para a informação de “clientes finais”, ou “cliente da depois empresa ligada no exterior”, caso tal controle seja de interesse do Fisco. Todavia, não o há, como há na importação. Se não havia campo para a informação de cliente posterior, e se intimada, a empresa disponibilizou os dados dos clientes, então cumpriu o obrigação de transparência (se prontamente ou depois de titubear, tal fato não altera o resultado).

Pois, é óbvio que o cliente final das mercadorias não era a própria Cargill. E o óbvio não se revela como fato que se tentou ocultar. Nas próprias Notas Fiscais de venda consta como compradora a filial da Cargill com endereço em PO Box. Assim, não se vislumbra que o propósito da recorrente fosse ocultar o cliente final. Não se tentou disfarçar a compradora, filial Cargill, como se fosse parte não relacionada. O que se extrai da documentação de exportação e do conhecimento do mercado internacional de commodities é que a operação, nos moldes em que relatada nestes autos, sempre se tratou de gestão cambial, gestão de “mercado de performance de exportação” e “mercado FOB”.

Assim, o elemento doloso, se existente, não está na ocultação de clientes, mas, eventualmente, na utilização da estrutura para manipulação de preços, receitas e custos.

Registro que, em sessão de julgamento, o conselheiro Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, no sentido de que o CNPJ da filial estava ativo, e não foi objeto de processo de inaptidão por parte do Fisco.

Registro ainda que, em sessão de julgamento, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira apontou a ausência de trabalho fiscal quanto aos pagamentos das referidas exportações.

Minha convicção (art. 29 do PAF), portanto, a partir dos elementos dos autos e da prática comercial internacional de commodities, é de que não havia **ocultação dolosa** de interveniente na operação de comércio exterior.

O que havia é a organização de uma estrutura formal, que tem suas motivações próprias, e com possíveis e eventuais ilícitos em outros âmbitos, por eventual abuso de forma, como dito, mas que não revela o tipo infracional acusado, a **ocultação dolosa** dos clientes, que não transparece de tudo o que foi exposto.

Ausente a **ocultação dolosa**, cede toda a motivação da acusação fiscal, **no presente processo**.

Acompanho o relator pelas conclusões e voto por dar provimento ao recurso.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira”

A leitura do voto nos leva a duas principais conclusões:

1) O Acórdão firmou-se no sentido de que a estrutura adotada pelo Contribuinte era lícita, sendo permitida e pressuposta pela legislação comercial e tributária, além de ter propósito negocial comprovado sob o ponto de vista das operações de comércio exterior praticadas pelo Contribuinte cuja análise é a matéria prima do tema levado a julgamento na 3ª Seção do CARF, não decorrendo de qualquer intento doloso em ocultar os destinatários finais dos produtos exportados e burlar o controle aduaneiro.

2) O Voto condutor do Acórdão também assentou que eventual “abuso” da forma lícita adotada poderia ter consequências para fins de IRPJ e CSLL *caso se constatasse uma tentativa de promover o subfaturamento e transferência artificial de lucros para a filial Cargill T&C*.

A declaração de voto da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário seguiu o mesmo racional, com a mesma ressalva de que eventuais suspeitas quanto ao caráter simulado da filial Cargill T&C poderiam ser eventualmente causa para questionamentos atinentes ao IRPJ e à CSLL. Por outro lado, nada permite inferir ter havido qualquer engodo promovido pelo Contribuinte no sentido de induzir a Conselheira a crer que não teria havido lançamento de IRPJ e CSLL, o que seria também irrelevante à luz das razões fundante de ambos os votos em questão.

Assim, tratando-se de autos de infração decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, que analisaram a mesma estrutura societária, não é possível alijar completamente o caso ora sob questão, do Acórdão proferido pela 3ª seção, que apreciou o propósito negocial da estrutura adotada sob a ótica do direito aduaneiro, pertinente à especialização funcional da 3ª Seção do CARF.

As elucubrações consignadas sobre potenciais efeitos para fins de IRPJ e CSLL, por sua vez, escapam à competência da 3ª seção e, no contexto dos votos, trata-se de mero *obiter dictum*.

A intersecção, portanto, existe, mas como tangencia a alegação de falta de propósito negocial, será abordada no tópico seguinte.

2.2 PROPÓSITO NEGOCIAL PARA A CRIAÇÃO DA FILIAL CARGILL T&C

Após tentar afastar o presente caso da decisão tomada no Acórdão nº 3201-005.152, o Recurso de Ofício defende a desnecessidade da filial, buscando demonstrar a ausência de propósito negocial em sua constituição.

Assevera que em nenhum momento a Cargill teria demonstrado a razão pela qual as operações de negociação sem vinculação física não poderiam ser feitas no Brasil como fariam outras empresas brasileiras que negociam *commodities*.

Alega também que empresas brasileiras também podem negociar commodities, utilizar estruturas que impedem variações cambiais e lançar esse produto financeiro no mercado internacional, já que isso não seria benefício exclusivo de paraísos fiscais.

Insinua que se a vantagem pretendia com a implementação das negociações por meio de uma empresa nas Ilhas Turks e Caicos é a de ganhar *opacidade* nas suas transações, ficaria clara a simulação e fraude para fuga dos controles fiscais brasileiros.

A alegação de falta de propósito negocial, que se vale da figura estrangeira do *business purpose* (cuja introdução no ordenamento pátrio já foi rechaçada por duas ocasiões pelo Congresso Nacional), no arcabouço da construção argumentativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente à obtenção de vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme os conceitos de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, tornando-se recurso jurídico ilegítimo para sustentar a autuação.

De qualquer maneira, em respeito àqueles que divergem dessa premissa, entendo que o propósito negocial da estrutura adotada pelo Recorrente (e.g. a negociação via filial no exterior – a Cargill T&C) foi exaustivamente demonstrado e reconhecido tanto pelo Acórdão Recorrido quanto pelo Acórdão 3201-005.152, no qual inclusive se afastou a ocorrência e mesmo a ilicitude da alegada *opacidade* nas transações, atacada pelo Recorrente. Ilícita, sob o ponto de

vista do controle aduaneiro, seria a estruturação voltada a ocultar o destinatário final, mas não a interposição de filial constituída com atenção às normas do Estado local para centralizar as exportações promovidas indiretamente pela matriz e outras empresas do grupo.

Considerando a intersecção entre as matérias de competência da 3ª e da 1ª Seções do CARF, entendo que aproveita-se a expertise decorrente da especialização em matéria de direito aduaneiro, que levou o colegiado a confirmar a existência de propósito negocial na constituição da filial Cargill T&C a despeito seu endereço ser mera Caixa Postal sem estrutura ou quadro de funcionários próprio.

Assim, as seguintes razões emanadas no Acórdão 3201-005.152 merecem ser transcritas e adotadas:

“Os fins especulativos na venda de commodities são fins lícitos, e portanto, não podem ser apontados como infração.

O auferimento de benefícios fiscais na exportação também são lícitos, quando deves existia a exportação, fato não desconstituído pelo Fisco.

A existência da filial Cargill T&C pode justificar-se como necessidade de ser uma trading no exterior, para gestão cambial, para operações de performance de exportação, e para facilitar negócios sob jurisdição britânica. Outro possível motivo é o chamado “mercado FOB”, isto é, a compra de fornecedores brasileiros pagando em dólar (os fornecedores brasileiros que não queiram perder os direitos cambiais e os benefícios de exportação).

O fato de a filial no exterior não ter estrutura não a torna ilícita. A legislação societária (Delib. CVM 624/2010) prevê esse tipo de formatação. A legislação tributária também a pressupõe (“Preços de Transferência”), e não os veda, com ou sem estrutura. A existência, há muitos anos, dos chamados “contratos de performance de exportação” (texto acadêmico anexo), assaz comuns, os têm como pressuposto. Não há proibição de tal estrutura por parte do BCB ou da CVM.

Nenhuma dessas motivações é ilícita, em si.”

O mesmo racional foi encampado pelo Acórdão Recorrido, conforme se verifica na seguinte transcrição:

“Primeiramente, cumpre observar que a análise do caso em tela tem que levar em consideração as concepções modernas de estruturas organizacionais e as peculiaridades do mercado em que estão inseridas a contribuinte e sua filial Cargill T&C.

Entre as razões que levaram a fiscalização a concluir pela falta de ausência de substância econômica da Cargill T&C, estão (1) a falta de propósito negocial e (2) o fato de a Cargill T&C não ter empregados.

Em relação ao propósito negocial, a contribuinte esclarece, satisfatoriamente, o papel da Cargill T&C, que consiste em:

(1) Viabilizar o gerenciamento dos riscos dos vários componentes de preço das commodities agrícolas: A contribuinte traz o seguinte exemplo. Se um importante cliente internacional da Cargill T&C deseja comprar soja para entrega futura em um momento de baixa oferta dos produtores brasileiros, a Cargill T&C pode vender a mercadoria, mesmo sem tê-la adquirido. Com isso, a Cargill T&C garantiu o fluxo de vendas, fidelizou o cliente e permitiu que a contribuinte fizesse o planejamento da originação (plano de compras) dos grãos para quando o produtor rural estiver disposto a vender no futuro. Para proteger os riscos de preços dessa venda para entrega futura em dólares pela Cargill T&C, sem que tenha sido realizada a compra dos grãos do produtor rural, a Cargill T&C tem a alternativa de comprar volumes de grãos para entrega futura de outros exportadores brasileiros ou de empresas/tradings estrangeiras que comercializam grãos no Mercado FOB. Com essa compra para entrega futura, a Cargill T&C acaba por fazer a proteção adequada dos riscos de preços de mercado, principalmente o componente basis (prêmio ou desconto para aquisição dos grãos em determinado porto, sendo no caso específico o porto de Paranaguá).

(2) Atuar como uma trading internacional para comercialização de commodities agrícolas, com participação ativa no mercado Free on Board ("FOB"): A aquisição de produtos ofertados no Mercado FOB, por exportadores brasileiros que tenham compromissos com liquidações de câmbio ou com comprovação de exportações, somente pode ser feita por uma companhia estrangeira. Esse é o papel da Cargill T&C, criada pela contribuinte para esse fim, regularmente inscrita no CNPJ e com registro nos demais órgãos eventualmente necessários para exercer esse papel de atuar como trading.

(3) Viabilizar a venda pela contribuinte de fluxos de exportações (operações de export performance): No mercado brasileiro, existem empresas com compromissos de exportação que, em algum momento, não dispõem de produtos exportáveis. Essas empresas compram fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preços por isso. Essas operações são chamadas *export performance*. Para que tais operações ocorram, a Cargill T&C atua como intermediadora entre o exportador local e o cliente internacional, que normalmente exige que o produto exportado tenha garantia da contribuinte e tenha a documentação suporte da Cargill T&C.

(4) Controlar riscos de câmbio e liquidez: Uma vez que a contribuinte exporta para a Cargill T&C, a contribuinte tem a opção de pedir à filial que faça os pagamentos dos produtos somente em momentos em que necessita do caixa, em reais, para pagamento de suas obrigações no País. Caso tivesse que trazer os recursos imediatamente para o Brasil, esses recursos ficariam parados em conta em reais, gerando elevado risco cambial para a contribuinte, que tem a maioria de seus direitos e obrigações atrelados ao dólar. Portanto, a Cargill T&C propicia a proteção cambial desse caixa.” (grifo no original)”

A estrutura adotada, portanto, é lícita e, caso se entenda juridicamente possível questionar seu propósito negocial (vertente da qual discordo), qualquer análise que não incorra no equívoco de imiscuir-se retroativamente na liberdade e responsabilidade decisória do administrador sobre como organizar os negócios do ente administrado haverá de considerá-la pertinente aos fins pretendidos, ainda que se verificasse (como defende o Recorrente) que os mesmos fins poderiam ser atingidos pelo Contribuinte brasileiro sem a constituição da filial Cargill T&C. A avaliação da maneira mais adequada do ponto de vista negocial para chegar-se aos fins negociais pretendidos compete tão somente ao administrador da entidade.

Afasto, assim, as alegações de falta de propósito negocial.

2.3 VALIDADE DA CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS ENTRE MATRIZ E FILIAL

O Recurso parte então para o questionamento da oponibilidade ao Fisco dos contratos firmados entre matriz e filial, que sob o olhar da autoridade lançadora não poderiam ser consideradas partes distintas à luz do Direito brasileiro, prestando-se a ocultar o real adquirente das commodities alienadas pelo Contribuinte brasileiro.

A alegação traz resquícios da matéria acusatória sobre a qual versou o Acórdão 3201-005.152, pois elege mais uma vez como mote principal a já afastada intenção de ocultar o real destinatário final das commodities alienadas pela matriz à filial.

Defende o Recorrente que, caso se conclua ser válida a contratação, seria inoponível ao Fisco por força do art. 123 e do art. 149, VII do CTN, bem como porque a autonomia entre estabelecimentos não se aplicaria ao IRPJ e à CSLL, mas tão somente ao IPI.

O art. 123 do CTN possui a seguinte redação:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, **para modificar a definição legal do sujeito passivo** das obrigações tributárias correspondentes.” (g.n.)

Trata-se de dispositivo que torna inoponível ao fisco convenções particulares que disponham sobre a responsabilidade tributária, tal qual a usual disposição nos contratos de locação que atribui ao inquilino a responsabilidade pelo pagamento do IPTU. À luz do art. 123 do CTN, a previsão contratual entre os particulares não obsta que o Fisco municipal busque a satisfação do crédito do proprietário sem sequer cogitar do acordo firmado com o inquilino. Não se aplica, portanto, ao caso dos autos em que o fisco busca desconsiderar negócios jurídicos a partir dos quais define-se o próprio fato gerador do tributo.

Já o art. 149, VII versa sobre a simulação, que será abordada.

É pertinente a este tópico avaliar licitude e validade da celebração de negócios entre matriz e filial, já que, sob uma perspectiva interna, trata-se de estabelecimentos distintos, mas sem personalidade jurídica distinta, embora para alguns fins consagre-se a autonomia do estabelecimento, eleito como centro de direitos e obrigações, como ocorre com a legislação de IPI e a legislação de ICMS.

2.3.1 AUTONOMIA PARA FINS DE IRPJ E CSLL

No caso em questão, não se trata desses tributos sobre o consumo, mas deve-se ter em conta que a filial Cargill T&C situa-se no exterior, o que altera as premissas da análise quanto à celebração de negócios entre matriz e filial.

Especificamente no que diz respeito à exportação de mercadorias da matriz brasileira para sua filial, trata-se de negócio jurídico recepcionado pela legislação tributária brasileira, notadamente pelos artigos 19, §9º, e artigo 23, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 12.715/2012). Os dispositivos, ao tratarem dos preços de transferência, determinam o controle das operações de exportações de commodities da matriz brasileira à filial estrangeira, considerando-as pessoas vinculadas. Vejamos:

"Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

§ 9º Na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012).

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

(...)

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

A submissão ao controle dos preços praticados nas exportações a partir da consideração da filial como pessoa vinculada (e não idêntica) pressupõe, portanto, a licitude da celebração de contratos onerosos, como o de compra e venda, firmados entre matriz nacional e filial estrangeira.

Também a Lei nº 12.249/2010, ao dispor sobre a dedutibilidade de pagamentos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência de tributação favorecida ou de regime fiscal privilegiado (conceitos distintos mas popularmente referenciados em conjunto sob a alcunha de *paraísos fiscais*), estabelece em seu artigo 26 ser possível a dedução de importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a entidades situadas em *jurisdições de tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados*, respeitados alguns requisitos: (i) identificação do efetivo beneficiário no exterior; (ii) comprovação da capacidade operacional do beneficiário de realizar a operação; e (iii) comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço. *Verbis*:

“Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, **não são dedutíveis**, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **as importâncias pagas**, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, **a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado**, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Pois bem, o §3º do art. 26 trata expressamente dos pagamentos feitos a filiais *dispensando neste caso a necessidade de comprovação da capacidade operacional da filial situada em paraísos fiscais*, desde que o Lucro da respectiva filial seja trazido à tributação no Brasil nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35.

A previsão, além de trazer implicações sobre a alegação de simulação da qual trataremos no tópico seguinte, é relevante para confirmar que a legislação tributária consagra a *autonomia entre matriz e filial* também para fins de IRPJ e CSLL quando a filial situa-se no exterior.

A legislação que versa sobre tributação em bases universais igualmente parte da premissa da autonomia da filial com relação à matriz para fins de IRPJ.

Nesse sentido, o artigo 25, parágrafo 2º da Lei nº 9.249/95 estabelece que os lucros auferidos pelas filiais situadas no exterior devem ser computados na apuração do Lucro Real da matriz nacional, novamente partindo da premissa de que se trata de entidades dotadas de autonomia, sendo necessária previsão específica que supere a territorialidade para que seus rendimentos sejam trazidos à tributação no Brasil:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:”

Além disso, o parágrafo 7º do mesmo art. 25 garante que o Lucro a ser oferecido à tributação no Brasil seja aquele apurado conforme as regras da legislação local da filial, enquanto seu parágrafo 5º veda que prejuízos e perdas da filial sejam computados na apuração do Lucro Real da matriz, novamente estabelecendo limites bastante claros que confirmam a autonomia entre ambas e seus respectivos resultados.

Este tratamento conferido pela legislação tributária brasileira confirma a autonomia fiscal entre matriz nacional e filial estrangeira — estabelecendo os limites e condições em que lucros da filial serão tributados no Brasil — e, acima de tudo, pressupõe a licitude e usualidade de negócios jurídicos onerosos celebrados entre ambas.

A alegação do Recorrente, portanto, não procede.

2.4 SIMULAÇÃO

2.4.1 PARAÍÇOS FISCAIS E A DESNECESSIDADE DE ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA

O Recorrente passa a explorar os negócios do Contribuinte para demonstrar que a filial Cargill T&C não teria estrutura operacional própria, consistindo em mera Caixa Postal (P.O. Box) nas ilhas de Turks & Caicos, e por isso seria simulada.

Explana que a filial Cargill T&C possui receitas decorrentes de vendas de produtos adquiridos da matriz e de terceiros — em menor escala —, mas também receitas decorrentes da liquidação financeira de contratos futuros de compra e venda de commodities, sem entrega efetiva de mercadoria, mecanismo chamado de *string*, ou seja, na mera compra e venda de “papéis” (contratos).

Utilizando como exemplo um caso concreto da autuação, a compra e venda do *string* chamado Sophia-3 equivalia à negociação de 1000 toneladas de farelo de soja fornecidas, fisicamente, pela Soylent. Nesse caso a Cargill T&C atuou apenas como intermediário do *string*, comprando da NOBLE por 470,13 dólares americanos a tonelada e vendendo para a Concordia a 424,50. Com isso teve um resultado negativo de 45,63 dólares por tonelada. A mercadoria, fisicamente, foi vendida pela Soylent e entregue à Bunge. Todos os demais apenas negociaram posições financeiras.

Segundo alega o Recorrente, pela estratégia do Grupo Cargill, essas operações de exportação de *commodities* ficavam concentradas formalmente na filial Cargill T&C, de tal forma que essas operações liquidadas sem entrega física eram registradas apenas nas demonstrações contábeis daquela filial, transferindo assim artificialmente seus lucros para *paraíso fiscal* a partir da compra pela Cargill T&C junto à matriz brasileira.

Esse exemplo associado às demais alegações constantes no TVF, todas no sentido de demonstrar haver simulação, explorando notadamente a falta de estrutura física da Cargill T&C, compõe a acusação e as razões recursais que defendem a ocorrência de simulação inoponível ao Fisco nos termos do art. 149, VII do CTN.

A estrutura em questão, *mutatis mutandis*, caso analisada exclusivamente por uma ótica interna sob o arcabouço normativo do ISS ou do ICMS e à luz dos debates envolvendo a guerra fiscal doméstica entre estados e municípios, fatalmente teria o desfecho pretendido pelo Fisco. Contudo, devemos nos atentar ao **fundamental fator de distinguishing** do presente caso, qual seja: trata-se de estrutura societária e comercial com filial estrangeira situada em jurisdição com tributação favorecida.

A relevância do fator de *distinguishing* reside na vasta disciplina jurídico-tributária voltada especificamente a disciplinar os efeitos tributários de transações com pessoas situadas nos *paraísos fiscais*. São encontradas disposições específicas em diversos diplomas legais.

A legislação de preços de transferência vigente à época dos fatos, introduzida no ordenamento pátrio com a Lei nº 9.430/96, reconhece a necessidade de tratamento especial

quando as transações internacionais envolverem pessoas situadas em *jurisdições de tributação favorecida*. O artigo 24 estendeu a essas relações o controle de preços de transferência aplicável às operações entre partes relacionadas, ainda que a relação ocorra entre partes independentes.

~~“Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.”~~

O tratamento foi estendido aos *regimes fiscais privilegiados* pelas alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.727/2008, que conceitua tais regimes como aqueles que, por exemplo, concedam vantagem fiscal *sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país*.

~~“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

~~Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

~~† não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)-~~

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)”

(...)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (g.n.)

O artigo 24-A conceitua especificamente os *regimes fiscais privilegiados*, diferenciando-os das jurisdições de tributação favorecida das quais trata o art. 24 (com as alterações promovidas por seu parágrafo 4º).

Tratam-se, ambos de conceitos positivados no ordenamento pátrio com acepções distintas, embora ambos abarcados pela noção mais ampla sumarizada pelo jargão *paraísos fiscais* (*tax heavens*). É o que relatam Luís Eduardo Schoueri e Renan Baleeiro Costa¹, em excerto que a seguir transcrevo, avaliando o relatório *Harmful Tax Competition* da OCDE, de 1998².

“Sob notória influência dos trabalhos da OCDE, o jargão "paraíso fiscal" ("*tax haven*") genericamente designa uma jurisdição apta a financiar o gasto público com imposto sobre a renda inexistente ou meramente nominal, oferecendo-se, assim, como receptora de recursos estrangeiros interessados em carga tributária inferior à do país de origem. "Paraíso fiscal" também pode designar uma jurisdição que derive receita expressiva de tributos sobre a renda, mas que ofereça regimes de incentivos fiscais para o aporte de investimentos estrangeiros⁵.

(...)

“No Relatório de 1998, a Organização também tratou de segregar os ditos regimes fiscais privilegiados de um tipo particular de jurisdição: os *tax havens*. Embora, na visão da OCDE, uns e outros merecessem rejeição, os primeiros poderiam ser concedidos por Estados que, a despeito de privilegiarem o investimento estrangeiro, trariam patamar regular de tributação e, assim, teriam maior tendência de corroborar uma ação coordenada contra *harmful preferential tax regimes*.

Já os *tax havens* revelariam menor probabilidade de cooperar no combate ao *harmful tax competition*, pois se caracterizariam como tais especialmente pelo fato de: não imporem qualquer tributação sobre a renda; faltarem com a transparência na aplicação da legislação; aproveitarem-se do sigilo em prejuízo da troca de informações fiscais; e **dispensarem "substância" para as atividades beneficiadas.**" (g.n.)

O legislador, portanto, ao versar sobre os controles de preços de transferência, previu consequência específica às operações praticadas com partes residentes ou domiciliadas em *jurisdições de tributação favorecida*, ou beneficiários de *regimes fiscais privilegiados*.

Mais do que isso, o legislador, já nas alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.727/08, esclareceu no art. 24-A da Lei nº 9.430/96 considerar-se *regime fiscal privilegiado* aquele que conceda vantagem fiscal **“sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência”**, e determinou, para fins de preços de transferência, o mesmo tratamento considerado adequado para as transações com partes situadas em paraísos fiscais e com as beneficiárias de tais regimes.

Para além da legislação de preços de transferência, podemos mencionar também o tratamento específico conferido às filiais pelas regras de **tributação em bases universais**.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTA, Renan Baleeiro. Da concretização da noção de paraíso fiscal no direito brasileiro: a distinção entre os conceitos de jurisdição com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado para fins de aplicação do art. 8º da Lei nº 9.779/1999. In: Direito tributário : estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira/ organizado por José André W. Dantas de Oliveira, Carlos Sant'anna, Paulo Rosenblatt. 1. ed. Recife, PE : Ordem dos Advogados do Brasil - Seção PE, 2023. pp. 421 e 422.

² OCDE. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publications, 1998.

Introduzidas no ordenamento pátrio em 1995, com a Lei nº 9.249, não dispunham especificamente sobre lucros de filiais situadas em *jurisdições de tributação favorecida* ou beneficiárias de *regimes fiscais privilegiados*, mas já previam que os lucros da filial situada no exterior deveriam ser trazidos à tributação no Brasil.

A MP nº 2.158-35/01, vislumbrando situações em que os lucros auferidos pelas filiais, sucursais ou controladas no exterior poderiam ser indefinidamente lá represados, estabeleceu em seu art. 74 a digladiada presunção absoluta de disponibilização de tais lucros em 31 de dezembro de cada ano.

Ao interpretar o dispositivo por ocasião do julgamento da ADI nº 2588, o E. STF decidiu por sua **constitucionalidade em relação** às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas paraísos fiscais, mas por sua **inconstitucionalidade** em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sem regime fiscal privilegiado ou que não sejam jurisdições de tributação favorecida.

O julgado revela que o art. 74 foi interpretado pela suprema corte como regra antiabuso com constitucionalidade restrita, específica, e por isso com constitucionalidade reconhecida tão somente com relação às controladas situadas em jurisdições de tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados (ao menos por enquanto). O julgado não tratava de *filiais*, mas de controladas estrangeiras em paraísos fiscais, mas o reconhecimento da constitucionalidade do dispositivo com relação às controladas nos permite admitir sua constitucionalidade, com maior razão, também para as filiais.

De todo modo, o que importa ao presente tópico é constatar que, ao analisar o art. 74 da MP nº 2.158-35/01, a Suprema Corte interpretou-a como regra antiabuso com constitucionalidade restrita destinada a endereçar a constituição de pessoas jurídicas situadas em *paraísos fiscais*, sobre as quais a pessoa jurídica nacional teria poder suficiente para determinar o represamento de lucros lá tributados em patamares reduzidos.

Assim, interpretação definitiva do STF nos permite concluir que a legislação de tributação em bases universais também endereçou de maneira específica, atribuindo consequências próprias, a constituição de controladas (e também de filiais) em *paraísos fiscais*, *sem tornar ilícita a constituição de controladas e filiais em tais jurisdições*.

A lei que versa sobre as regras de subcapitalização segue a mesma lógica. Em passagem dispoendo sobre a dedutibilidade de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas situadas, nas *jurisdições de tributação favorecida* e *regimes fiscais privilegiados*, o art. 26 da Lei nº 12.249/2010 permite a dedução de tais dispêndios, respeitados alguns requisitos:

- (i) identificação do efetivo beneficiário no exterior;
- (ii) comprovação da capacidade operacional do beneficiário de realizar a operação; e
- (iii) comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

Vejamos sua redação na íntegra:

“Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, **não são dedutíveis**, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **as importâncias pagas**, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, **a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado**, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **salvo se houver, cumulativamente:**

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Ocorre que o artigo faz uma ressalva em seu o §3º tratando-se de pagamentos feitos a filiais situadas em paraísos fiscais, admitindo a dedução e *dispensando expressamente a necessidade de comprovação da capacidade operacional da filial situada em jurisdição de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, desde que* o Lucro da respectiva filial seja trazido à tributação no Brasil nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35.

A dispensa do requisito não só pressupõe a natural inexistência de estrutura operacional da filial situada em *paraísos fiscais*, como a admite, desde que seus lucros tenham sido oferecidos à tributação em solo pátrio conforme as regras de tributação em bases universais, “na forma do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”.

Podemos, portanto, afirmar que a interpretação sistemática e conforme dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430/96, do art. 25 da Lei nº 9.249/95, do art. 74 da MP nº 2.158-35 e do art. 26 da Lei nº 12.249/2010 leva à insofismável conclusão de que:

(i) o legislador tributário previu as consequências específicas cabíveis relativamente ao IRPJ e à CSLL, tratando-se de filiais de empresas brasileiras situadas em paraísos fiscais (noção vulgar que abrange as *jurisdições de tributação favorecida* e os *regimes fiscais privilegiados*); e

(ii) ao assim fazer, reconheceu que diante da própria definição de tais jurisdições e regimes à luz dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430-96, não é pertinente esperar que tenham estrutura operacional, requisito expressamente dispensado para a admissão da dedução dos pagamentos de juros feitos pela matriz brasileira às filiais pelo art. 26 da Lei nº 12.249/10.

Não fosse suficiente tal complexo regramento especial, a legislação tributária prevê ainda outro tratamento específico aos ditos paraísos fiscais em que a renda seja tributada à alíquota inferior a 20% (atualmente, 17%). No art. 8º da Lei nº 9.779/95, instituiu-se a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota majorada de 25% sobre as remessas a beneficiários situados em jurisdições assim consideradas pelo Estado brasileiro.

“Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

Neste ponto, vale lembrar que as ilhas de Turks e Caicos são consideradas paraíso fiscal pela IN nº 1.037/2010, razão pela qual³ eventual remessa feita pelo Recorrente à Cargill T&C sujeitou-se a esta imposição (ao menos não se tem notícia, no caso, de que tal retenção não tenha ocorrido).

³ Vale observar a seguinte ressalva feita por SCHOERI e COSTA. “É precisamente para a eficácia integrativa que o intérprete deve atentar diante da remissão feita pelo art. 8º da Lei nº 9.779/1999 ao art. 24 da Lei nº 9.430/1996. Naquele dispositivo, o legislador não se valeu da técnica da remissão *tout court*: o art. 8º da Lei nº 9.779/1999 não se limita a referir-se ao dispositivo (art. 24 da Lei nº 9.430/1996), mas toma o cuidado de dizer que a alíquota agravada deve ser aplicada a beneficiário que “seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. Note-se, pois, que a lei não determina que o agravamento da tributação se aplique a todas as situações mencionadas no referido art. 24, mas apenas ao caso dos países com tributação reduzida.” Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTA, Renan Baleeiro. Da concretização da noção de paraíso fiscal no direito brasileiro: a distinção entre os conceitos de jurisdição com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado para fins de aplicação do art. 8º da Lei nº 9.779/1999. In: Direito tributário : estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira/ organizado por José André W. Dantas de Oliveira, Carlos Sant'anna, Paulo Rosenblatt. 1. ed. Recife, PE : Ordem dos Advogados do Brasil - Seção PE, 2023. p. 433.

Ou seja, considerar simulada a estrutura societária adotada pelo Contribuinte na constituição de sua filial Cargil T&C a partir da aplicação de uma regra geral (art. 149, VII) justamente em virtude da ausência de identificação de atividade substantiva da filial, enquanto a legislação já endereçou especificamente essa situação, não só determinando suas consequências fiscais em sentido diverso do pretendido pela autuação, como elegendo nas definições inseridas no conceito de *paraísos fiscais* a própria desnecessidade e de estrutura operacional; implica fazer tábula rasa de todos os requisitos e ônus fiscais impostos e regularmente cumpridos pelo contribuinte para manter suas relações com a Cargill T&C.

Admitir essa possibilidade implica também defender uma ilógica superação do conjunto de regras especiais destinadas a lidar com os impactos fiscais da constituição de filiais em paraísos fiscais, contrariando as regras basilares de hermenêutica para priorizar a regra geral do art. 149, VII do CTN.

Adotando racional similar, vale referenciar a vertente divergente do Acórdão 105-17.083 (Caso Marcopolo), julgado em 2008 e versando sobre fatos passados no ano de 2000, anteriores, portanto À MP nº 2.158-35/01. Transcrevo o seguinte excerto da Declaração de Voto do Conselheiro Alexandre Antonio Alkimim Teixeira, hoje Professor da Universidade Federal de Minas Gerais:

“Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas são empresas trading comerciais constituídas no formato offshore em Países com Regime de Tributação Favorecida.

Por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária. Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a desconsideração dos negócios por elas realizadas com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.”

O entendimento manifestado no voto divergente acima transcrito é compartilhado pelo hoje Auditor Fiscal da Receita Federal, Daniel Teixeira Prates, que assim conclui:

“Desta feita, em operações com “paraísos fiscais” o único padrão de comportamento exigido pelo legislador é a observância, pelo contribuinte, das margens de lucro estabelecidas na legislação de preços de transferência.”

(...)

“Por fim, deve-se frisar que, para fins de controle de operações com países com tributação favorecida, o legislador deliberou adotar a legislação de preços de transferência. Esta é a norma antielisiva específica e se sobrepõe à norma geral. Logo, atendidos os seus critérios, conclui-se que a operação está dentro dos parâmetros exigidos pela legislação”

Vimos, acima, que o cenário legislativo se alterou desde o período de apuração em debate no caso Marcopolo, mas todas as alterações promovidas, sobre as quais discorreremos detalhadamente, confirmam a opção legislativa por tratar a constituição de pessoas ligadas em paraísos fiscais por meio de normas antielisivas específicas, em vez de renegar seu tratamento ao casuísmo e subjetividade decorrentes de conceitos abertos como “simulação”, de paradoxal compatibilização às próprias definições de *jurisdições de tributação favorecida* e *regimes fiscais privilegiados*.

Trata-se de fundamentação a meu ver suficiente para justificar a improcedência da autuação.

2.4.2 CRITÉRIOS CONTÁBEIS PARA A CLASSIFICAÇÃO DAS FILIAIS

De todo modo, por amor ao debate, mais é possível dizer sobre a impossibilidade de se considerar simulada a estrutura adotada também sob a ótica do Direito Privado, no qual se inserem as normas contábeis, dentre elas o CPC 02.

Do voto vencedor proferido no Acórdão nº 3201-005.152 extraímos o seguinte excerto:

“O fato de a filial no exterior não ter estrutura não a torna ilícita. A legislação societária (Delib. CVM 624/2010) prevê esse tipo de formatação. A legislação tributária também a pressupõe (“Preços de Transferência”), e não os veda, com ou sem estrutura. A existência, há muitos anos, dos chamados “contratos de performance de exportação” (texto acadêmico anexo), assaz comuns, os têm como pressuposto. Não há proibição de tal estrutura por parte do BCB ou da CVM.”

A referida Deliberação CVM nº 624/2010, vigente até 2022, que aprovou com alterações redacionais o CPC 02, dispõe sobre o reconhecimento contábil dos efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis entre matriz nacional e filial no exterior. Em seus itens 4 e 5, distingue duas categorias de filiais no exterior: aquelas que se caracterizam como entidades independentes (item 5), e as que não se caracterizam como entidades independentes (item 4).

Vale transcrever as alterações promovidas pela Deliberação CVM que, dentre outras alterações redacionais, expressou o caráter exemplificativo do rol de elementos que caracterizam uma filial como *independente*.

“Texto final

4. **As filiais**, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior **que não se caracterizam como entidades independentes** mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem, **por exemplo**, corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da matriz, devem normalmente ser consideradas para fins do reconhecimento das variações cambiais do investimento no exterior (ver item 41(a)) como extensão das atividades da investidora. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa atividade no exterior seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento). (NR)”

“**Texto final**

5. **Quando, todavia, tais filiais**, agências, sucursais ou dependências **se caracterizarem na essência, como um investimento no exterior por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma** nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento reconhecendo as variações cambiais como investimento no exterior (item 41(b)). (NR)”

O conteúdo normativo da deliberação CVM nº 624, e do próprio CPC 02, admite assim plenamente a constituição de filiais no exterior sem corpo gerencial próprio nem autonomia administrativa, **bastando que tenha operações próprias para que sejam consideradas entidades independentes** de maneira tal que seus resultados não sejam computados diretamente na contabilidade da matriz, mas sim em contabilidade própria da filial refletida na escrita da matriz nacional por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Evidentemente, estamos cientes de que as normas contábeis buscam sobretudo analisar a essência econômica sobre a forma, muitas vezes em detrimento dos conceitos jurídico-tributários firmados pela Lei. Contudo, considerando que o Fisco busca a desconsideração da filial a partir de argumentos de falta de substância e, conseqüentemente, de simulação, os critérios de análise econômica eleitos pela contabilidade para identificar se e em que circunstâncias uma filial pode ou não ser considerada entidade independente calham à fiveleta.

Analisando o caso à luz destes critérios, verificamos que sob uma ótica essencialmente econômica, **basta à caracterização da independência da filial** (pois o rol é expressamente exemplificativo) **a contratação de operações próprias pela filial, requisito verificado no caso dos autos**.

Identifica-se nos autos não só a ausência de controvérsia quanto ao fato de a Cargill T&C ter celebrado em nome próprio contratos com partes não relacionadas, como que a Cargill T&C, em virtude de tais contratos, figurou com parte em litígios submetidos ao juízo arbitral, dos

quais fazem provas as duas sentenças arbitrais acostadas à Impugnação sob o Doc nº 10, a partir das e-fls. 4.941.

O seguinte excerto de e-fls. 4.957, já taxado pela parte para manter a confidencialidade dos termos sigiloso, confirma que o vendedor no litígio era a Cargill T&C, e não a matriz.

1. THE CONTRACT

On 23 April 2014 CARGILL AGRICOLA SA TURKS AND CAICOS, Sellers, agreed to sell and [REDACTED], Buyers, agreed to buy by contract No. [REDACTED], 10,000 MT BRAZILIAN SOYABEAN MEAL PELLETS: delivery 1 – 30 June 2014 FOB Paranagua. The contract was negotiated via [REDACTED], [REDACTED] and the confirmation was signed and stamped by Sellers, Buyers and brokers.

É verdade que a matriz é mencionada como um dos “Respondents” na primeira página da segunda Sentença Arbitral (e-fl. 4.956), mas trata-se de mera indicação de que a matriz seguiria em cópia (c/o), sendo o “Respondent” Cargill T&C a vendedora de direito conforme o relato contido na imagem anterior, das fls. 4.957.

RESPONDENTS

CARGILL AGRICOLA SA TURKS AND CAICOS
C/O CARGILL AGRICOLA SA
SAO PAULO, BRAZIL
(SELLERS)

**WE THE UNDERSIGNED, HAVING BEEN APPOINTED AS ARBITRATORS, DO
HEREBY FIND AND AWARD AS FOLLOWS:-**

The juridical seat of this arbitration is England as defined in Section 3 of the Arbitration Act 1996. English law applies.

E a triangulação das operações de maneira que a remessa das mercadorias se desse diretamente da matriz no Brasil ao destinatário final tampouco haveria de causar espécie. Trata-se de triangulação admitida no direito doméstico e amparada pela legislação de ICMS, assim como também é admitida no comércio internacional, nas chamadas operações Back to Back,

reconhecidas tanto pelas normas do Banco Central (Circular nº 3.691/2013), quanto pelas normas da Receita Federal (artigo 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012), razão pela qual não há de causar espécie uma operação triangular em que o Brasil, em vez de se encontrar no vértice central (como ocorre nas operações Back to Back) encontra-se em uma das extremidades.

A análise factual à luz das normas contábeis confirmam, ser impertinente falar-se em simulação.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah