



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720129/2017-79
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.000 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARGILL AGRÍCOLA S.A.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-015.000 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 16561.720129/2017-79

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-005.152**, de 26/03/2019 (fls. 19.428 a 19.458)¹, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

Trata-se o presente processo de **Auto de Infração** (fls. 409 a 443), notificado ao Contribuinte em 28/11/2017, e lavrado para constituição da **multa (100% do valor aduaneiro) substitutiva ao perdimento de mercadoria**, em decorrência de ocultação do real comprador, com base no art. 23, V, c/c §§1º e 3º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, no valor de R\$ 9.288.294.468,00.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 444 a 490, a ação fiscal tinha por objetivo verificar a regularidade das exportações do Contribuinte (Matriz) para sua Filial (importadora no exterior) CARGILL AGRÍCOLA S.A. – *TURKS AND CAICOS* - doravante “**CARGILL T&C**” (CNPJ 60.498.706/0320-08), realizadas durante o ano de 2013, segundo lista de exportações anexada à intimação de fls. 354 a 357.

Fatos apurados pela Fiscalização indicaram que as mercadorias eram supostamente vendidas para sua Filial “CARGILL T&C”, que as revendia para 33 outras empresas estrangeiras (quadro de fl. 456) e que, por seu turno, as revendiam para outros compradores que as revendiam uma vez mais ao “adquirente final”. Contudo, **as mercadorias eram embarcadas no Brasil diretamente para o país do “adquirente final”**.

As análises empreendidas durante a ação fiscal levaram a Fiscalização a concluir que a Filial estrangeira “CARGILL T&C” foi utilizada como mera **interposta**, visando encobrir os reais adquirentes das mercadorias exportadas - “*Tradings*” estrangeiras, que revendiam as *commodities* agrícolas – conforme os seguintes trechos (fl. 466):

“Diante das informações prestadas pela fiscalizada, dos documentos apresentados, resta claro para esta fiscalização que o modelo de negócios escolhido pela Cargill Agrícola SA, direcionando mais de 95% de suas exportações para a **filial** em Turcos e Caicos, encobre uma ficção, simulando que o comprador das exportações é a **filial** de Turcos e Caicos, a qual não existe de fato, não tem funcionários, estrutura física, substância econômica. As exportações ocorreram somente na forma, enquanto que na essência, as vendas de soja, milho, farelo e outros bens, foram negociadas pela matriz diretamente com os REAIS COMPRADORES (empresas como Marubeni, CISA, Multigrain e outras), ocultos nas operações de exportação em tela, que são as empresas que adquiriram de Turcos e Caicos. Estas empresas venderam as mercadorias para os demais intervenientes, até chegar nos adquirentes finais (em países como China, Japão, Taiwan e outros), para os quais seguiram os navios. A matriz recebia diretamente desses reais compradores/adquirentes (que são os clientes da filial de Turcos e Caicos), por e-mail, as informações sobre o destinatário (qual navio deveria embarcar, quais documentos e o que escrever em cada documento de transporte).

As vendas para exportação realizadas entre **matriz** e **filial** de Turcos e Caicos foram operações de fachada, com prevalência da forma em detrimento da essência e a

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

consequência foi o acobertamento da realidade - encobriram as vendas diretas da empresa brasileira Cargill aos clientes "ocultos na operação", que formalmente compraram da **filial** de Turcos e Caicos no exterior; porém, quem vendeu de fato foi a matriz em São Paulo. A **filial** de T&C fez parte somente do fluxo formal e financeiro dessas operações, atuando como interposta pessoa". (*grifo nosso*)

Esse entendimento foi conduzido pelo fato de que as exportações de mercadorias teriam sido feitas, no plano formal, entre a **Matriz** (no Brasil) e a **Filial** (no exterior) da **mesma pessoa jurídica**, sendo notável a inexistência de qualquer estrutura operacional daquela "unidade estrangeira". Verificou-se que a **Filial** "CARGILL T&C" nem mesmo possuía quadro de funcionários. Acresce-se que nos autos também não consta a existência de diretoria/gerência, nem mesmo de quadro societário, sendo que a formalização dos contratos de compra e venda internacional foram assinados pelos funcionários da matriz, que trabalhavam e moravam na cidade de São Paulo/SP, tendo assinado **tanto pela Matriz** quanto pela **Filial**, com base em "procuração" que fora, nitidamente, expedida para representar somente os interesses da **Matriz**.

Segundo apurou a Fiscalização, as tratativas comerciais das mercadorias supostamente exportadas para a filial "CARGILL T&C" com os compradores seguintes, também no exterior, conforme resposta da Contribuinte, deixa claro que toda a negociação foi firmada pela **matriz** da CARGILL, **localizada no Brasil, sem participação qualquer de sua filial estrangeira**, levando à conclusão lógica de que a matriz brasileira era quem tomava **todas as decisões** de negociação das mercadorias no mercado internacional.

A conclusão da Fiscalização (fl. 444) foi, acerca das exportações, a seguinte:

"Verificou-se que a matriz CARGILL AGRÍCOLA S.A., efetuou operações de exportação durante o ano 2013 no valor total de R\$ 9.431.260.142,00, sendo a maior parte dessas exportações relativas aos produtos soja, milho e farelo de soja. Desse valor total exportado, 98,5% ou R\$ 9.288.294.468,00 tiveram como importador/comprador a sua filial "CARGILL TC" (dados extraídos do SISCOMEX-planilha anexa ao Termo de Intimação 6). Nessas operações de venda da matriz para a filial, a CARGILL TC atuou formalmente como adquirente/comprador nas exportações, entretanto, não comprova seu propósito comercial ou substância econômica, encobrendo dos controles aduaneiros as vendas que foram efetuadas diretamente da matriz aos reais compradores (ocultos nas operações de exportação). A filial **CARGILL TC agiu como interposta pessoa nas operações de exportações em questão**, ocultando os reais compradores, os quais negociavam diretamente com a matriz em São Paulo, e ordenavam à matriz que os bens fossem embarcados do Brasil diretamente para diversos países de destino, entre os quais China, Taiwan, Tailândia, Coreia do Sul, Estados Unidos, Japão, Reino Unido, México, sem que qualquer informação a respeito das negociações passasse pela filial de Turcos e Caicos." (*grifo nosso*)

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresenta sua Impugnação de fls. 575 a 649, alegando, em síntese, que:

a) a CARGILL possui filial no exterior, nas Ilhas Turcas e Caicos, "que atua integrada com a matriz, viabilizando a comercialização de commodities agrícolas no exterior e o gerenciamento dos riscos inerentes às flutuações de preços", atuando como importadora das mercadorias exportadas a partir do Brasil, desde 1998; e que essa filial atua em quatro vertentes: "gerenciar o risco cambial da Impugnante"; "atuar como uma *trading* internacional, para comercialização de commodities agrícolas, com participação ativa no mercado FOB"; "viabilizar o gerenciamento dos demais riscos dos componentes de preço das *commodities* agrícolas"; e "viabilizar a venda pela matriz de fluxos de exportação (operações de "*export performance*")";

b) os resultados da filial CARGILL T&C, em 31/12/2013, foram tributados no Brasil, "conforme determina a legislação tributária de regência (Lei nº 9.249/1995, Lei nº 9.532/1997 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001);

c) foi submetida a 2 procedimentos fiscais (TDPF-D nº 08.1.85.002016000098 – Preços de Transferência para *Commodities* Agrícolas; e, TDPF-F Nº 08.1.85.002016001361– IRPJ 2013) anteriores ao que resultou no presente processo (TDPF-F Nº 08.1.85.002017001543– Multa Aduaneira, 2013), sendo que tais ações fiscais não resultaram em qualquer lançamento, bem como "não houve referência a qualquer questão de ordem aduaneira, bem como à existência de quaisquer indícios de irregularidades no tocante ao controle aduaneiro de exportações";

d) não foi apontada a vantagem que seria obtida com a suposta "ocultação dos compradores estrangeiros", conforme a acusação fiscal, bem como não fora apontado qual teria sido o suposto "Dano ao Erário" (fls. 588 e 620/625), muito menos a conduta dolosa;

e) houve retorno ao Brasil do fluxo financeiro das exportações, "através do pagamento para a Contribuinte das mercadorias adquiridas pela filial "T&C", fato que teria gerado "divisas de exportação";

f) o tratamento segmentado da filial T&C pela legislação tributária e cambial e, de outro, o fato de que a Impugnante efetivamente vendeu as mercadorias por ela exportadas para a filial T&C, que, conseqüentemente pagou por elas, todos os documentos emitidos para amparar tais exportações foram emitidos em conformidade com a legislação aduaneira e todos os controles aduaneiros aplicáveis a estas exportações foram devidamente observados;

g) seria "prática usual no mercado global de compra e venda de *commodities* a constituição de filiais, subsidiárias ou coligadas estrangeiras em jurisdições que permitem um ambiente de maior agilidade, liquidez, segurança política e proteção cambial para a compra e venda, principalmente quando negociadas em bolsas de mercadorias e futuros internacionais";

h) teria direito de constituir uma filial no exterior, com base na Lei nº 11.371/2006, não havendo "qualquer restrição na legislação brasileira para a criação de subsidiárias e filiais" fora do território nacional, podendo manter os recursos decorrentes das exportações em instituição financeira no exterior;

i) a filial CARGILL TC não adquire mercadorias somente da Contribuinte, mas também de outros fornecedores, e teria sido comprovado que a filial CARGILL TC teria pago à Contribuinte pelos serviços executados no Brasil em seu benefício cerca de US\$ 2 milhões;

j) a filial estrangeira é tratada pelo art.25 § 4º, da Lei nº 9.249/1995, como "uma pessoa jurídica independente para fins de apuração do IRPJ e da CSLL"; além disso, "esta mesma lógica é adotada pelas regras cambiais, como a Resolução BACEN nº 3.844/2010, por exemplo, segundo a qual o investimento em uma filial deve ser objeto de registro no SISBACEN assim como o investimento em uma subsidiária";

k) não seria possível efetuar alteração de critério jurídico, com efeitos retroativos, com base no art. 146, do CTN, para as exportações desembaraçadas nos canais laranja e vermelho, pois a fiscalização teve acesso à informação de que o importador no exterior era uma "PO Box" e, mesmo assim, efetuou o desembaraço aduaneiro (se a realização das exportações para a filial T&C fosse irregular, as autoridades aduaneiras que conduziram os seus respectivos despachos de exportação deveriam ter interrompido de imediato tais despachos); e

l) a penalidade aplicada teria caráter confiscatório (art.150 IV, da CF).

A **DRJ em Florianópolis (SC)** apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 07-41.388**, de 02/03/2018 (fls.18.160 a 18.214), considerou-a **improcedente**, mantendo o crédito tributário lançado, concluindo que:

a) o julgamento administrativo não resta influenciado por quaisquer características do TDPF, pois esse documento tem por finalidade o controle administrativo das ações fiscais;

b) do contrato de compra e venda - matriz e filial: a pessoa jurídica é quem possui aptidão para titularizar direitos e contrair obrigações, já que decorrentes de sua personalidade, não se confundindo a PJ com seus estabelecimentos, pelo que não é lícito eventual contrato de compra e venda de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (matriz e qualquer filial ou entre quaisquer filiais), pois não possuem, por si mesmas, personalidade jurídica;

c) pelo contrato de compra e venda, a parte vendedora se obriga a transferir o domínio do objeto negociado, enquanto que o comprador, a pagar o preço avençado;

d) a impugnação deve estar acompanhada das provas dos argumentos expendidos pela defesa, conforme art. 15 c/c art.16 - III e § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972, cabendo afastar as alegações do sujeito passivo desprovidas de provas suficientes;

e) a Lei n.º 11.371/2006 não estabeleceu qualquer direito à criação de filial no exterior de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, mas, tão somente, que os recursos decorrentes de exportações pudessem ser mantidos em instituição financeira estrangeira, e seu art. 1º não dispensou a comprovação, por parte do exportador brasileiro, de que recebeu crédito em sua conta bancária - mantida no exterior -, com depósito efetuado pelo importador estrangeiro;

f) sobre a ocultação de sujeitos no comércio exterior, se houve atingimento do resultado pretendido, ocultar “o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, através de uma das condutas previstas em lei, não haveria qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa se, equivocadamente, apontou-se a fraude ou a simulação (*lato sensu*), mas o conjunto probatório leva ao entendimento da ocorrência, também, de “interposição fraudulenta”, mesmo que a “presumida” (art.23 - § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976), desde que a íntegra dos autos tenha sido levada ao conhecimento do interessado;

g) a classificação das condutas descritas no art. 23, *caput*, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 como dano ao Erário decorre diretamente de uma opção do legislador, sendo inócua a discussão sobre o tema.

h) a alegação de boa-fé deve ser afastada, se os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art.136 do CTN;

i) a Revisão Aduaneira é procedimento administrativo a partir da qual se podem aferir a regularidade dos pagamentos devidos à Fazenda Pública ou a aplicação de algum regime exonerativo, bem assim a exatidão das informações prestadas na Declaração, encontrando óbice somente quando transcorrido o prazo necessário para configuração da decadência (como os tributos e contribuições devidos nas operações de comércio exterior não estão, em regra, sujeitos a lançamento de ofício, não cabe o entendimento de que o art. 149 do CTN estabelece as hipóteses a partir das quais se pode deflagrar a revisão aduaneira, estando presentes, nesse

dispositivo, somente situações facultativas, não de observância obrigatória), não correspondendo a revisão aduaneira a mudança de critério jurídico, pois o art.146 do CTN requer que o “critério original” tenha sido construído a partir de um lançamento feito pela autoridade fiscal, sendo que o despacho aduaneiro opera-se por meio do chamado “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN);

j) a pretensão de ver determinadas práticas como integrantes da legislação tributária, na qualidade de normas complementares, somente tem lugar quando inexistente norma jurídica expressa que rege o assunto, adicionado o reconhecimento formal da prática, pela autoridade administrativa competente; e

k) em sede de julgamento administrativo, não se pode levar em conta princípios pertinentes à razoabilidade e à proporcionalidade, como critérios suficientes a afastar sanções previstas em texto de lei e, a Administração Tributária está submetida ao princípio da legalidade, não podendo esquivar-se à aplicação da lei editada conforme o processo constitucional.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 18.254 a 18.436), no qual reitera e reforça as alegações apostas na Impugnação.

Às fls.19.420 a 19.427, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões e endossou o lançamento, confrontando ainda as alegações recursais do Contribuinte.

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-005.152**, de 26/03/2019, proferida pela 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu provimento ao Recurso Voluntário, **cancelando o lançamento**. Nessa decisão a Turma julgadora assentou que, “...*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, §1º, do art. 23 do Decreto nº 1.455, de 1976*”.

Notificada do **Acórdão nº 3201-005.152**, a Fazenda Nacional interpôs **Embargos de Declaração** (fls. 19.460 a 19.480), suscitando que houve contradições no julgado. Os Embargos foram analisados, sendo dado seguimento ao recurso pelo Presidente da Turma, conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos da 3ª Seção/2ª Câmara/ 1ª TO (fls. 19.510/19.515).

Os aclaratórios foram levados à apreciação da Turma, que proferiu o **Acórdão (de Embargos) nº 3201-006.182**, de 21/11/2019 (fls. 19.549 a 19.558), decidindo que, não havendo omissão, contradição ou obscuridade, os Embargos de declaração devem ser **rejeitados**.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do **Acórdão nº 3201-005.152**, integrado pelo **Acórdão (de Embargos) nº 3201-006.182**, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 19.560 a 19.582) apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) quanto à existência de simulação nos casos de exportação para a filial; e (b) quanto à desnecessidade, em multa aduaneira, de comprovação de dolo”. Objetivando comprovar as divergências, apresentou

como paradigmas os seguintes Acórdãos: n.º 1402-001.122 e n.º 1201-002.286 para a matéria “a” e, Acórdãos n.º 3402-003.146 e n.º 3402-004.848, para a matéria “b”.

Destaca a Fazenda Nacional que a acusação fiscal é de interposição fraudulenta de empresa vinculada para simular uma triangulação comercial inexistente na prática, com a finalidade de alocação de recursos no exterior. Por isso que a autuação cuidou principalmente de avaliar como as negociações eram realizadas, para identificar o real vendedor e o real comprador nessas relações de comércio exterior supostamente intermediadas pela Cargill T&C.

Quanto à matéria “a”, verifica-se no Acórdão recorrido que a Turma entendeu que não sendo 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 se subsumam à interposição fraudulenta prevista no inciso V do art. 23 do Decreto n.º 1.455/1976.

O Acórdão **paradigma** n.º 1402-001.122, de 04/07/2012, se refere a lançamento da exigência do IRPJ, e respectivo reflexo, a título da CSLL, bem como das multas isoladas correspondentes, cuja tributação decorreu dos seguintes fatos, segundo a autuação:

“(…) a ARCELORMITTAL INOX BRASIL S.A, sob a prática de intermediação comercial simulada, utilizara-se da sua "controlada" Acesita IE, sediada no "paraíso fiscal" da Ilha da Madeira, **para que se interpusesse apenas formalmente entre as exportações desta fiscalizada e seus clientes importadores**, de forma a ocultar o valor real da operação de venda externa, subfaturando e omitindo receitas, e viabilizando a transferência ao exterior de parcela de lucro não oferecida à tributação local”.

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

No exame monocrático de admissibilidade entendeu que o cerne da controvérsia reside na interpretação quanto à natureza das transações efetuadas entre a matriz no Brasil e sua filial/controlada, no exterior, notadamente quanto à existência ou não de simulação nas respectivas transações, e, nesse sentido, verifica-se que o **Acórdão recorrido** entendeu que não há ilicitude, para fins aduaneiros, na operação perpetrada pela Contribuinte em estabelecer uma filial meramente formal no exterior que pudesse intermediar as exportações da matriz, destacando referido acórdão que *(…) 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*). Já no **Acórdão paradigma**, em vista dos fundamentos acima destacados entendeu que *“(…) as operações de exportação entre a Recorrente e sua controlada se revestem de mera aparência”*.

Assim, concluiu o despacho pela existência de divergência jurisprudencial quanto ao *modus operandi* dos contribuintes dos referenciados acórdãos recorrido e paradigma, precipuamente quanto à caracterização das operações demonstradas ante a categoria jurídica da simulação nas transações apuradas.

Na decisão recorrida, a acusação do Fisco está resumida assim (fl. 486):

Em adição, o segundo **paradigma** colacionado para a divergência “a” (Acórdão n.º 1201-002.286, de 24/07/2018, noticia que a empresa fiscalizada realizou exportações para o exterior, nos anos-calendários de 2008 e 2009, respectivamente, nas quais constam como importador estrangeiro, a empresa Novelis Madeira Unipessoal Ltda., (“Madeira”) *trading* do Grupo Novelis, localizada na Ilha da Madeira, sendo que todas tiveram outros países como destino final da mercadoria e teriam como único propósito, segundo a fiscalização, a economia de tributos.

Entendeu-se, também em relação a tal paradigma, demonstrada a divergência jurisprudencial quanto a existência ou não de simulação nas operações de exportação em relação ao acórdão recorrido, e que tratariam ambos de situações fáticas assemelhadas.

No que se refere à matéria “b”, no Acórdão recorrido destaca-se que “...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, conforme 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”.

No primeiro **paradigma** colacionado para comprovar a divergência (Acórdão n.º 3402-003.146), decidiu-se que é desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e o dolo específico para esse fim, para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, uma vez que para a existência dessa prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos ou impedir que tal controle seja realizado na prática.

No segundo **paradigma 2** (Acórdão n.º 3402-004.848, dada a similitude fática dos casos em destaque, visto que ambos os paradigmas (mesmo relator e mesma matéria) tratam de interposição fraudulenta (não presumida) e idêntica norma interpretada (art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976), entendeu-se que divergiram os colegiados, recorrido e paradigma, quanto à tipificação da interposição fraudulenta (não presumida), nos termos do referido dispositivo legal, notadamente quanto à comprovação do dolo específico quando caracterizada a interposição fraudulenta não presumida.

Assim, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - **2ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento, de 09/04/2020, exarado pela Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 19.997 a 20.009), deu-se seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3201-005.152, integrado pelo Acórdão (de Embargos) n.º 3201-006.182, do Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional e de seu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 20.013 a 20.386, complementadas pela Petição de fls. 20.395 a 20.665, requerendo que o Recurso Especial interposto não seja conhecido, uma vez que não se verifica a divergência necessária a sustentar o recurso interposto pela Fazenda Nacional (ausência de requisito essencial – não há legislação interpretada de forma divergente – tratando-se de dispositivos distintos e diversidade de quadros fáticos). Outrossim, caso não seja esse o entendimento da CSRF, no mérito, demanda o

Contribuinte que seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se a decisão recorrida, com fundamento ainda nas contrarrazões. Afirma o Contribuinte que (fl. 20.203):

“Se é que havia alguma dúvida sobre a operação da Recorrida, no momento em que todas as informações foram prestadas, tais dúvida foram dissipadas. Tanto isso é verdade que, após obter todas as informações, a Autoridade Fiscal não conseguiu questionar uma única operação. Não houve uma única operação de exportação que foi realizada por valor indevido, ou exportada a parte ou país que não poderia adquirir tais produtos. Ou seja, se havia alguma presunção contrária à Recorrida, esta foi devidamente rechaçada diante da total transparência e fornecimento das informações por ela prestadas”.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 18/08/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento/2ª Câmara, de 09/04/2020, exarado pela Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 19.997 a 20.009. Contudo, em face do demandado pelo Contribuinte em sede de contrarrazões, para que seja negado o seguimento do recurso, entendo ser necessária uma análise mais detida dos demais requisitos de admissibilidade.

Alega o Contribuinte (fls. 20.087 e 20.117) que:

“241. Por todo o exposto, não resta nenhuma dúvida de que a I. PGFN não atendeu aos pressupostos fundamentais para a interposição de Recurso Especial em relação à Matéria nº 1, a saber: a suposta divergência quanto à existência de simulação nos casos de exportação à filial”.

“364. Por todo o exposto, não resta nenhuma dúvida de que a I. PGFN não atendeu aos pressupostos fundamentais para a interposição de Recurso Especial em relação à Matéria nº 2, a saber: desnecessidade, em multa aduaneira, de comprovação de dolo”.

A primeira divergência suscitada é com relação “**à existência de simulação** nos casos de exportação à filial Cargill T&C”. Passa-se, então a contextualização dos fatos.

No caso sob análise, conforme a acusação fiscal, a filial CARGILL T&C agiu como interposta pessoa nas operações de exportações em questão, ocultando os reais compradores, **os quais negociavam diretamente com a matriz em São Paulo, e ordenavam à matriz que os bens fossem embarcados do Brasil diretamente para diversos países de**

destino, entre os quais China, Taiwan, Tailândia, Coreia do Sul, Estados Unidos, Japão, Reino Unido, México, sem que qualquer informação a respeito das negociações passasse pela filial de Turcos e Caicos (T&C), concluindo, ao final, que os fatos retratados configuram a ocorrência da infração de ocultação do real comprador das operações de exportação, mediante simulação, infração considerada dano ao Erário, conforme expresso no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, na parte que interessa ao deslinde da questão:

“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. (...)” (*grifo nosso*)

No **Acórdão paradigma** nº 1402-001.122, de 04/07/2012, que é referente a lançamento de IRPJ, com reflexo em CSLL, tratando ainda de multas isoladas, a decisão analisa caso em que, segundo o Fisco, a ARCELORMITTAL INOX BRASIL S.A:

“(…) **sob a prática de intermediação comercial simulada**, utilizara-se da sua “controlada” Acesita IE, sediada no “paraíso fiscal” da Ilha da Madeira, para que se interpusse apenas formalmente entre as exportações desta fiscalizada e seus clientes importadores, de forma a ocultar o valor real da operação de venda externa, subfaturando e omitindo receitas, e viabilizando a transferência ao exterior de parcela de lucro não oferecida à tributação local”. (*grifo nosso*)

Confira-se abaixo a ementa (na parte que interessa à presente análise):

“OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INTERMEDIACÃO INEXISTENTE. **As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre a matriz e a filial**, de sorte que as receitas e despesas relacionadas à operação devem ser computadas pela matriz, no Brasil” (*grifo nosso*)

No **Acórdão paradigma** nº 1201-002.286, para o que interessa ao presente exame, noticia-se que a empresa fiscalizada realizou exportações para o exterior, nas quais constam como importador estrangeiro, a empresa **Novelis** Madeira Unipessoal Ltda. (“Madeira”), *trading* do Grupo Novelis, localizada na Ilha da Madeira, sendo que todas tiveram outros países como destino final da mercadoria e teriam como único propósito a economia de tributos.

Confira-se abaixo a ementa (igualmente na parte que interessa ao deslinde da questão):

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

Consideram-se inexistentes as exportações efetuadas por empresa nacional para empresa do exterior, pertencente ao mesmo grupo econômico, quando esta última, concomitantemente, efetua operações de exportações idênticas para o comprador final, **sem que tenham sido devidamente comprovadas** as etapas das negociações correspondentes.

Reduzindo-se as exportações pretensamente concomitantes a uma só exportação, **fica caracterizado o subfaturamento das operações de exportação** efetuadas pela empresa nacional, e a consequente omissão das correspondentes receitas”. (*grifo nosso*)

Verifica-se que no **Acórdão recorrido** a Turma reconhece a **licitude da estrutura societária** montada pela **CARGILL T&C**, revestida de razões próprias e inerentes ao mercado de exportação de *commodities*, **condenando apenas o abuso de forma**, que teria reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL. Veja-se trecho:

“(…) 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**.

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

Por sua vez, no Acórdão paradigma nº 1402-001.122, conforme se atesta a partir dos excertos transcritos, a Turma julgadora entendeu que **“as provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre a matriz e a filial, de sorte que as receitas e despesas relacionadas à operação devem ser computadas pela matriz, no Brasil”**. Ou seja, nesse caso concreto analisado, relacionado à **omissão de receita** para fins do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ, os julgadores entenderam que o **Fisco comprovou a ausência de efetividade das operações questionadas**. Nesse sentido, confira-se trecho do voto:

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

No entanto, diante da situação concreta, não cabe outra conclusão que não a de que a **intermediação das operações pela Acesita IE não ocorreu**". Assim, na situação em que os elementos apurados permitem concluir **que as operações de exportação entre a Recorrente e sua controlada se revestem de mera aparência**, não prosperam as alegações de observância às regras de preços de transferência. (*grifo nosso*)

No Acórdão paradigma nº 1201-002.286, no mesmo sentido, ao analisar litígio também relacionado ao IRPJ, a Turma entendeu que a Fiscalização **provou suficientemente o subfaturamento**, de modo que restou demonstrada a omissão de receita tributável pelo imposto de renda. Neste sentido, confirmam-se trechos do voto vencedor:

"No caso em apreço, o foco da autuação não foi o dos valores praticados (pela aplicação do mecanismo de Preços de Transferência), **mas sim o da efetividade da intermediação da Madeira nas exportações em foco**. A conclusão foi pela existência de refaturamento e pelo conseqüente reconhecimento do subfaturamento nas mencionadas operações de exportação, entendendo-se que o preço real praticado em tais exportações foi o preço final alcançado, **em função de ter-se considerado inexistente a intermediação da Madeira**.

"(...) Relativamente aos mencionados e-mails, emitidos pela Madeira, pode-se perceber que eles se destinavam aos países árabes e que, em 2009, a maioria foi emitida pela funcionária Delia Sobral, admitida em abril/2009 para, segundo informação contida na fl.4547, desempenhar funções relacionadas com atendimento ao cliente (pré-venda e pós venda), faturação, gestão de reclamações, comunicação com as empresas do grupo fornecedoras de material, etc. (...).

Em face desses elementos, entendo que os e-mails apresentados não constituem documentos hábeis para comprovar que as exportações em foco teriam sido efetuadas pela Madeira. (*grifo nosso*)

Observe-se que restou constatado claramente que a questão tratada nessas matérias é essencialmente de **valoração/sopesamento das provas** atribuídas pelas Turmas julgadoras, conforme pode ser verificado nos excertos transcritos. E, como é cediço, divergência jurisprudencial se caracteriza quando os Acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem **interpretações divergentes à legislação tributária**.

Nessa linha de raciocínio, por mais que se queira demonstrar que os elementos de prova analisados pelo Acórdão recorrido não deveriam ter sido interpretados nesses moldes, não há espaço para que se admita o Recurso Especial de divergência com relação a esta matéria, pois os litígios enfrentados pelos paradigmas não apresentam a necessária similaridade com o debate aqui estabelecido. Vale dizer que, embora, de fato, existam alguns elementos similares entre os litígios, como, por exemplo, o compartilhamento da infraestrutura, envio direto da mercadoria, assinatura por procurador brasileiro, o que se pode constatar é que os Acórdãos paradigmas consignam expressamente que esses aspectos não seriam relevantes para a caracterização de simulação, mas sim (o foco) para comprovação de que houve omissão de receitas e subfaturamento de preços de mercadorias exportadas.

Assim, não há legislação interpretada de forma divergente - os dispositivos tratados em cada caso são distintos. No recorrido a legislação trata de **multa aduaneira** - artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/ 1976 (se houve simulação, ocultação dos reais compradores); e

nos paradigmas, tratam de regras de preços de transferência - Artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/1996 (existência de simulação para economia de tributos) e outros dispositivos (omissão de receitas e subfaturamento).

Regimentalmente, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de **situações fáticas diversas**, cada **qual com seu conjunto probatório específico**, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim, as **diferentes situações fáticas probantes** retratadas em cada um dos julgados.

Com base nessas considerações, não restou demonstrada, com clareza, qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, pelo que se conclui pela **negativa de conhecimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nessa matéria.

Quanto à segunda matéria suscitada, relativa à “**desnecessidade, em multa aduaneira, de comprovação de dolo**”, para comprovar a divergência, apresentou a recorrente como paradigmas os Acórdãos nº 3402-003.146 e nº 3402-004.848.

Cumprir referir, entretanto, primeiramente, que a necessidade de demonstração de **dolo** apenas faz sentido se tiver ocorrido alguma **ocultação**, para fins de aplicação da multa aduaneira prevista no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Assim, não conhecida a primeira matéria, ou seja, não tendo sido demonstrada a ocultação, restaria prejudicada a segunda matéria.

No **Acórdão recorrido**, o Colegiado destacou que é certo que o tipo infracional acusado prescinde da comprovação do dano ao Erário e, assentou que o dano é presumido quando há ocultação dolosa de interveniente no comércio exterior, conforme art. 23, *caput*, e inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Todavia, destacou que é necessário comprovar o dolo no tipo acusado, neste caso, dolo na ocultação de interveniente no comércio exterior, o que efetivamente não teria sido comprovado nos autos. Confira-se trecho:

“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”. (*grifo nosso*)

No Acórdão recorrido, a Turma entendeu que o dano ao Erário é presumido, mas se faz necessário **comprovar o dolo de ocultar (conduta de ocultar) terceiros** no tipo infracional acusado, notadamente quanto ao dolo na ocultação de interveniente no comércio exterior (em operações de exportação). Ou seja, assentou-se que o dano ao Erário é presumido; o dolo não.

E, como encontra-se **ausente essa ocultação** dolosa, seria inviável, agora nesta fase, a análise e valoração do acervo probatório por esta CSRF.

Assim, o Recurso Especial interposto quanto à **desnecessidade, em multa aduaneira, de comprovação de dolo**, resta prejudicado em sua análise (perda de objeto), não competindo à CSRF a reanálise de conjuntos comprobatórios, mas apenas o confronto de teses jurídicas dissonantes das Turmas Ordinárias, uniformizando a jurisprudência.

Portanto, com base nas considerações expostas, cabe o **não conhecimento** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, em relação à matéria.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan