



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16561.720162/2013-75  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.286 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
**Recorrentes** NOVELIS DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação de regência afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

CONJUNTO PROBATÓRIO. DADOS OCULTOS.

O conjunto probatório que se apresenta com dados importantes ocultos não pode ser considerado hábil para os fins propostos.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

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

A tributação das receitas omitidas é resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto (a empresa nacional).

CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE.

Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos. Assim, os custos e despesas efetivamente vinculados às exportações promovidas pela interessada são aqueles que constam da sua própria contabilidade.

#### RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL

A receita bruta de venda nas exportações de produtos nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, logo estes incidem tanto sobre o tributo quanto sobre a penalidade.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

#### OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009

#### PIS E COFINS. DECADÊNCIA

É defeso à Fazenda Nacional efetuar o lançamento das contribuições após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, em razão da publicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, no caso de ter havido pagamento.

#### PIS E COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ao dispor que as contribuições sociais não incidiriam sobre a receita de exportação, também alcança o PIS e a COFINS, que são as contribuições instituídas com base na alínea “b” do inciso I do art. 195, uma vez que incidem sobre a receita ou o faturamento.

O Regulamento da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS consolida integralmente a matéria ao determinar a isenção dessas contribuições para as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso de Ofício; e por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário; vencidos Rafael Gasparello Lima (Relator), Luis Fabiano Alves Penteadó, Luis Henrique Marotti Toselli e

Gisele Barra Bossa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada) Ausente, justificadamente, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

## Relatório

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) deu parcial provimento à impugnação administrativa da contribuinte, Novelis do Brasil Ltda., conforme se observa da ementa do acórdão nº 12-066.607:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação de regência afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.*

*CONJUNTO PROBATÓRIO. DADOS OCULTOS.*

*O conjunto probatório que se apresenta com dados importantes ocultos não pode ser considerado hábil para os fins propostos.*

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

*Ano-calendário: 2008, 2009*

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

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

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

*A tributação das receitas omitidas é resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto (a empresa nacional).*

#### **CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE.**

*Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, Assim, os custos e despesas efetivamente vinculados às exportações promovidas pela interessada são aqueles que constam da sua própria contabilidade.*

#### **RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL**

*A receita bruta de venda nas exportações de produtos nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.*

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

*O crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, logo estes incidem tanto sobre o tributo quanto sobre a penalidade.*

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2008*

#### **OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

*Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.*

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*PIS E COFINS. DECADÊNCIA*

*É defeso à Fazenda Nacional efetuar o lançamento das contribuições após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, em razão da publicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, no caso de ter havido pagamento.*

*PIS E COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.*

*A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ao dispor que as contribuições sociais não incidiriam sobre a receita de exportação, também alcança o PIS e a COFINS, que são as contribuições instituídas com base na alínea “b” do inciso I do art. 195, uma vez que incidem sobre a receita ou o faturamento.*

*O Regulamento da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS consolida integralmente a matéria ao determinar a isenção dessas contribuições para as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.*

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

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010*

*ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AMORTIZAÇÃO.*

*A amortização de ágio na aquisição de participações societárias não é cabível em casos de planejamento tributário com a utilização de mecanismos tendentes a evitar o conhecimento do fisco relativamente à natureza ou circunstâncias materiais e às reais características essenciais do fato gerador.*

*EMPRÉSTIMO EM MOEDA ESTRANGEIRA. JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE.*

*As despesas com juros e variação cambial decorrentes de empréstimo em moeda estrangeira só são dedutíveis se este é necessário e usual às atividades da tomadora.*

*REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.*

*As Delegacias da Receita Federal de Julgamento não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

*CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.*

*Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.*

*Impugnação Improcedente.*

*Outros Valores Controlados*

A improcedência se limitou à exigência fiscal da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), restabelecendo a imunidade tributária da receita de exportação, estatuída no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal. Dessa forma, a própria 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) recorreu de ofício.

O acórdão recorrido narrou com exatidão os fatos, tal como a seguir reitero:

### *I – DA AUTUAÇÃO*

*Contra a interessada acima qualificada, foram lavrados autos de infração, por meio dos quais foram exigidos os créditos tributários a seguir discriminados, acrescidos de multa de 75%, na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007, e de juros de mora relativos à taxa SELIC.*

TRIBUTO ou CONTRIBUIÇÃO	AUTO de fls.	VALOR DO TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO EXIGIDO em REAIS	VALOR TOTAL EXIGIDO em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	4.222/4.228	8.645.706,37	18.348.285,14
Contribuição p/ PIS/PASEP	4.229/4.236	430.585,16	926.721,01
Contribuição p/ Financiamento S. Social	4.237/4.244	1.987.316,31	4.277.174,79
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	4.247/4.253	3.539.401,71	7.499.111,67
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO EM R\$</b>			<b>31.051.292,61</b>

*Os trabalhos de fiscalização foram determinados pelo MPF nº 0818500/00368/11, tendo sido apurada infração referente aos anos-calendário de 2008 e 2009, assim descrita no Auto de Infração Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fl.4.227):*

#### *01- OMISSÃO DE RECEITAS*

##### *SUBFATURAMENTO DE VENDAS*

*Omissão de Receita caracterizada por subfaturamento no documento fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal.*

*Os Demonstrativos da Compensação de Prejuízos Fiscais (fls.4220/4221) e da Compensação de Bases Negativas (fls.4245/4246), serviram de base para o preenchimento dos correspondentes FAPLI (fls.4292/4293) e FACS (fls.4290/4291).*

*O conteúdo do referido Termo de Verificação Fiscal (fls.4.257/4.265) é o seguinte:*

*(...)*

### **2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO APLICÁVEL:**

#### **DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E REFLEXOS**

##### **2.1 DAS RECEITAS OMITIDAS**

2.1.1 A empresa fiscalizada realizou 64 e 566 exportações para o exterior, nos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente (arquivo - Registro de Exportações), nas quais constam como importador estrangeiro, a empresa Novelis Madeira Unipessoal Ltda., localizada na Ilha da Madeira, sendo que todas tiveram outros países como destino final da mercadoria, tais como:

Destinatários Finais	Exportações 2008	Exportações 2009
Arábia Saudita	15	99
Argentina	- x -	157
Bolívia	- x -	7
Chile	- x -	144
Colômbia	- x -	27
Emirados Árabes	19	32
Jordânia	16	59
Nigéria	- x -	1
Panamá	2	11
Tunísia	12	23
TOTAL	64	566

2.1.2 A empresa Novelis Madeira Unipessoal Ltda. teve o início das suas atividades no segundo semestre de 2008, sendo que as exportações por ela intermediadas iniciaram-se em 21/08/2008.

(...)

2.1.6 A empresa fiscalizada realizou as exportações diretamente para o adquirente final das mercadorias, pois a unidade de embarque localiza-se no Brasil e os locais de destino final das mercadorias localizam-se nos países elencados no item 2.1.1, porém não emitiu diretamente as competentes faturas para o adquirente final das mercadorias.

(...)

2.1.9 No dia 28/06/2013, em complemento à resposta do item 11, da Intimação 003, o contribuinte foi reiterado a apresentar os contratos de compra e venda entre a intermediária e os compradores finais (item 2, da Intimação 004), respondendo o seguinte:

“nem todas as transações comerciais entre a intermediária e seus clientes são firmadas mediante contratos. Os acordos comerciais são muitas vezes firmados "in loco" ou por emails. Para comprovação, além dos contratos já entregues, seguem cópias de acordos firmados por emails e as passagens aéreas utilizadas na celebração de acordos comerciais”.

2.1.10 A empresa Novelis Madeira forneceu cópia dos emails enviados para a empresa Crown Middle East (Jordânia) e Crown Jeddah Beverage Can Factory (Arábia Saudita), que tratam sobre preços de uma forma genérica para uma eventual negociação, entretanto não estipulam os preços e condições especificadas das exportações realizadas.

(...)

2.1.15 Em resposta ...

*As atividades da Novelis Madeira Lda. englobam a compra de chapa de alumínio para latas de empresas vinculadas (Novelis Brasil, Novelis Korea e Novelis US) e posterior revenda para clientes não vinculados localizados no Oriente Médio, América Central e do Sul, bem como Maghreb e países árabes. Adicionalmente, realiza a compra de ligas de manganês e de alumínio primário de fornecedores não vinculados e exporta para suas associadas.*

*(...)*

*2.1.18 A intermediação das exportações pela empresa Novelis Madeira tem como fundamento econômico a possibilidade do contribuinte se valer da redução de receitas que a empresa fiscalizada deveria obter efetuando as exportações diretamente para o adquirente final, com o único intuito de evadir tributos, considerando que toda a produção ocorre no Brasil.*

*2.1.19 Além disso, outro fato de suma importância, é que a empresa Novelis Madeira está sediada em Funchal, na Ilha da Madeira, que é considerada um paraíso fiscal, portanto, a empresa Novelis Madeira intermediando as exportações de qualquer local do mundo, não pagará absolutamente NADA de tributos, na emissão da refatura para o adquirente final das mercadorias exportadas pelo Brasil, assim fica evidente a economia de tributos com a intermediação da Novelis Madeira, pois as receitas que deveriam ser consideradas no Brasil, para fins tributários, são os valores constantes das refaturas emitidas pela Novelis Madeira para o Adquirente Final, uma vez que as mercadorias são produzidas no Brasil e vão diretamente para o país do destinatário das mercadorias;*

*2.1.20 É forçoso constatar que todas as atividades descritas nos itens 2.1.3, 2.1.4 e 2.1.5 foram desenvolvidas por apenas uma pessoa, lembrando-se que a empresa Novelis Madeira realizou 64 (sessenta e quatro) e 566 (quinhentos e sessenta e seis) exportações ocorridas em 2008 e 2009, respectivamente, sendo que as atividades da empresa tiveram início no segundo semestre de 2008. Além do mais, a funcionária da Novelis Madeira, também, era responsável pelas exportações de outras empresas vinculadas (Novelis Korea e Novelis US) e pela compra de matéria-prima de empresas não vinculadas para as empresas vinculadas;*

*2.1.21 Considerando que, a empresa Novelis Madeira não apresentou contratos de compra e venda com os compradores finais para cada exportação por ela intermediada, sendo que os valores das exportações e práticas comerciais justificariam tal formalidade. Todavia, a empresa Novelis Madeira negociava com os compradores finais, principalmente por emails, telefone e "in loco", ou seja, informalmente, o que é uma prática comercial inadequada, face ao volume e valores das exportações intermediadas. Cabe salientar que os emails eram bem genéricos, não discriminavam os preços, quantidades e volumes negociados em cada exportação realizada. Além do mais, como as negociações realizadas pela Novelis Madeira eram feitas informalmente por emails ou por telefone, não haveria necessidade das visitas do Sr. Hélio Lima e da intermediação da*

*empresa Novelis Madeira, sendo que os emails e telefonemas poderiam ter sido realizados pela Novelis Brasil;*

*2.1.22 Cabe outra indagação, quanto às visitas realizadas pelo funcionário Hélio Lima: Que peso tiveram essas visitas, nas negociações realizadas com os países do Oriente Médio, uma vez que a maioria das negociações já tinham sido realizadas antes da sua chegada?*

*2.1.23 Considerando que, a empresa fiscalizada não comprovou que as despesas incorridas pela intermediária agregaram valor aos produtos, que justificassem a emissão da Refatura;*

*2.1.24 Considerando que, quase 60% das exportações no ano de 2009 (334/564) feitas pela Novelis Brasil tiveram como destino final da mercadoria países vizinhos - Argentina (157), Bolívia (7), Chile (143), Colômbia (27), o que reforça ainda mais o entendimento da falta de necessidade da trading - Novelis Madeira para intermediar as exportações, uma vez que o custo do deslocamento de um funcionário da Novelis Madeira (Portugal) é muito maior do que o custo do deslocamento de um funcionário da Novelis Brasil, para negociar as exportações realizadas, o que representaria uma prática comercial mais onerosa para o Grupo Novelis, ficando nítido que a única finalidade para a intermediação foi a economia de tributos;*

*2.1.25 Considerando que a grande semelhança entre as faturas emitidas pela Novelis brasileira e pela Novelis portuguesa poderia indicar que esta não se prestou nem mesmo a emitir as reinvoices, uma vez que as numerações constantes nas faturas e refaturas são as mesmas ("invoce n". "int. ref"), além da grande maioria serem emitidas na mesma data. Embora nada impeça o compartilhamento de sistemas, é provável que até mesmo a refatura tenha sido emitida pela Novelis brasileira.*

*2.1.26 Diante do exposto pode-se concluir que a intermediação das exportações pela empresa Novelis Madeira tem como fundamento econômico, a economia tributária, sendo que as suas práticas comerciais estão muito destoantes das praticas do mercado, demonstrando que o contribuinte está omitindo receitas que a empresa deveria obter efetuando as exportações diretamente para o adquirente final, com o único intuito - a economia de tributos - considerando que toda a produção ocorre no Brasil e vai diretamente para o país do destinatário das mercadorias;*

*2.1.27 A. empresa fiscalizada forneceu todos os Registros de Exportações realizados nos anos-calendário de 2008 e 2009, onde constam todas as informações das exportações realizadas para os países: Arábia Saudita, Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Emirados Árabes, Jordânia, Kuwait, Nigéria, Panamá e Tunísia, (arquivo — Registro de Exportações)*

*2.1.28 O contribuinte também forneceu todas cópias das Faturas emitidas pela empresa Novelis Brasil para Novelis Madeira e Refaturas emitidas pela Novelis Madeira para os Destinatários*

*Finais das Mercadorias. (Arquivo - Faturas e Refaturas 2008 e 2009).*

*2.1.29 A empresa fiscalizada para conciliar os valores constantes dos Registros de Exportações com os valores constantes das Faturas e Refaturas, criou as Planilhas Faturas e Refaturas 2008 e Faturas e Refaturas 2009, onde constam todas as informações necessárias para o levantamento do crédito tributário. Nas planilhas estão vinculados os Registros de Exportações, as Faturas emitidas pela Novelis Brasil, as Refaturas emitidas pela Novelis Madeira, demonstrando-se que a mercadoria constante do registro de exportação é a mesma constante da fatura e da refatura.*

## **2.2 DO ENQUADRAMENTO LEGAL**

*2.2.1 Como a empresa fiscalizada não realizou diretamente as exportações para os adquirentes finais, sendo que a intermediação é totalmente descabida, a diferença entre os valores constantes na refatura e os valores constantes da fatura ou do registro de exportação, será considerada*

*como omissão de receita, conforme estabelece o art. 24, da Lei 9249/95:*

*“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.”*

*2.2.2 A empresa fiscalizada emitiu as faturas das exportações com valor inferior ao da operação realmente realizada, expressas nas emissões das refaturas para o adquirente final, conforme determina o art. 2º da Lei 8.846/94:*

*"Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação, " (grifei)*

*2.2.3 A omissão de receita, no presente caso, está caracterizada pela diferença existente entre o valor total constante das faturas que correspondem ao registro de exportações (incluído frete e seguro) e o valor total constantes das refaturas (incluído frete e seguro). Para facilitar os cálculos, a fiscalização elaborou novas planilhas, a partir das planilhas fornecidas pelo contribuinte (Faturas e Refaturas 2008 e Faturas e Refaturas 2009), nas quais foram acrescentadas as seguintes colunas:*

*1 - Valor Total Fatura em R\$, calculado pela somatória das colunas Valor Exportações Reais e Valor Frete Reais;*

*2 - Valor Total da Refatura R\$, calculado pela multiplicação da coluna Valor Refatura Dólar pela coluna Taxa da Averbção.*

(Faturas e Refaturas 2008\_fiscalização e Faturas e Refaturas 2009\_fiscalização).

2.2.4 A receita da Novelis Brasil, proveniente das exportações para a Novelis Madeira, foi obtida através da somatória mensal das colunas Valor Total Fatura R\$. (Faturas e Refaturas 2008\_fiscalização e Faturas e Refaturas 2009\_fiscalização).

2.2.5 A receita, que a Novelis Brasil deveria ter considerado, para fins tributários, sem a intermediação da Novelis Madeira, como se as exportações tivessem sido realizadas diretamente pela Novelis Brasil para o Destinatário Final das Mercadorias, foi obtida através da somatória mensal das colunas Valor Total Refatura R\$, extraídas do Arquivo Faturas e Refaturas 2008\_Fiscalização e Faturas e Refaturas 2009\_Fiscalização (uma pasta para cada mês).

2.2.6 Portanto, a receita que a Novelis Brasil deveria ter sido apurada, para fins tributários, como se as exportações tivessem sido realizadas diretamente para os destinatários finais das mercadorias, está expressa mensalmente pela somatória mensal das **Colunas Refaturas da Novelis Madeira**, porém como as exportações foram realizadas com a intermediação da Novelis Madeira, a receita total oferecida a tributação foi obtida através da somatória mensal das **Colunas Faturas Novelis Brasil**, assim **não foram oferecidas à tributação**, as receitas apuradas pela diferença mensal entre os valores constantes nas **Refaturas da Novelis Madeira** e nas **Faturas Novelis Brasil**, que foram omitidas pela empresa fiscalizada e que serão objetos de lançamento tributário, conforme tabela abaixo:

MESES	FATURA NOVELIS BRASIL	REFATURA NOVELIS MADEIRA	RECEITA OMITIDA
SET/2008	1.410.629,29	1.563.989,91	153.360,62
OUT/2008	10.137.475,58	12.010.695,92	1.873.220,34
NOV/2008	8.291.155,85	10.465.837,56	2.174.681,72
DEZ/2008	17.769.777,52	24.555.474,91	6.785.697,38
JAN/2009	13.161.488,55	21.742.520,47	8.581.031,93
FEV/2009	21.417.956,17	27.893.090,46	6.475.134,29
MAR/2009	22.777.363,69	29.730.218,63	6.952.854,95
ABR/2009	16.419.756,79	22.371.364,72	5.951.607,92
MAI/2009	12.882.275,08	17.625.644,97	4.743.369,90
JUN/2009	15.564.578,61	22.144.601,87	6.580.023,26
JUL/2009	11.512.663,13	16.713.978,56	5.201.315,43
AGO/2009	9.511.806,91	11.890.468,70	2.378.661,79
SET/2009	15.763.559,87	19.844.388,42	4.080.828,55
OUT/2009	12.858.154,20	15.294.749,48	2.436.595,29
NOV/2009	7.444.829,65	8.241.206,87	796.377,21
DEZ/2009	7.256.722,37	8.335.841,71	1.079.119,34

2.2.7 A Planilha fornecida pelo contribuinte Faturas e Refaturas 2009\_V3 apresenta um erro na fórmula da coluna "Valor Refatura dólar", onde consta a somatória das colunas "Peso Líquido- Refatura", "Subtotal Refatura-dólar", "Frete-dólar", o que está em desacordo com os valores constantes das refaturas. Na planilha elaborada pela fiscalização (Faturas e Refaturas 2009 V3 Fiscalização) foram retirados os valores constantes da coluna "Peso Líquido-Refatura" e acrescentados os valores

*constantes da coluna "Seguro" que com a somatória das outras colunas, apresentam os valores constantes das Refaturas em dólar.*

### **3. DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL:**

*3.1 A base de cálculo tributável é composta pelas omissões de receitas dos valores constantes da coluna "Receitas Omitidas" da tabela acima, conforme demonstrado nos itens 2.1 a 2.7, que serão objeto de lançamento tributário, conforme valores acima discriminados.*

## **II- DA IMPUGNAÇÃO**

*Devidamente cientificada em 29/11/2013 (fls.4.226, 4.234, 4.242 e 4.251), a interessada apresenta, em 27/12/2013, sua impugnação aos lançamentos efetuados (fls.4375/4420), instruída com os docs. de fls.4421/5901, alegando, em síntese, o que segue:*

### **DO CONTEXTO DA OPERAÇÃO COMERCIAL EM TELA NO GRUPO NOVELIS**

*a) desde sua abertura no Brasil, a Impugnante tem investido em subseqüentes expansões, desenvolvendo centros de laminação e reciclagem de alumínio para suprir principalmente o mercado interno e, sempre que possível, também o mercado externo;*

*b) em face dos inúmeros investimentos para cultivar o mercado nacional, a Impugnante passou a exportar para a Madeira, uma vez que esta detinha o conhecimento necessário para o desenvolvimento e manutenção das exportações de empresas do Grupo Novelis; e*

*c) em outras palavras, a Madeira viabiliza a plena utilização da capacidade produtiva das empresas do grupo; tal função da Madeira no setor de exportação faz parte de uma estratégia global de desenvolvimento do negócio, através das diversas atividades que desenvolve, conforme relacionado às fls.4.380/4.381.*

### **DA AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS INTRÍNSECOS À ACUSAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS**

*a) da leitura dos dispositivos que tratam das hipótese de omissão de receitas (arts.281 a 287 do RIR/1999), podemos inferir que a acusação de omissão de receita exige o apontamento de 2 (dois) requisitos essenciais: 1) a ocultação pelo contribuinte da manifestação expressa do aumento patrimonial e 2) a efetiva entrada de receita no patrimônio do contribuinte - tais requisitos não se revelam no caso em tela e, tampouco, foram alegados e muito menos comprovados pelo Fisco;*

*b) quanto à exigência tratada no item (1), não pairam dúvidas de que a Impugnante em momento algum tentou ocultar, ou seja, omitir, os valores envolvidos em sua operação, uma vez que toda a documentação que consubstancia o presente lançamento é oriunda, senão da publicidade dos atos negociais, também da*

*entrega, sem qualquer resistência de documentos à Autoridade Fiscal;*

*c) de igual modo, todas as regras de Comércio Exterior foram pontualmente seguidas, registrando-se as operações por meio dos próprios sistemas legais de controle de exportações, conferindo, assim, a devida comunicação e registro perante os órgãos governamentais e com todos os registros contábeis;*

*d) quanto ao item (2), pode-se afirmar que a Impugnante não realizou o lançamento contábil da receita dada como omitida pela presente autuação fiscal, pois a ela não pertencia e nunca poderia, dado que efetivamente não houve qualquer omissão de receita;*

*e) a invocação de presunção legal de omissão de receitas pautada em suposta emissão de nota fiscal em valor inferior ao efetivamente praticado, nos termos do art. 283, do RIR/99, está inexoravelmente vinculada a operações realizadas pelo próprio contribuinte que sofreu a autuação; no caso em apreço, pretende-se exigir, por simples omissão de receita, valor que sequer foi obtido em favor da Impugnante;*

*f) a hipótese de subfaturamento trazida pelo art. 283, do RIR/99, também não se sustenta, tendo em vista que o valor da fatura emitida pela Impugnante corresponde ao exato ingresso de receita em seu favor, não havendo margem para a alegação de subfaturamento;*

*g) ademais, especificamente no que concerne à legislação de IRPJ e CSLL, verifica-se a existência de legislação específica para controle de receita tributável em exportações, com lastro nos arts. 18 e 19, da Lei n. 9.430/96, a qual disciplina as regras de preço de transferência;*

*h) tais dispositivos estabelecem os critérios para preços mínimos de exportação destinadas a pessoas vinculadas ao contribuinte ou a pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais - como seria o caso em questão;*

*i) de acordo com a norma em apreço, não há que se desconsiderar as operações relativas aos negócios praticados com empresas residentes em paraísos fiscais, mas sim verificar a coerência do preço praticado com o preço parâmetro e, se necessário, efetivar os devidos ajustes, o que sequer foi aventado pela fiscalização;*

*j) a impossibilidade de lançamento de tributos sob o pilar de omissão de receitas em caso muito similar ao presente foi, inclusive, já objeto de análise na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), conforme se verifica das ementas acórdão, reproduzidas à fl.4.388;*

*k) em realidade, somente poder-se-ia considerar como sendo da Impugnante a receita auferida pela Madeira, na hipótese de*

*desconsideração do negócio jurídico realizado entre estas duas partes, de forma a entender como uma só exportação a venda das chapas de alumínio entre a Impugnante e os clientes de Madeira ao redor do globo; e*

*l) para tanto, necessária seria a comprovação de simulação no caso em voga, providência esta que não fora tomada pela autuação fiscal ora combatida, e nem poderia dada a robustez dos negócios praticados por Madeira*

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES EM TELA**

*a) a presente autuação fiscal não se respalda em qualquer dispositivo legal que permita a desconsideração do negócio jurídico realizado pela Impugnante - quer seja o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional ("CTN"), ainda que haja questionamento acerca de sua validade como norma antielisiva ou antievasiva, haja vista a ausência de sua regulamentação, quer seja o pelo próprio art. 167, da Lei n. 10.406/02 ("Código Civil"), que preceitua a nulidade do negócio jurídico simulado;*

*b) a única hipótese de parcialmente subsistir a acusação de omissão de receitas, no caso em apreço, seria atrelar a receita auferida pela Madeira ao patrimônio da Impugnante; e tal proceder somente seria alcançado caso desconsideradas as exportações entre a Impugnante e a Madeira e a subsequente, entre a Madeira e os seus clientes, considerando-as como uma única venda direta;*

*c) a desconsideração destas exportações somente poderia vigorar ante a patente e expressa demonstração da ocorrência de simulação dos fatos, ofertando, no texto do auto de infração, a categórica conclusão de simulação, amparando-se nos dispositivos legais que subjugassem a substância dos fatos à hipótese da lei, o que, no entanto, assim não ocorreu;*

*d) tal vício de lançamento é insanável, tornando o lançamento nulo, conforme já asseverado pelo próprio CARF (ementa de fl.4390);*

*e) ante a inexistência da comprovação ou mesmo sequer da assertiva acerca de simulação na hipótese, deve-se analisar a legalidade do lançamento estritamente com base na acusação de omissão de receita;*

*f) para demonstrar de forma inequívoca a solidez da Madeira, a Impugnante traz à baila os custos de manutenção incorridos por tal empresa, relativos a: (i) comunicação, (ii) água, (iii) luz, (iv) Correios, (v) assessoria, (vi) seguro, (vii) informática, (viii) material de escritório, etc. (doc.fl.14);*

*g) a Madeira também contava com recursos suficientes à realização de seus negócios, conforme se pode comprovar por meio dos extratos bancários das suas contas no Banco Espírito Santo (doc.15) e do Banco J. P. Morgan (doc.16), bem como chegou a figurar como garantidora da Novelis Inc. em empréstimos tomados por esta última (doc.17);*

*h) ora, ante a evidente substância da Madeira, bem como das funções e riscos assumidos pela empresa nas operações de exportação do Grupo Novelis, causa estranheza que referido negócio jurídico tenha sido tido como desnecessário para operação pela Fiscalização; e*

*i) esta questão relevante é suscitada pela declaração de voto elaborada em julgamento efetuado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, reproduzida às fls.4.392/4.393.*

*Ainda neste mesmo tópico, a interessada, procurando rebater pontualmente os questionamentos levantados pelo trabalho fiscal (destacados a seguir), argumenta, em síntese (fls.4.394/4.411):*

- *(parágrafo 2.1.6 do TVF): "As chapas de alumínio tinham seu embarque físico realizado no Brasil diretamente para os adquirentes finais"*

*a) existem muitas figuras, legalmente previstas pela legislação nacional, atreladas a vendas ao Exterior que prescindem da necessidade de a mercadoria efetivamente transladar pelo estabelecimento ou mesmo país do importador;*

*b) tal prática é justificada pela redução dos custos de aquisição das chapas de alumínio pela Madeira, em face da supressão de uma das etapas prévias de transporte e de dar maior celeridade às operações (doc.20), sendo que a ordem do local de entrega das chapas partia exclusivamente da Madeira, uma vez encerrada a etapa negocial de compra entre as Noveli regionais e a Madeira; e*

*c) dada a atividade da Madeira - a de buscar consumidores no Exterior às chapas de alumínio exportadas, negociar seu preço final e garantir a entrega, entre outros - eventuais gastos com a guarda física da mercadoria viria a desvirtuar seu objeto social.*

- *(parágrafo 2.1.25 do TVF): "Coincidência da data de emissão (i) das faturas de exportação entre a Impugnante e a Madeira e (ii) das faturas de exportação entre a Madeira e os adquirentes finais"*

*a) o mesmo raciocínio da linha comercial indicada no tópico precedente (celeridade e redução de etapas desnecessárias de burocracia interna), de que a saída da mercadoria ao cliente da Madeira era realizada diretamente do Brasil, a despeito das negociações efetivas da Madeira; e*

*b) a hipótese de que as ditas "refaturas" emitidas pela Madeira em favor dos seus clientes teriam, também, sido emitidas pela própria Impugnante, fica na casa da presunção, pois não foi encontrado pela fiscalização qualquer vestígio que sustentasse tal possibilidade.*

- *(parágrafo 2.1.21 do TVF): "A inexistência de contratos fechados para cada importação configuraria prática estranha ao mercado, dados os montantes envolvidos"*

a) prática de venda sem amparo em um contrato formal, é adotada inclusive em operações de mercado interno da Impugnante (doc. 21);

b) a exigência de um contrato formal para as negociações atinentes à compra e venda de alumínio é totalmente prescindível e algumas vezes chega a ser contrária aos interesses da Madeira, uma vez que as Novelis Regionais não poderiam garantir o fornecimento fixo e ininterrupto aos clientes de Madeira por priorizarem seus mercados internos;

c) o vendedor (Novelis Madeira) fica sujeito à volatilidade dos respectivos preços no mercado. Para minimizar o efeito de referida volatilidade, Madeira, nesses casos, contrata hedges.

d) a estrutura de negócios adotada pela Impugnante conta com o princípio de liberdade de gestão empresarial, através do qual é necessário observar e respeitar as formas negociais seguidas pelos contribuintes, conforme reconhece o CARF (exemplos: Acórdão 107-08400, de 2005 e 101-95805, de 2006; e

e) a dispensabilidade da formalização dos atos de compra e venda de alumínio, dada a estrutura de negócios atuada, bem como a própria particularidade do mercado de alumínio, e, mais ainda, o descabimento da intromissão do Fisco e de seu juízo de valor quanto à administração realizada pelas empresas.

- (parágrafo 2.1.21 do TVF) "Com base nos documentos fornecidos pela Impugnante ao longo da fiscalização, inexistiriam tratativas efetivas entre a Madeira e os adquirentes finais acerca da estipulação do preço das chapas de alumínio exportadas".

a) as tratativas acerca do valor de compra de seus produtos costumavam ser breves, conforme se pode verificar dos e-mails colacionados à presente Impugnação (doc. 22);

b) a Madeira era responsável por resguardar todos os procedimentos atinentes à realização da exportação aos seus clientes, cuidando, por exemplo, da negociação de prazos de entrega da mercadoria (doc. 23);

c) eventuais problemas com a mercadoria entregue aos compradores das chapas de alumínio eram de integral responsabilidade da Madeira (doc. 25);

d) outro dado a ser observado é que a Madeira adota o fuso horário da Europa Central, o que facilita o atendimento aos clientes localizados nessa região (doc.25); e

e) resta comprovada não somente a verificação da negociação dos preços das chapas de alumínio com o cliente da Madeira, mas também a consistente atividade de gestão, respaldada na prospecção, no contato com os clientes, na gestão financeira, na assistência técnica e na garantia dos produtos fabricados pela empresa Impugnante.

- (parágrafo 2.1.15 do TVF): "Inexistiriam provas de que as operações de hedge realizadas pela Madeira, de fato,

*corresponderiam a garantir as exportações originárias do Brasil – chapas de alumínio produzidas pela Impugnante”.*

*a) tal questionamento não chegou a ser feito pela fiscalização que se limitou a indagar dos "comprovantes de despesas incorridas pela intermediária, que agregassem valores aos produtos exportados" (Int. nº 03);*

*b) em face da fórmula pela qual o preço das chapas de alumínio é fixado (fl.4.402), a Madeira (vendedora) fica sujeita à volatilidade dos respectivos preços no mercado, e, para minimizar tal efeito, a vendedora contrata hedges e repassa o custo da operação correspondente ao seu cliente, por meio da cobrança de uma taxa fixa;*

*c) alguns documentos fornecidos pela Madeira (docs. 26 a 50) demonstram transações específicas de hedge para cobrir as vendas da madeira de produtos importados da Impugnante;*

*d) a plena comprovação do vínculo entre o hedge feito pela Madeira e a origem das chapas de alumínio fabricadas pela Impugnante demonstra a clara nulidade do auto de infração, em face do erro de procedimento no lançamento, ao cobrar da Impugnante as receitas apuradas pela Madeira, sem que devidamente descontados os custos incorridos por tal empresa, ferindo o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e assim o aspecto quantitativo dos fatos geradores de IRPJ e CSL;*  
*e*

*e) na tentativa de justificar porque não teria considerado as despesas com hedge para fins de apuração do IRPJ e CSLL, o Fisco chega a admitir a substância das atividades da Madeira, uma vez que afirma que a Madeira [como se fiscalizada fosse] "não comprovou que as operações de hedge efetuadas foram para proteger exclusivamente as exportações brasileiras por ela intermediadas, uma vez que a empresa Novelis Madeira realiza outras atividades mencionadas na resposta ao item 6..." e, em outro trecho: "não esclarece quais diferenças cambiais são provenientes somente das exportações brasileiras e que valor poderia agregar às mesmas”*

- *(parágrafo 2.1.19 do TVF): "A Madeira está sediada em Funchal, na Ilha Madeira, que deve ser considerada jurisdição de 'paraíso fiscal'".*

*a) tal aspecto não é relevante, tendo em vista que o direito brasileiro tem norma antielisiva específica para tal cenário, com o advento das suas regras de preço de transferência trazidas pela Lei n. 9.430/96; e b) não é plausível a desconsideração dos negócios praticados pela Impugnante com base em tal fato, conforme entendimento já expresso pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.*

- *(parágrafo 2.1.22 e 24 do TVF): "As visitas do funcionário da Madeira, o Sr. Hélio Lima, aos*

*adquirentes finais situados no Oriente Médio, teriam trazido um decréscimo nas vendas para tais clientes".*

*a) tal fato em nada prejudica a demonstração do propósito negocial desta estrutura comercial, ao contrário, comprova que a Madeira buscava fortalecer a relação entre os clientes e as empresas do Grupo Novelis, para alavancar os negócios globais do grupo como um todo; e*

*b) a diminuição de exportação pela Impugnante para a Madeira apenas demonstra que o objetivo de atendimento de mercado interno foi atingido (houve flagrante aumento da receita da Impugnante decorrente de vendas ao mercado interno, doc.51), sem significar que Madeira tenha tido declínio em suas exportações.*

- (parágrafo 2.1.20 do TVF): "As numerosas vendas da Madeira teriam sido feitas apenas por um funcionário, que era responsável pelas exportações de outras empresas do Grupo Novelis".*

*a) essa afirmação constitui indicação indireta de o Fisco tentar rotular como simulada a operação da Madeira e também de ingerência sob o modelo negocial adotado pela Madeira;*

*b) a estrutura da Madeira (quatro funcionários, além do Sr. Hélio Lima, responsável pela negociação das exportações e operações adjacentes, como a contratação de hedge) demonstrou ser mais do que suficiente para dar andamento às suas operações;*

*c) o ordenamento jurídico-tributário brasileiro não proíbe qualquer suposto planejamento fiscal adotado, quando este último não oculta a ocorrência de fatos geradores e, portanto, apenas vem a reduzir a carga tributária decorrente da operação; ou seja, inexistente qualquer norma tributária que efetivamente venha a proibir a elisão fiscal lícita;*

*d) a redação do parágrafo único do art.116 do CTN (inserido pela Lei Complementar nº 104) é clara ao exigir a ocorrência de dissimulação do fato gerador ou da sua natureza, para que determinado negócio jurídico possa ser desconsiderado para fins fiscais;*

*e) de acordo com a boa doutrina e a jurisprudência, está pacificado que a elisão fiscal, método lícito de economia fiscal, resta intocada pelo dispositivo supra;*

*f) dessa forma, o afastamento do fato gerador, mediante a mobilização de planejamentos lícitos que conduzam à redução da carga tributária, não pode implicar na responsabilização do contribuinte de boa-fé, uma vez que o nexo de imputação da obrigação tributária rompe-se com a inexistência do fato imponível;*

*g) a mais recente jurisprudência (fl.4.410) está assentada nesse sentido, assim como o entendimento expresso pelo professor Marco Aurélio Greco (fl.4.411).*

*DO ERRO MATERIAL NO ASPECTO QUANTITATIVO DO FATO GERADOR*

*a) as despesas que a Madeira tem com suas exportações deveriam ter sido consideradas na apuração do IRPJ e CSLL, pois, assim como receita tida como omitida é verificada da contabilidade de terceiro, de igual modo deverão também ser contabilizados os custos e despesas computados por este terceiro para alcançar tal receita;*

*b) tais despesas foram, inclusive, apresentadas durante a fase de fiscalização, em respostas às Intimações nºs 03, 04 e 05; entretanto, a D. Autoridade Fiscal houve por bem desconsiderá-las sob o pretexto de a empresa Novelis Madeira não comprovou que as operações de hedge efetuadas foram para proteger exclusivamente as exportações brasileiras por ela intermediadas, uma vez que a empresa Novelis Madeira realiza outras atividades mencionadas na resposta ao item 6, da resposta da Intimação 001;*

*b) todavia, conforme comprovado (doc. 50), durante o ano de 2008 e 2009, as despesas mais relevantes da Madeira, ou seja, contratações de hedge, estavam atreladas às chapas de alumínio que importou da impugnante;*

*c) é plenamente possível vincular as despesas da Madeira, especialmente com os hedges e variações cambiais do período, com as operações da Madeira envolvendo a mercadoria da Impugnante;*

*d) a necessidade de serem deduzidos os custos e despesas - ainda que não contabilizados - para apuração do lucro real, na hipótese de acusação de omissão de receitas é entendimento já pacificado pela Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme ementa de fls, 1.414/1.415;*

*e) o erro de procedimento quando à definição do aspecto quantitativo de fato gerador constitui erro insanável, tornando nulo o auto de infração;*

*f) outro equívoco incorrido pela fiscalização foi quanto ao valor a ser tomado com relação às faturas emitidas pela Impugnante, uma vez que por se tratar de exportação, o valor constante de tais faturas estava à mercê das regras de Comércio Exterior estipuladas pela IN RFB nº 28/1994, que expressamente determinou que deve ser considerada, para fins fiscais, a cotação de moeda estrangeira verificada na data da averbação (arts.46 e 47); e*

*g) assim, evidente a nulidade do lançamento em face de desconsideração dos resultados, apurados em moeda estrangeira, quando da conversão para reais pela taxa vigente não à época da emissão da fatura, mas sim na data de averbação.*

*DA ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO DOS VALORES DE PIS E COFINS.*

*Verifica-se, particularmente, a ilegitimidade da cobrança do PIS e da COFINS, tendo em vista:*

- a) a imunidade das receitas decorrentes de exportação, conforme art.149, § 2º, inc.I, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, já vigente à época dos fatos geradores em tela;*
- b) a exigência de tais contribuições em seu regime cumulativo, quando a Impugnante faz jus ao regime não-cumulativo; e*
- c) a ocorrência de decadência dos valores lançados, relativos às exportações ocorridas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2008, tendo em vista o art. 150, §4º, do CTN.*

*DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE A MULTA.*

- a) não pode prevalecer a incidência dos juros sobre a multa aplicada, pois excetuada a hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer incidência adicional de juros seria abusiva e arbitrária;*
- b) essa incidência contraria o pressuposto legal vigente (CF/88, art. 146, III; CTN, arts. 3º, 113, 139, § 1º e 161 do CTN).*

Em **07.07.2014**, a contribuinte foi intimada do acórdão nº 12-066.607 através do processo administrativo eletrônico (Termo de Abertura de Documento, fls. 5.947), interpondo seu tempestivo Recurso Voluntário em **06.08.2014**, reafirmando a exposição veiculada na impugnação administrativa.

A Fazenda Nacional formalizou suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 6.078 a 6.104), resumidamente, convalidando o acórdão recorrido e o lançamento de ofício.

Em 18.03.2015, a Recorrente protocolou nos autos o Parecer Jurídico (fls. 6.131 a 6.424) de autoria do prof. Heleno Taveira Torres, titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, especificamente, abordando o controvertido Auto de Infração.

Considerando a renúncia do primeiro Conselheiro Relator, assumi a relatoria do presente Recurso Voluntário, mediante novo sorteio.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Rafael Gasparello Lima - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, necessário avaliar a **nulidade** invocada pela Recorrente, ressaltando a possibilidade do seu conhecimento de ofício, eis que constitui matéria de ordem pública.

O acórdão recorrido nº 12-066.607 julgou o mérito da impugnação administrativa, opinando pela inexistência da nulidade, *in litteris*:

#### *DA NULIDADE*

*A nulidade dos lançamentos em análise é invocada pela interessada, em algumas partes de sua impugnação, tendo em vista a ocorrência de:*

*a) desconsideração das exportações efetuadas sem a expressa demonstração da ocorrência de simulação, amparada em dispositivos legais que subjugassem a substância dos fatos à hipótese da lei;*

*b) erro de procedimento quando à definição do aspecto quantitativo de fato gerador, em face da exigência de impostos incidentes sobre receitas apuradas pela Madeira, sem que devidamente descontados os custos incorridos por tal empresa; e*

*c) desconsideração dos resultados, apurados em moeda estrangeira, quando da conversão para reais, pela taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente não à época da emissão da fatura, mas sim na data de averbação.*

*Quanto ao aspecto de que trata o item a), a interessada alega que somente na hipótese de desconsideração do negócio jurídico é que se poderia considerar como uma só exportação a venda das chapas de alumínio entre a interessada e os clientes da Novelis Madeira Unipessoal Lda (“Madeira”) ao redor do globo. E, para tanto, necessária seria a comprovação da ocorrência de simulação.*

*Entretanto, ainda que no entendimento da fiscalização a alegada intermediação não tenha ocorrido, a hipótese de simulação não foi aventada no lançamento em lide. Em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica da “Madeira”, tampouco a sua existência formal e material. O lançamento fiscal baseou-se estritamente na omissão de receita (art.283 do RIR/1999) e na ocorrência, portanto, de infração à legislação tributária.*

*Quanto às demais alegações (itens b e c), necessário observar que, ainda que eventuais falhas na interpretação da legislação tributária ou equívocos na apuração do quantitativo da receita considerada omitida possam, por hipótese, ser atribuídos ao fisco, estes são passíveis de retificação, conforme previsto no art.60 do Decreto nº 70.235/1972 que diz:*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Dessa forma, as alegações invocadas pela interessada com o objetivo de imputar nulidade ao lançamento dizem respeito, na realidade, à procedência da autuação no tocante a seus suportes fático e jurídico, ou seja, ao mérito dessa autuação, e serão devidamente analisadas com vistas à solução do litígio de que se trata.*

*Vale acrescentar que as arguições apresentadas sob o enfoque da nulidade não se subsumem a quaisquer das hipóteses previstas no art.59 do Decreto nº 70.235/71, in verbis:*

**Art. 59.** São nulos:

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*O lançamento foi efetuado por servidor competente, no cumprimento de sua função e a interessada recebeu todas as intimações, tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados e, **mais importante, pôde exercer plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos**, traduzido pela extensa impugnação apresentada em que aborda detalhadamente cada aspecto do procedimento fiscal.*

*Destarte, não assiste razão à interessada quanto às arguições de nulidade, razão pela qual ela devem ser rejeitadas.*

Em complemento, a Fazenda Nacional ratificou a ausência de nulidade, em síntese, exaltando que **"A discussão acerca da efetividade da ocorrência do fato gerador, e da propriedade da base de cálculo eleita e das alíquotas incidentes, remete ao mérito da autuação, não havendo que se falar em nulidade por erro da autoridade na avaliação destes aspectos, mas sim em improcedência parcial ou total do lançamento, na medida do erro eventualmente verificado"**.

Especificamente, quanto a o *"erro material no aspecto quantitativo do fato gerador"*, a Recorrente fundamentou a nulidade da imposição fiscal (fls. 6.005 a 6.009):

209. O presente lançamento também não se sustenta não só pela infundada acusação fiscal, como também, por exigir valores a título de IRPJ e CSLL, imputando-se a receita de exportação apurada pela Madeira quando da venda das chapas de alumínio à Recorrente, sem considerar, entretanto, os custos e despesas incorridos pela Madeira, utilizando-se, portanto, de "dois pesos e duas medidas".

210. As despesas que a Madeira tem com suas exportações deveriam ter sido consideradas na apuração do IRPJ e CSLL, pois, assim como receita tida como omitida é verificada da contabilidade de terceiro, de igual modo deverão também ser contabilizados os custos e despesas computados por este terceiro para alcançar tal receita. Não houve desconsideração da pessoa jurídica da Madeira, não se colocando em cheque a substância desta empresa, tampouco, conforme visto nos tópicos precedentes, logra-se êxito em questionar a efetiva venda efetuada pela Madeira aos seus clientes e os custos inerentes a tais vendas.

211. Assim, da leitura dos cálculos que culminaram na presente cobrança, é possível atestar o total desvirtuamento da base imponível do IRPJ e CSLL, uma vez que o trabalho fiscal imputou a exigência de tais tributos não sobre o efetivo lucro percebido pela Madeira – e considerada como sendo da Recorrente – mas sim sobre a receita apurada.

212. Todas as despesas incorridas pela Madeira deveriam ter sido consideradas para fins de cálculo dos tributos exigidos, uma vez que intrínsecas à exportação, como é o caso das operações de *hedge*, frete e remuneração de agentes (viagens, negociações, etc.).

213. Tais despesas foram, inclusive, apresentadas durante a fase de fiscalização, em respostas às Intimações n. 03, n. 04 e n. 05; entretanto, a D. Autoridade Fiscal houve por bem desconsiderá-las sob o pretexto de “a empresa *Novelis Madeira* não comprovou que as operações de *hedge* efetuadas foram para proteger exclusivamente as exportações brasileiras por ela intermediadas, uma vez que a empresa *Novelis Madeira* realiza outras atividades mencionadas na resposta ao item 6, da resposta da Intimação 001”.

214. Esclarece-se que o item 6, da Intimação n. 01, assim questionava à Recorrente:

*“6. Explicar o papel e função desempenhados pela Novelis Madeira Unipessoal Lda no processo de venda para exportação de produtos e mercadorias do sujeito passivo.”*

215. Em resposta, a Recorrente asseverou todas as atividades exercidas pela Madeira, de forma a bem circunscrever o papel desta empresa dentro do

Grupo Econômico Novelis. Veja-se:

*“A Novelis Madeira Unipessoal Lda. é uma subsidiária integral da empresa canadense Novelis Inc.. Trata-se de uma empresa comercial do Grupo Novelis instalada na Zona Franca da Ilha da Madeira, em funcionamento desde 2008.*

*As atividades da Novelis Madeira Lda. englobam a compra de chapa de alumínio para latas de empresas vinculadas (Novelis Brasil, Novelis Korea e Novelis US) e posterior revenda para clientes não vinculados localizados no Oriente Médio, América Central e do Sul, bem como Maghreb e países árabes.*

*Adicionalmente, realiza a compra de ligas de manganês e de alumínio primário de fornecedores não vinculados e exporta para suas associadas.*

*No que diz respeito às vendas de chapa para latas, a Madeira representa o Grupo Novelis junto aos clientes das regiões acima mencionadas, sendo responsável por negociar contratos com clientes, agendar embarques junto aos clientes, identificar a empresa do Grupo capaz de fornecer o material no prazo e especificações solicitadas, resolver problemas de qualidade, garantir preços fixos, entre outras funções.”*

216. Com base nesta resposta, a D. Autoridade Fiscal entendeu não estarem vinculados os gastos incorridos pela Madeira nos anos de 2008 e 2009, para a realização de exportação aos seus clientes, com as importações de chapas de alumínio da Recorrente.

217. Todavia, conforme comprovado (doc. 50 – já citado), durante o ano de 2008 e 2009, as despesas mais relevantes da Madeira, ou seja, contratações de *hedge*, estavam atreladas às chapas de alumínio que importou da Recorrente.

218. Especificamente com relação ao ano de 2009, a Madeira importou chapas de alumínio de outras Novelis Regionais (doc. 52 da Impugnação). No entanto, conforme provas juntadas a estes autos e examinadas detalhadamente, é plenamente possível vincular as despesas da Madeira, especialmente com os *hedges* e variações cambiais do período, com as operações da Madeira envolvendo a mercadoria da Recorrente.

219. Neste ponto, para que esta peça não se alongue em demasia, a Recorrente faz remissão à explicação constante do Tópico “III.5.f)”.

220. Uma vez mais, repise-se que tais provas foram apresentadas durante a fiscalização e poderiam ter sido facilmente esmiuçadas, da forma como o foram nessa defesa. Destaque-se, neste ponto, que jamais fora a Recorrente

questionada pela D. Fiscalização direta e efetivamente a demonstrar a conexão entre uma exportação realizada pela Recorrente à Madeira e o respectivo hedge incorrido quando da exportação da Madeira para o adquirente final, conforme se depreende do conteúdo das intimações recebidas.

221. Devidamente apresentada a documentação probante, quando da apresentação da impugnação, juntamente com o roteiro detido de análise de tais documentos, verificou-se que a r. decisão, como visto anteriormente, aduz que restaria comprovada a contratação de *hedges*, mas que não seria possível vinculá-los às importações oriundas do Brasil, ante a suposta complexidade de entendimento dos documentos anexados.

222. A necessidade de serem deduzidos os custos e despesas – ainda que não contabilizados – para apuração do lucro real na hipótese de acusação de omissão de receitas é entendimento já pacificado pelo CARF, conforme se pode exemplificar com o seguinte julgado assim ementado:

*"LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. DECADÊNCIA. O fisco dispõe de cinco anos para constituir o crédito tributário mediante lançamento ex officio nos casos de tributos submetidos à modalidade de lançamento por homologação, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, quando restar comprovado evidente intuito de fraude.*

*AÇÃO JUDICIAL COM MESMO OBJETO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. Conforme pacífica jurisprudência administrativa contida no enunciado da Súmula nº 1 do Primeiro Conselho de Contribuintes, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta daquela discutida no processo judicial.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, junto a instituições financeiras, cuja origem não foi comprovada, devem ser tributados como omissão de receitas da pessoa jurídica.*

**DESPESA E CUSTO VINCULADOS A RECEITA OMITIDA. DEDUTIBILIDADE. Despesa e custo dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à contraprestação de algo recebido, comprovados com documentação própria e devidamente registrados na contabilidade. No caso de omissão de receitas, admite-se a dedução de custos e receitas não contabilizados desde que comprovadamente vinculados à receita omitida.**

*MULTA QUALIFICADA. CONTA BANCÁRIA DE TERCEIRO NÃO CONTABILIZADA. A utilização de conta bancária não contabilizada, em nome de terceiro, para movimentação de vultosos recursos à margem da contabilidade caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito para aplicação da multa qualificada no percentual de 150% de que trata o art.*

44, II, da Lei 9.430/96.

*MULTA EX OFFICIO. CONFISCO. O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não alcança as multas de lançamento ex officio.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96 sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção."*

(Antigo 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão n. 103-22772, Processo Administrativo n. 11543.004296/2004-59, publicado D.O.U. em 13.04.07) (g.n.)

223. Diante do exposto, tem-se que insanável o vício incorrido pelo presente lançamento, tendo em vista o erro de procedimento quanto à definição do aspecto quantitativo de fato gerador, que poderia ensejar, inclusive, a nulidade do auto de infração.

A despesa financeira originada pela contratação de *hedge* é típica de uma atividade comercial exportadora, suscetível da variação da moeda estrangeira, demandando a proteção cambial pelo mencionado instrumento. A indedutibilidade da citada despesa é hipótese excepcional, quando comprovada sua finalidade especulativa, dissociada da finalidade social da contribuinte.

Descrevendo o objeto social da subsidiária como "*bem amplo*", referindo-se a documento existente nos autos (fl. 4.562), incluindo "*comércio de importação e exportação e desenvolvimento de quaisquer outras atividades de comércio nacional e internacional; prestação de serviços de consultoria econômica; informática na criação e desenvolvimento de empresas de âmbito internacional; marketing, publicidade; compra de imóveis para revenda; gestão da sua própria carteira de títulos; aquisição, cessão e exploração temporária ou definitiva, a qualquer título, de direitos de propriedade intelectual ou industrial, incluindo serviços de assistência técnica, comissões e consignações.*", o acórdão recorrido legitima a validade das despesas.

Não obstante, "*Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*", como impõe o artigo 24 da Lei 9.249/95. Com efeito, a reapuração do lucro real da Recorrente, atrairia a dedutibilidade das despesas relacionadas à atividade comercial, exceto se provada a imprestabilidade da escrituração fiscal ou dos documentos idôneos, encaminhados à autoridade fiscal. Nessa hipótese, a incidência sobre a omissão de receita seria constituída através do lançamento de ofício com arbitramento da base de cálculo, consoante os artigos 284 a 286, do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

As faturas e as consequentes refaturas são documentos usuais do comércio exterior, não refletindo a idoneidade prevista no artigo 2º da Lei nº 8.846/1994:

*"Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. "*

E, a contratação do *hedge* pela comercializadora, localizada na Ilha da Madeira, certamente, protegia a oscilação cambial entre a importação do produto e sua exportação (refatura) através de *invoices* próprias, assumindo esse risco, sem qualquer interferência da Recorrente.

A Recorrente explicou, ainda durante do procedimento fiscal, a necessidade da referida contratação da proteção cambial (*hedge*), entretanto, não foi admitida a respectiva dedutibilidade na revisão da apuração do lucro real. Idêntico esclarecimento é realizado no Recurso Voluntário, justificando a pretendida dedutibilidade.

Todavia, o acórdão recorrido, assim, dispôs sobre a contratação do *hedge*:

*De mais a mais, afigura-se totalmente incompatível, com o porte do grupo Novelis e com o volume de recursos monetários envolvidos, a necessidade de uma cadeia tão complexa de procedimentos para vincular determinada exportação ao correspondente hedge contratado.*

*Tanto é assim, que a interessada, apesar do volume de documentos trazidos aos autos, colacionou apenas, a título de comprovação da mencionada vinculação, o exemplo descrito, uma vez que o conjunto representado pelos docs.37 e 39/40, também invocado pela interessada (fls.5704 e 5706/5707), para essa mesma comprovação de vinculação, demonstram, somente, a meu ver, a existência de hedges contratados pela Madeira, o que, repita-se não foi questionado.*

*Assim sendo, da mesma forma que o autuante, entendo que a interessada não conseguiu demonstrar/comprovar que as contratações em foco tenham sido efetuadas para proteger as exportações brasileiras que a Madeira teria intermediado.*

*Em consequência, a existência dos alegados hedges também se mostra insuficiente para comprovar a efetividade da intermediação da Madeira nas exportações de que se trata.*

O contrato financeiro (*hedge*), foi, nitidamente, compatível com o propósito da sociedade, configurando despesas operacionais "*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*", conforme o artigo 299 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR/1999):

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

Logo, insustentável a exclusão das despesas financeiras na nova apuração do lucro real, vez que provenientes da contratação lastreada em moeda estrangeira, que evitava riscos inerentes à variação cambial, própria da atividade da Recorrente, eminentemente, exportadora. Como relatou a própria acusação fiscal, o estabelecimento localizado na Ilha da Madeira revendia produtos para outros países, assumindo o risco cambial. Não é diferente para Recorrente, sediada no Brasil, uma vez que foi desconstituído a existência material da subsidiária da Ilha da Madeira, qualificada como uma empresa veículo para obter indevida vantagem tributária.

O artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, consagra o princípio da capacidade contributiva, orientando que "*sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,*

*identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."*

O artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972 possibilita o saneamento das "irregularidades, incorreções e omissões" lançamento, exceto quando influírem na solução do litígio:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio"*

Em acórdão nº 1201-001.916, de minha relatoria, manifestei-me que "*o vício material origina da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e não é um mero erro formal pela metodologia utilizada no lançamento de ofício. O erro constatado influenciou diretamente no critério quantitativo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ocasionando a nulidade pelo vício material.*"

O lançamento de ofício consiste no "*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*", como disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Entretanto, o presente lançamento não determinou com exatidão a matéria tributável e tampouco calculou o montante do tributo devido, quando na apuração de omissão de receitas, exclui as despesas da fiscalizada.

A interpretação é semelhante no acórdão nº 1201-000.882, relatado pelo conselheiro Rafael Correia Fuso, a seguir ementado:

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

*Ano-calendário: 2008*

**LUCRO PRESUMIDO. DESENQUADRAMENTO. LIMITE LEGAL.**

*O desenquadramento da sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido em procedimento regular pela Receita Federal, sob o fundamento de ter sido ultrapassado o limite legal, não implica em lançamento para fins de apuração pelo Lucro Real.*

***Para que a fiscalização realize o lançamento pela sistemática do Lucro Real é necessário conhecer os custos e despesas da contribuinte através de livros fiscais e contábeis, de forma a apurar corretamente os tributos.***

***Não existindo esse conhecimento dos custos e despesas, o lançamento deveria ter sido feito pelo Lucro Arbitrado, nos termos do artigo 530 do RIR/99.***

***Nesse aspecto houve erro material quanto ao lançamento, não podendo o mesmo ser corrigido.***

*Recurso conhecido e provido.*

Manoel Antonio Gadelha Dias, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, esclarece que o vício substancial compreende a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo:

*“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos:*

*1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e*

*2º) o dos requisitos complementares ou formais. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.*

*[...]*

*Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal. Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.*

*O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346.*

O acórdão nº 3202-000.633, relatado pelo conselheiro, Luís Eduardo Garrossini Barbieri, distingue o vício formal e o vício material, opinando que o erro no critério quantitativo é substancial:

*Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material.*

*O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):*

*(i) elementos: forma, motivação e conteúdo;*

(ii) *pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessados analisar os elementos que compõem o ato de lançamento.*

*A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).*

*A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídicotributário (consequente da norma).*

*Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regramatriz de incidência tributária). Muito bem. A anulação de um lançamento, por vício formal, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).*

*De outro lado, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”). Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.*

(...)

*Assim, há vício material sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.*

Do exposto, minha indeclinável opinião é pela nulidade do lançamento de ofício pelo vício substancial e, portanto, insanável.

A análise do mérito, por sua vez, não preservaria a imposição fiscal, continuando explícita sua improcedência.

O interesse pela reorganização societária como menor incidência ou com benefício tributário não é vedado pela legislação, ao contrário, o artigo 2º da Lei nº 6.404/1976 preconiza que *"A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais."*

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, quando proferiu o acórdão nº 1402-001.341, relatado pelo conselheiro, Antônio José Praga, entendeu *"que constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios."*

Outrossim, quanto ao planejamento tributário e seu propósito, interessante o ensinamento do conselheiro, Marcelo Cuba Netto, relator do acórdão nº 1201-001.267:

*"(...)Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.*

***Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."***

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, *"o planejamento fiscal é uma conduta inerente ao desenvolvimento regular das atividades das empresas, assegurado constitucionalmente pelo princípio da livre iniciativa (artigo 170, CF). Porém, o abuso no exercício dessa liberdade, a partir de um planejamento tributário que se afaste dos princípios mais caros à nossa ordem constitucional, é combatido por mecanismos introduzidos no direito positivo, como as cláusulas antielisivas. No entanto, a ponderação entre a liberdade de planejar as atividades econômicas e as pautas valorativas baseadas na Justiça Fiscal oferece um modelo em que o combate ao planejamento fiscal é condicionado aos certos requisitos, que devem estar conjuntamente presentes:*

- *prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados pelo contribuinte;*

- *intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;*
- *identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;*
- *proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;*
- *forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.*"<sup>1</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira distingue que *"É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas consequências."*<sup>2</sup>.

Paulo Ayres Barreto, dissertando sobre *"a efetiva e real intenção do contribuinte que pratica certos atos que geram economia fiscal ou redução dos tributos devidos"*, ressalta que *"Se os seus atos tiveram motivações outras, e não as de natureza tributária, a operação se legitima. Na hipótese contrária, ou seja, se restar comprovado que o único propósito de seus atos foi alcançar um ganho fiscal ou a redução de tributos, os efeitos desta natureza não se legitimam."*<sup>3</sup>

O planejamento tributário é lícito, mesmo quando se estabelece uma estrutura societária para aumentar a eficiência fiscal de certa atividade. A substância da Recorrente e sua subsidiária, com atividade, tipicamente, comercial, foi demasiadamente evidenciada.

A narrativa fática somente reafirma uma operação própria de comércio internacional, interferindo a autoridade fiscal na livre determinação negocial da Recorrente. Nessa senda, a acusação fiscal exige a observância de inúmeras formalidades, estranhas ao comércio exterior, altamente competitivo e dinâmico. Como exemplo, tal como sustentado pela Recorrente, raro é a existência de contrato de fornecimento. A excepcionalidade ocorrerá quando o comprador exigir melhores condições de mercado, como preço, garantia de fornecimento (quantidade) e prazo de entrega. A informalidade do comércio internacional é usual, valendo-se de um único e-mail como prova ou questionamento de um negócio, por exemplo, em câmaras de arbitragens estrangeiras. Igualmente, concorde ou não a autoridade fiscal, a Recorrente demonstrou sua inquestionável estrutura física e operacional, não sendo motivo para sua invalidação o número de empregados utilizados no comércio internacional.

À guisa do tema, interessante o voto relatado pela conselheira, Sandra Maria Faroni, quando proferiu o acórdão nº 101-95.637, restringindo que *"não cabe ao autuante, mediante presunção simples (ad hominem), avocar para si a qualidade de administrador da*

<sup>1</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 145-146.

<sup>2</sup> Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda, 11º Simpósio, IOB de Direito Tributário.

<sup>3</sup> BARRETO, Paulos Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 232-233.

*peessoa jurídica e ponderar se os riscos da operação teriam juristificado, ou não, a concessão do empréstimo".*

Noutro raciocínio da presunção fiscal, considero que não foi certificado o subfaturamento, posto que a Recorrente recebeu, exatamente, o valor expresso em cada fatura. A jurisprudência citada em Recurso Voluntário, novamente, infirma tal acusação.

Aliás, os fatos noticiados se subsumem à norma específica e promulgada com a finalidade antielisiva, Lei nº 9.430/1996, que impõe uma rígida metodologia de preço-parâmetro entre pessoas jurídicas vinculadas, ainda que uma delas se encontre em país com tributação favorecida.

A precificação da operação internacional foi divulgada pela Recorrente, porém, ignorada com desiderato de validar a exigência fiscal, unicamente, consubstanciada na suposta artificialidade da estrutura societária e dos documentos que retratavam os negócios entre as envolvidas.

O acórdão recorrido sintetiza a divergência sobre o preço de transferência:

*Na sua defesa, a interessada argumenta que a hipótese de subfaturamento não se sustenta, tendo em vista que os valores das faturas que emitiu correspondem aos exatos ingressos de receitas em seu favor e que o controle das receitas tributáveis em exportações têm lastro nos arts.18 e 19 da Lei nº 9.430/1996, que disciplinam os preços de transferência.*

*A legislação de preços de transferência foi instituída para coibir o estabelecimento de preços artificiais, mediante acordo entre empresas, em operações de importação e exportação realizadas entre pessoas vinculadas ou situadas em países de tributação favorecida, levando em consideração que:*

*a) na importação, o acordo de preços entre empresas implica aumentar os preços de insumos importados;*

*b) na exportação, o acordo de preços implica reduzir preço do produto final exportado, de modo a gerar menor receita e, conseqüentemente, diminuir o imposto sobre a renda e contribuições sociais.*

*As regras de preços de transferência estabelecem, assim, parâmetros que, por presunção legal, são os mínimos a ser observados nas exportações entre coligadas.*

*Todavia, não proibem a constatação de que, mesmo respeitados esses parâmetros, ainda assim possa persistir o subfaturamento. Nada impede a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que, por meio de presunções, a lei busca reprimir.*

*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.*

Em consonância com princípio da estrita legalidade da norma tributária, questionável a eficácia jurídica da Lei nº 9.430/1996 para auditoria fiscal, por exemplo, no que tange seu artigo 18-A sobre o *"Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI"*, estabelecendo que *"Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida."* (parágrafo primeiro, inciso II).

Conclusivo o extenso e didático Parecer Jurídico (fls. 6.131 a 6.424), lavrado pelo prof. Heleno Taveira Torres, titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, opinando pela improcedência total do lançamento de ofício. Destaca-se o tópica final sobre a *"Resposta à Consulta"*:

### III. RESPOSTA À CONSULTA

**1. Os fatos jurídicos praticados pela "Novelis Brasil" em relação às suas exportações que foram objeto de lançamento tributário se enquadram como "omissão de receita"?**

**Resposta:** Não.

O regime de omissão de receitas é norma especial de controle de evasão e elusão tributária que tem por finalidade alcançar aquelas situações em que a pessoa não comprova o ingresso de receitas, pela falta de emissão, total ou parcial, de nota fiscal ou documento equivalente, no momento das operações realizadas, mas também quando há falta de escrituração de pagamentos efetuados ou quando se tem no passivo obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Os registros contábeis, quando baseados em documentos idôneos, são provas em favor da Consulente, nos termos dos arts. 923, 924 e 925 do RIR. Presumem-se verdadeiros os fatos contábeis registrados pelos particulares e é dever do Fisco provar, cabalmente, se os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais não merecem fé.

A suposta falta de emissão de nota fiscal na exportação das chapas de alumínio, ao que se verifica das provas carreadas aos autos pela Consulente, não se sustenta. A tipificação de "omissão de receitas" pressupõe: (i) ausência de registro do aumento patrimonial ou (ii) o registro de receita por valor inferior ao da operação.

No caso em tela, foram realizadas duas operações reais, na forma e na substância: a exportação da Consulente para "Novelis Madeira" e a venda a partir da "Novelis Madeira" ao destinatário final.

As operações foram retratadas de modo fidedigno nos documentos contábeis e fiscais da Consulente, que emitiu as notas fiscais no momento da operação de venda das chapas de alumínio para a "Novelis Madeira", tendo apresentado à Fiscalização: (i) planilha demonstrativa de todas as exportações; (ii) notas fiscais de exportação emitidas pela Consulente e (iii) notas fiscais de venda da "Novelis Madeira" aos consumidores finais.

Tampouco há subfaturamento, o que se evidencia fortemente pelo fato de a Consultante ter comprovado os preços praticados segundo as normas especiais antielusivas de preços de transferência aplicáveis à hipótese, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.430/96, sem qualquer simulação ou artificialidade dos preços praticados.

Inexistindo falta de emissão de nota fiscal, ou emissão com valor inferior ao da operação, descabe a hipótese de “omissão de receitas” pela Consultante.

**2. É correta a conclusão segundo a qual, diante das particularidades do caso, que trata de exportações da “Novelis Brasil” para empresa relacionada e situada em país com tributação favorecida, qualquer questionamento acerca dos preços praticados e das receitas auferidas nestas operações somente poderia ser feito com base na legislação que disciplina os preços de transferência nas exportações?**

**Resposta:** O entendimento é correto. A regulação de operações envolvendo Países de Tributação Favorecida (PTF) passou, no Brasil e alhures, pela adoção de um regime especial e objetivo de tributação, no qual se destaca a obrigatoriedade de apuração de preços de transferência (*transfer pricing*). Tal controle, que mira descortinar as divergências relevantes verificadas em operações entre pessoas vinculadas ou relacionadas, visando a evitar superfaturamentos nas importações (que buscam aumentar a despesa ou custo dedutível) e subfaturamento nas exportações (como forma de reduzir a lucratividade interna), foi, no Brasil, regulado pela Lei nº 9.430/96 (e posteriormente pela Lei nº 12.715/2012).

Questão metodológica fundamental é admitir que as normas antielusivas especiais de preços de transferência não podem ir além das suas finalidades, que se circunscrevem à aplicação dos métodos de controle, e ainda, que a aplicação destes deve ser acompanhada das provas suficientes para apurar as receitas ou custos, sempre nos limites da aplicação dos métodos e respectivas declarações.

O Direito Tributário pauta-se pela legalidade estrita e a legislação pátria estabeleceu um tratamento específico para regulamentar as operações com PTF com aplicação de legislação especial de controle de preços de transferência e de outros. Assim, quando cabível o emprego daquele regime, este há de subsistir

com prevalência sobre qualquer regime geral de tributação (i), norma geral antielusiva (ii) ou outra norma especial (iii), como é o caso daquela de controle de omissões de receita, na forma como foi vista no cálculo das receitas na espécie.

Atendidas as normas da Lei nº 9.430/96 e obedecido o regime especial de tributação aplicável às operações realizadas com residentes em países de tributação favorecida, como fez a Consultante, é manifestamente incabível a *presunção* de subfaturamento das exportações, a pretexto de alegação de “omissão de receitas”, ser apurada mediante a aplicação de norma especial diversa, portanto.

A norma antielusiva especial que prevê o controle de preços de transferência prevalece em relação às demais regras gerais antielusivas ou a qualquer outra norma de tributação ordinária, dado que sua aplicação queda-se restrita aos critérios legais do seu regime.

Os auditores fiscais da RFB estão adstritos à lei e deveriam limitar-se a determinar se o preço praticado nas exportações estaria compatível com o preço parâmetro calculado de acordo com os métodos previstos no art. 19 da Lei nº 9.430/90. Não poderiam imputar ao contribuinte rendimentos que não são dele, sem a adequada produção de provas, pois, para tal imputação, é sempre necessária a observância dos critérios determinados pela legislação especial antielusiva dos métodos aplicáveis. Nunca sob outro regime, como aquele da “omissão de receita”.

E a verdade é que as autoridades acabaram por admitir que os preços praticados nas transações realizadas pela Consulente com a “Novelis Madeira” estavam em conformidade com as normas de *preços de transferência*.

No caso presente, a diferença entre o preço praticado pela Consulente na exportação para “Novelis Madeira” e o preço praticado pela “Novelis Madeira” na venda para terceiros justifica-se pela volatilidade do valor do alumínio na “London Metal Exchange” (LME), pelo custo do crédito e da variação cambial das operações e pelos custos incorridos no estabelecimento localizado na Ilha da “Madeira”, assim como nos escritórios representativos constituídos quando necessário (em Shangai e Abu Dhabi).

Destarte, quando atendidas as normas especiais de controle de preços de transferência, não há espaço para a aplicação de qualquer regra geral antielusiva

ou mesmo de outra norma antielusiva especial, como aquela de omissão de receitas. As normas especiais encontram-se vinculadas pela finalidade. A regra geral dependeria da simulação ou fraude.

Diante de regra especial antielusiva, esta prevalecerá sobre qualquer outra, mas no limite da finalidade, sem qualquer extensão ou confusão com outros métodos, como é o caso da norma especial de controle de omissão de receitas.

**3. Diante da estrutura de negócios adotada pelo Grupo Econômico do qual a “Novelis Brasil” faz parte, relativamente às vendas internacionais (exportações), é possível se aferir que foram legítimas as operações adotadas pela “Novelis Brasil” e “Novelis Madeira”?**

**Resposta:** Diante do quanto nos foi apresentado, evidencia-se que as operações adotadas pela “Novelis” Brasil e “Novelis” “Madeira” foram legítimas.

A alegação de simulação da estrutura não se sustenta, até porque a própria Fiscalização renunciou a questionar a existência da *trading* na Ilha da “Madeira”, ou de suas operações. Apenas entendeu que a estrutura teria sido utilizada com o fim específico de reduzir as receitas tributáveis no Brasil, as quais a Consulente teria auferido acaso realizado a exportação diretamente aos compradores finais.

Faltou, sim, a compreensão da validade das operações de exportação “por conta e ordem”, plenamente admitidas pelo ordenamento e pela SRFB.

A hipótese de omissão de receitas não está caracterizada no caso: a Consulente apresentou todos os seus documentos contábeis e fiscais, que refletem as operações praticadas, e atendem às normas especiais antielusivas de controle de preços de transferência, aplicáveis ao caso presente.

A constituição da *trading* na Ilha da “Madeira” e as operações organizadas pela Consulente possuem *causa jurídica*, substância e propósito econômico, tudo coerente com os atos praticados.

Os atos e negócios obedeceram às normas de direito privado, foram registrados na contabilidade, declarados e informados ao Fisco Federal, com transparência e na boa-fé. Não houve o descumprimento de nenhuma norma jurídica pela Consulente, nem a adoção de atos ou negócios artificiais exclusivamente para propiciar uma economia fiscal.

Há provas concretas que demonstram que a “Novelis Madeira” realizou a intermediação das exportações realizadas pela Consulente, quais sejam:

- (i) A “Novelis Madeira” é uma sociedade que existe de fato, com um estabelecimento comercial, equipe e capital próprios e adequados ao exercício de suas atividades;
- (ii) Como evidencia a Consulente, há provas das tratativas de negociação entre a “Novelis Madeira” e seus clientes, a exemplo dos e-mails enviados para as empresas “Crown Middle East” (Jordânia) e “Crown Jeddah Beverage Can Factory” (Arábia Saudita), mencionados no próprio TVF item 2.1.10, assim como de e-mails de negociações com clientes localizados nos Emirados Árabes, Tunísia e outros;
- (iii) Restam indicadas pela Consulente provas de viagens realizadas pelos empregados da “Novelis Madeira” para visita aos clientes, como as passagens aéreas para Jordânia Kuwait, Jeddah e Dubai (TVF 2.1.11);
- (iv) Foram trazidas aos autos provas de operações de “hedge” feitas pela Novelis Madeira para proteção em relação à variação do preço do alumínio no mercado (TVF 2.1.15);
- (v) Dos documentos apresentados, estão presentes provas de que uma funcionária da “Novelis Madeira” também realizou intermediação de vendas em favor de outras empresas do Grupo Novelis, notadamente da “Novelis Korea” e da “Novelis Estados Unidos”, como consta do TVF item 2.1.20;
- (vi) A Consulente provou que a “Novelis Madeira” era responsável por toda logística de exportação, pela contratação de despachantes e pela centralização de todo contato com os consumidores finais (docs. 24 e 25 anexos à Impugnação<sup>83</sup>).

Neste passo, a desconsideração das operações praticadas pela *trading* não se viu acompanhada da prova de simulação pela Autoridade ou da omissão de

receita alegada, logo, não pode prevalecer, no fiel cumprimento das normas especiais.

**4. Seria juridicamente possível desconsiderar as operações praticadas *in totum*, sem que houvesse acusação - e muito menos comprovação - de simulação no caso em exame? Há qualquer indício de simulação na hipótese?**

**Resposta:** Não. Vencida a hipótese de omissão de receitas, a desconsideração das operações praticadas pela *trading* só subsistiria no suposto de simulação, desde que devidamente comprovado o pacto simulatório e o dolo.

Claro está que tampouco a hipótese de simulação se configura. Para essa análise é crucial o teste da causa jurídica, que revelaria simulação quando verificadas operações inexistentes ou com causas divergentes.

Em complemento às atividades acima, a Madeira ainda assume *o risco da volatilidade do preço do alumínio (que se aproxima aos das commodities) no mercado internacional*, quando fixa previamente o preço do produto junto ao cliente, e para se resguardar contra os riscos de variação do alumínio no mercado internacional, avança contratos de *hedge*; bem como *os riscos de crédito e de variação cambial de suas operações*.

Neste desenho, a Consultente e demais empresas vinculadas exportam *por conta e ordem* da Madeira o material contratado, despachando-o às localidades de cada comprador. Trata-se da melhor opção logística, quer porque se evitam os custos majorados do duplo-transporte, quer o de armazenamento por parte da Madeira.

São operações cuja substância é incontestável. Há provas da liquidação física das operações de importação e exportação pela *trading*, as quais se encontram devidamente registradas nos documentos contábeis e fiscais próprios.

A utilização de *trading companies* em operações de comércio internacional está disciplinada no Regulamento Aduaneiro - RA, ora veiculado pelo Decreto nº 6.759, de 05.02.2009, do qual constam inclusive regras para importação e exportação de mercadorias "por conta e ordem" de terceiros (art. 18; art. 106, III e § 1º, I, "a"; art. 105, §§ 1º e 2º e art. 228, além de outras regras). As edições anteriores do RA contam com as mesmas disposições, sem

qualquer modificação substancial. E o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, veiculado pelo Decreto nº 7.212/2010 também se refere à operação de importação por conta e ordem de terceiros (arts. 9, 25, 27, 43 e 486, dentre outros).

Os Estados, igualmente, reconhecem a validade da remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros em sua legislação interna – Regulamentos do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS – bem como no Convênio ICMS CONFAZ nº 59/07, de 06.07.2007, que regulamenta o procedimento de controle e emissão de documentos fiscais nas remessas de mercadorias para exportação por conta e ordem de terceiros situados no exterior.

Assim, é legítima a exportação "por conta e ordem", promovida por intermédio de *trading company*, a qual deverá receber o mesmo tratamento fiscal conferido a uma exportação direta realizada pelo próprio produtor ou industrial.

Como não poderia deixar de ser, a própria RFB, em atenção a todos estes dispositivos, pela Nota COSIT nº 480/2007, reconheceu a validade de operações de exportação indiretas, a saber:

"c) o *Exportador brasileiro poderá, a seu critério, determinar que a mercadoria a ser exportada seja embarcada para País diverso do País de domicílio do importador (adquirente) no exterior*, uma vez que não existe qualquer vedação na legislação brasileira que obrigue ao embarque de mercadoria a ser exportada somente para o País de domicílio do importador. *A única exigência é que tais fatos sejam consignados nos documentos fiscais de exportação*. No chamado conhecimento de carga (documento que representa o contrato de transporte das mercadorias objeto de exportação) é que deverá estar a mercadoria consignada ao destinatário (que será, a critério do exportador, pessoa diversa ou não do adquirente);

d) a definição proposta para a operação por conta e ordem não se coaduna com o correto entendimento existente na legislação brasileira, a operação de exportação descrita é uma operação de *exportação normal, efetuada entre um exportador Brasileiro e um importador (adquirente) no exterior, apenas a entrega (destino) das mercadorias exportadas é que é feita a*

*peessoa diversa, também localizada no exterior, a entrega é por conta e ordem e não a exportação e; (...)* (g.n.)

De se ver que a liberdade de destino da mercadoria para terceiros países, diferentes daquele de residência do adquirente (importador) não se vê obstada por qualquer norma tributária ou comercial interna. A exigência de documentação é aquela típica de qualquer procedimento de exportação, com a declaração do real destino da carga e identificação dos efetivos adquirentes. Daí por que é melhor afirmar que a entrega é feita por conta e ordem, mas não a exportação, que será sempre aquela realizada entre as pessoas intervenientes (exportador e importador).

A interposição da *trading* nas operações envolvendo a Consulente é real: a “Novelis Madeira” tem por atividades básicas o monitoramento da capacidade produtiva de cada membro do Grupo Econômico, e a intermediação do negócio (venda de alumínio) entre seus clientes e os fornecedores do Grupo, todas elas devidamente documentadas, como comprova o vasto registro contábil e fiscal apresentado pela Consulente à D. Fiscalização. Longe de ociosa, a interposição tem papel importante na dinâmica do Grupo e é discernível sua causa jurídica: desenvolver de novos mercados internacionais, racionalizar o processo de produção e comercialização, e mitigar os riscos cambiais.

**5. É passível de arguição de nulidade do lançamento ante a impossibilidade de se tributar a receita sem a consideração de custos, despesas e outros fatores pertinentes ao lucro?**

**Resposta:** Sim. A alegada omissão de receita pela Consulente, na condição de contribuinte de IRPJ no regime do lucro real, deve ser quantificada mediante o confronto das receitas omitidas e dos custos e despesas dedutíveis efetivamente comprovados.

O contribuinte tem o dever de demonstrar a *inerência* da despesa em relação com as atividades da empresa ou com sua continuidade. Esse nexó lógico necessário é que irá qualificar a despesa como “necessária”, a justificar sua dedutibilidade. Desse modo, presente causa jurídica que permita a qualificação das despesas *necessárias, usuais e normais*, nenhuma liberdade qualificadora pode ser admitida para que a Administração possa, em prejuízo da legalidade e da vedação de analogia, desconsiderar os atos realizados pelos contribuintes.

A Consulente comprovou os custos incorridos em operações de *hedge* realizadas pela “Madeira”, que suportou os efeitos da variação cambial na exportação, despesas são necessárias, usuais e normais no comércio internacional e deveriam ter sido deduzidas do lucro real supostamente omitido pela Consulente.

Para quantificar eventual “omissão de receitas”, na esteira do art. 24 da Lei nº 9.249/95, e como condição de validade do lançamento tributário, ato sabidamente vinculado, deveria a Fiscalização Federal quantificar os custos e as despesas necessários para manter a operação da “Madeira”, diretamente relacionados e necessários para a obtenção das receitas supostamente omitidas. A Administração Pública somente pode impor ao particular penalidades e cobranças de tributos com provas inequívocas dos fatos geradores (ao apurar a capacidade contributiva) e dos ilícitos (ao provar a culpabilidade). Este é o mínimo de segurança jurídica do nosso ordenamento jurídico.

Para não deixar qualquer dúvida, o art. 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (Decreto nº 3.000/99) prescreve expressamente que os registros contábeis, quando baseados em documentos idôneos, são provas a favor do sujeito passivo de seu conteúdo, a saber:

*“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”*

E, por sua vez, o art. 924 do RIR, assim dispõe:

*“Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.”*

Portanto, a Administração submete-se ao dever de presumir como verdadeiros os fatos contábeis registrados pelos particulares; e, para afastar essa presunção, é dever do Fisco provar, cabalmente, quais os lançamentos contábeis presentes nos Livros Fiscais não mereceriam fé.

A) adequada qualificação dos atos e das operações praticadas pelo contribuinte, de sorte a interpretar adequadamente os limites legais, não se coaduna, porém, com qualquer espécie de especulação imprecisa ou baseada em fins econômicos que não sejam provados adequadamente. A natureza de ato administrativo plenamente vinculado (art. 3º e 142 do CTN), inerente ao ato de

lançamento, requer plena consonância com o que na lei vigora, sem que o intérprete possa interferir na significação.

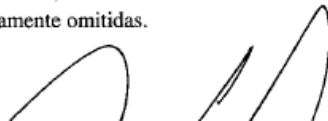
Decerto que a Administração não se limita pelas provas apresentadas pelo contribuinte, cabendo-lhe o uso do poder investigativo do art. 195 do CTN, de diligências probatórias previstas na lei. Por isso, na construção dos seus argumentos, as provas devem ser irrefutáveis e suficientes para afastar quaisquer outras produzidas pelo contribuinte (o ônus da prova é da Administração, e não do contribuinte).

E sempre que o contribuinte possuir provas suficientes para justificar suas condutas, ao Fisco restará o ônus da prova para motivar a apreciação do conjunto probatório no lançamento tributário. Na ausência de provas suficientes, não pode ser outro o resultado, afora seu imediato afastamento, com benefício da dúvida para o contribuinte, porque nenhum processo imputativo de ilícito pode formar-se sem provas convincentes da autoria.

São motivos assentados no art. 142 do CTN, como o conteúdo vinculante e o dever de verdade material, para assegurar a fiel capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º da CF, a justificar a nulidade integral do lançamento ou do Auto de Infração, mormente quando amparados em alegada “omissão de receita” que não atende aos requisitos de provas dos motivos para sua aplicação.

Assim, caso fosse admitida a tipificação de “omissão de receitas” deveriam também ser quantificados os custos e as despesas necessários para manter a operação da “Novelis Madeira”, diretamente relacionados e necessários para a obtenção das receitas supostamente omitidas.

Este é o nosso Parecer.



A complexidade do rito eleito pelo procedimento fiscal na constituição do crédito tributário, apurando a omissão de receitas, substituiu a norma específica que trata do preço de transferência, que uma vez revisado, talvez não proporcionaria a exigência controvertida.

Concernente à inexigibilidade da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ante incontroversa e taxativa imunidade tributária da receita de exportação, outorgada no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, não há crítica ao acórdão recorrido e, nessa parte, reproduzo seu posicionamento:

*DA ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO DOS VALORES DE PIS E COFINS.*

*Verifica-se, particularmente, a ilegitimidade da cobrança do PIS e da COFINS, tendo em vista:*

a) a imunidade das receitas decorrentes de exportação, conforme art.149, § 2º, inc.I, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, já vigente à época dos fatos geradores em tela;

b) a exigência de tais contribuições em seu regime cumulativo, quando a Impugnante faz jus ao regime não-cumulativo; e

c) a ocorrência de decadência dos valores lançados, relativos às exportações ocorridas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2008, tendo em vista o art. 150, §4º, do CTN.

Isto posto, voto pelo conhecimento dos recursos, porém, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício, enquanto **DOU PROVIMENTO** integral ao Recurso Voluntário, reconhecendo inclusive a nulidade por erro material do lançamento.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do i. relator, tanto no que tange à nulidade do auto de infração, que foi acatada, quanto no que se refere à improcedência reconhecida do lançamento.

Quanto à nulidade, afirmou em seu voto que o lançamento padeceria de vício substancial e, portanto, insanável. Em resumo, o motivo para o acatamento da nulidade do auto de infração consta dos seguintes parágrafos:

Logo, insustentável a exclusão das despesas financeiras na nova apuração do lucro real, vez que provenientes da contratação lastreada em moeda estrangeira, que evitava riscos inerentes à variação cambial, própria da atividade da Recorrente, eminentemente, exportadora. Como relatou a própria acusação fiscal, o estabelecimento localizado na Ilha da Madeira revendia produtos para outros países, assumindo o risco cambial. Não é diferente para Recorrente, sediada no Brasil, uma vez que foi desconstituído a existência material da subsidiária da Ilha da Madeira, qualificada como uma empresa veículo para obter indevida vantagem tributária.

[...]

Em acórdão nº 1201-001.916, de minha relatoria, manifestei-me que "o vício material origina da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e não é um mero erro formal pela metodologia utilizada no lançamento de ofício. O erro constatado influenciou diretamente no critério quantitativo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ocasionando a nulidade pelo vício material."

O lançamento de ofício consiste no "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.", como disciplina

o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Entretanto, o presente lançamento não determinou com exatidão a matéria tributável e tampouco calculou o montante do tributo devido, quando na apuração de omissão de receitas, exclui as despesas da fiscalizada.

No entanto, tal erro constitui-se não em um vício material, insanável, mas numa inexatidão que pode ser corrigida, revisada, em face das reclamações e recursos, nos termos dos artigos 149 e 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, e, ainda, considerando-se o artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972 que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

Em face disso, reproduz-se abaixo excerto do voto condutor da decisão de piso que explana de forma proficiente o assunto, analisando, inclusive a alegação de que não houve a demonstração de ocorrência de simulação, cujos fundamentos são adotados como razões de decidir:

A nulidade dos lançamentos em análise é invocada pela interessada, em algumas partes de sua impugnação, tendo em vista a ocorrência de:

a) desconsideração das exportações efetuadas sem a expressa demonstração da ocorrência de simulação, amparada em dispositivos legais que subjugassem a substância dos fatos à hipótese da lei;

b) erro de procedimento quando à definição do aspecto quantitativo de fato gerador, em face da exigência de impostos incidentes sobre receitas apuradas pela Madeira, sem que devidamente descontados os custos incorridos por tal empresa; e

c) desconsideração dos resultados, apurados em moeda estrangeira, quando da conversão para reais, pela taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente não à época da emissão da fatura, mas sim na data de averbação.

Quanto ao aspecto de que trata o item *a*), a interessada alega que somente na hipótese de desconsideração do negócio jurídico é que se poderia considerar como uma só exportação a venda das chapas de alumínio entre a interessada e os clientes da Novelis Madeira Unipessoal Lda (“Madeira”) ao redor do globo. E, para tanto, necessária seria a comprovação da ocorrência de simulação.

Entretanto, ainda que no entendimento da fiscalização a alegada intermediação não tenha ocorrido, a hipótese de simulação não foi aventada no lançamento em lide. Em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica da “Madeira”, tampouco a sua existência formal e material. O lançamento fiscal baseou-se estritamente na omissão de receita (art.283 do RIR/1999) e na ocorrência, portanto, de infração à legislação tributária.

Quanto às demais alegações (itens *b* e *c*), necessário observar que, ainda que eventuais falhas na interpretação da legislação tributária ou equívocos na apuração do quantitativo da receita considerada omitida possam, por hipótese, ser atribuídos ao fisco, estes são passíveis de retificação, conforme previsto no art.60 do Decreto nº 70.235/1972 que diz:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Dessa forma, as alegações invocadas pela interessada com o objetivo de imputar nulidade ao lançamento dizem respeito, na realidade, à procedência da autuação no tocante a seus suportes fático e jurídico, ou seja, ao mérito dessa autuação, e serão devidamente analisadas com vistas à solução do litígio de que se trata.

Vale acrescentar que as arguições apresentadas sob o enfoque da nulidade não se subsumem a quaisquer das hipóteses previstas no art.59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

**Art. 59. São nulos:**

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O lançamento foi efetuado por servidor competente, no cumprimento de sua função e a interessada recebeu todas as intimações, tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados e, **mais importante, pôde exercer plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos**, traduzido pela extensa impugnação apresentada em que aborda detalhadamente cada aspecto do procedimento fiscal.

Destarte, não assiste razão à interessada quanto às arguições de nulidade, razão pela qual ela devem ser rejeitadas.

No que tange ao mérito, na decisão de piso houve a análise e se decidiu sobre as alegações trazidas na impugnação, de forma abrangente. As questões foram enfrentadas e as conclusões do relator dessa decisão de piso estão em completo alinhamento com o entendimento dos componentes desta turma recursal que votaram no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, pelo que tais conclusões são adotadas como razões de decidir neste voto.

Explicita-se que esse procedimento está autorizado mediante a inteligência do artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF (RICARF), ressaltando-se, ainda, que o julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato e de direito trazidos à discussão, podendo conferir aos fatos qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, não se encontrando, pois, obrigado a responder a todas as suas alegações, desde que entregue a prestação jurisdicional, com a análise das principais teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa, entendimento há muito tempo cristalizado nos Tribunais Superiores, a exemplo do que já decidiu o STJ no EDcl na AR3788 - PE 2007/0144084-2, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 02/03/2011.

#### **DAS JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E DAS DOUTRINAS INVOCADAS**

Em algumas partes de sua defesa, a interessada invoca decisões administrativas e também doutrina para embasar os seus argumentos.

Embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados administrativos não se constituem, por falta de lei que lhes atribua eficácia normativa, em normas gerais de direito tributário, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Dessa forma, as ditas decisões, proferidas em processos dos quais a interessada não tenha participado, bem como as doutrinas por ela mencionadas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, uma vez que não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se à questão a que se referem.

Destarte, as menções a esses julgados, como também à doutrina, têm apenas aspecto ilustrativo, assim como as que serão feitas neste voto.

## **DO MÉRITO**

### **DO LANÇAMENTO DE IRPJ**

#### **Da Omissão de Receitas**

A autuação em análise está embasada em diversos indícios coletados no curso do procedimento fiscal que levaram à conclusão da ocorrência de infração à legislação tributária.

Por oportuno, vale destacar que indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos (*Primeiras Linhas do Direito Processual Civil*, 2º vol., 3ª ed., São Paulo):

*Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.*

*Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.*

Na mesma esteira, pode-se citar o voto vencedor do Acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomando por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

*Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.)*

O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta. Sobre o tema, Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 305) assim se pronunciou:

**Valor da prova indireta.** *Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.*

Portanto, o fato de um lançamento fundar-se em presunções ou indícios em nada o desabona, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases para construção da prova.

Em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado. Logo, à fiscalização é suficiente a demonstração inequívoca dos fatos, bem como a seriedade e a consistência do vínculo com a infração para a consumação da devida exigência fiscal.

O lançamento de que se trata decorreu de infração constatada no curso do procedimento fiscal, caracterizada pelo subfaturamento de operações de exportação, realizadas pela interessada à empresa Novelis Madeira Unipessoal Lda (“Madeira”) *trading* do Grupo Novelis, sendo que todas tiveram outros países como destino final da mercadoria. Essas exportações, no entender da fiscalização, teriam como único propósito a economia de tributos.

A interessada argumenta que, ainda que a fiscalização não concorde com as decisões administrativas que tomou para a consecução de seus negócios, tal discordância não pode prevalecer como elemento constitutivo de suposta alegação de prescindibilidade dos negócios realizados para efeitos fiscais.

Realmente, não cabe à fiscalização a emissão de qualquer juízo de valor acerca do modelo comercial e da estrutura por ela adotada. Não deve a autoridade administrativa imiscuir-se nos planejamentos adotados pelo contribuinte para realizar seu objeto social, desde que esses planejamentos ou modelos comerciais não afrontem o ordenamento jurídico.

O planejamento tributário é formado por condutas que, além de exigirem o requisito da licitude dos atos, não encontram previsão expressa que as autorize como opções; em contrapartida, também não estão proibidas.

Por outro lado, é pensamento unânime na doutrina brasileira que os atos ilícitos contaminam o planejamento, descaracterizando-o. Portanto, excluem-se os atos ilícitos do campo do planejamento tributário. Todas as operações que se viabilizam através de atos ilícitos não configuram planejamento. Este deve ser composto tão-somente de atos lícitos.

A expressão “ilícito” traduz hipótese de violação a preceitos do ordenamento jurídico que configurem “infrações”, vistas no sentido de descumprimento de um dever jurídico ou de violação de um direito atribuído a outrem.

Se a conduta adotada configurar um ilícito (portanto, uma agressão ao ordenamento jurídico), de acordo com a lei civil, apesar de não configurar um ilícito penal, também não se tem verdadeiro planejamento a merecer proteção do ordenamento.

Quanto ao ilícito tributário, no sentido de infração a preceitos especificamente tributários, embora a lei tributária não regule o negócio em si — naquilo que corresponda à disciplina da conduta e dos direitos *inter partes*—mas sim os efeitos fiscais que dele decorrem (CTN, artigo 109), a questão é que se o ordenamento tributário está sendo ferido por determinada conduta, não faz sentido que essa mesma conduta seja protegida pelo ordenamento tributário.

Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar

sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elisão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponham em prática os atos planejados.

No caso em foco, o que importa é verificar se a alegada estrutura comercial adotada pela interessada foi realmente posta em prática, ou seja, se as vendas para Madeira realmente ocorreram e se a Madeira efetivamente promoveu a revenda das chapas de alumínio para os clientes finais.

O fato de se tratar de vendas entre partes de um mesmo grupo econômico corresponde à possibilidade, na lição do Professor Greco (*Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004*), de a causa da operação ser a de obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

Quando se está entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário não se pode ignorar que esta simples circunstância faz com que existam interesses comuns no relacionamento entre seus membros.

Na situação sob análise, as operações de que se trata não causam modificações substanciais, pois o grupo, como um todo, permanece inalterado patrimonialmente/financeiramente; a única consequência relevante é a de que o Fisco deixa de receber determinado tributo.

No curso do procedimento fiscal foram coletados, como já mencionado, diversos indícios que embasaram a autuação em foco, entre os quais pode-se mencionar o fato de a Madeira estar sediada em Funchal, na Ilha da Madeira, que é considerada jurisdição de “paraíso fiscal”.

A utilização dos paraísos fiscais preocupa a comunidade internacional, por deturpar as relações de livre concorrência, pela lavagem de dinheiro e evasão de recursos fiscais.

Entretanto, o simples fato de a Madeira estar domiciliada em paraíso fiscal não faz pressupor ilegalidade. Em princípio, as operações praticadas por essa pessoa jurídica teriam existência, validade e eficácia.

Entre os demais fatos coletados pela fiscalização, destacam-se:

- a interessada realizou as exportações de produtos produzidos no país diretamente para o adquirente final;
- as numerações constantes nas faturas e nas refaturas são as mesmas (“invoice n” e “int.ref.”), além de a grande maioria ter sido emitida na mesma data;
- não foram apresentados contratos de compra e venda entre a Madeira e os compradores finais, sob a justificativa de que as negociações eram feitas localmente e as formalizações das operações ocorriam por *e-mail*;
- as visitas do funcionário da Madeira, o Sr. Hélio Lima aos adquirentes finais situados no Oriente Médio não demonstraram ter peso nas negociações efetuadas, uma vez que a maioria das exportações já havia sido realizada antes da sua chegada;
- não há comprovação de que as Perdas em Contratos Futuros, Diferenças de Câmbio Favoráveis e Diferenças de Câmbio Desfavoráveis, lançadas nos razão contábeis da Madeira, agregassem valor às exportações em foco; e
- a funcionária da Madeira, responsável pela exportações em foco (64 relativas ao 2º semestre/2008 e 566 relativas a 2009), era responsável, também, pelas

exportações de outras empresas vinculadas (Novelis Korea e Novelis US) e pela compra de matéria-prima de empresas não vinculadas para as empresas vinculadas.

Na sua defesa, a interessada argumenta que a hipótese de subfaturamento não se sustenta, tendo em vista que os valores das faturas que emitiu correspondem aos exatos ingressos de receitas em seu favor e que o controle das receitas tributáveis em exportações têm lastro nos arts.18 e 19 da Lei nº 9.430/1996, que disciplinam os preços de transferência.

A legislação de preços de transferência foi instituída para coibir o estabelecimento de preços artificiais, mediante acordo entre empresas, em operações de importação e exportação realizadas entre pessoas vinculadas ou situadas em países de tributação favorecida, levando em consideração que:

a) na importação, o acordo de preços entre empresas implica aumentar os preços de insumos importados;

b) na exportação, o acordo de preços implica reduzir preço do produto final exportado, de modo a gerar menor receita e, conseqüentemente, diminuir o imposto sobre a renda e contribuições sociais.

As regras de preços de transferência estabelecem, assim, parâmetros que, por presunção legal, são os mínimos a ser observados nas exportações entre coligadas. Todavia não proíbem a constatação de que, mesmo respeitados esses parâmetros, ainda assim possa persistir o subfaturamento. Nada impede a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que, por meio de presunções, a lei busca reprimir.

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.

Desta forma, não procede a invocação da aplicação das regras de preços de transferência.

Quanto aos diversos documentos que instruem a impugnação, a maioria está em inglês, e, na quase totalidade, está acompanhada com a correspondente tradução livre.

Em consonância com o art.157 do Código de Processo Civil, para que a compreensão seja integral (conteúdo seja acessível a todos), os documentos em língua estrangeira devem ser traduzidos para o português e, para que se tenha a certeza de que a tradução corresponde exatamente ao que está no documento, tem que ser firmada por tradutor juramentado.

Entretanto, no caso em análise, não considero que o idioma estrangeiro se constitua em empecilho à compreensão e à valoração dos documentos juntados aos autos, razão pela qual entendo que não deve ser feita nenhuma restrição quanto a este aspecto.

A documentação trazida aos autos é composta de comprovantes relativos à Madeira, tais como: despesas diversas (fls.4614/4620), Atas de Assembleias da Madeira de 2011 e 2013 (fls.4522/4531), contrato de arrendamento (fls.4591/4595),

contrato de prestação de serviços para a Madeira (fls.4597/4598), contratos de locação de estação de trabalho (fls.4586/4589) e extratos bancários (fls.4626, 4630/4631, 4668/4699).

O doc. de fl.4562 nos dá conta de que o objeto social da interessada é bem amplo, qual seja: *Comércio de importação e exportação e desenvolvimento de quaisquer outras atividades de comércio nacional e internacional; prestação de serviços de consultoria económica; informática na criação e desenvolvimento de empresas de âmbito internacional; marketing, publicidade; compra de imóveis para revenda; gestão da sua própria carteira de títulos; aquisição, cessão e exploração temporária ou definitiva, a qualquer título, de direitos de propriedade intelectual ou industrial, incluindo serviços de assistência técnica, comissões e consignações.*

A existência jurídica da Madeira não foi contestada, em momento algum, pela fiscalização. As provas trazidas aos autos confirmam a personalidade da Madeira e a sua capacidade de contrair direitos e obrigações.

Quanto aos *e-mails* trazidos aos autos (fls.5575/5684), observa-se que a maioria foi traduzida (tradução livre). Esses *e-mails* apresentam diversos dados que foram ocultados, tais como: emissor (com exceção do Helio Lima e da Delia Sobral), destinatários, destinatários das cópias, telefones e endereços eletrônicos e preços.

A justificativa para esse fato é apresentada na primeira folha do conjunto de documentos que instruem os autos (fl.4421), nos seguintes termos:

*Parte das informações constantes de alguns documentos foi ocultada por conter dados confidenciais/sigilosos.*

Em que pese a afirmação da interessada de que as *informações ocultadas não prejudicam a análise probatória do demonstrado pela Impugnante*, faz-se oportuno ressaltar que o valor probante da documentação apresentada será avaliado ao longo deste voto.

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.

Entretanto, como já observado pelo autuante, são *e-mails* de conteúdo bem sucinto e que tratam genericamente e eventualmente de preços, e que não estipulam os valores e as condições específicas das exportações realizadas (fls.5615/5662). Ainda em relação aos *e-mails* trazidos aos autos, cabem as seguintes observações:

a) como exemplos de *e-mails* contendo pedidos de cotações um pouco mais específicas, podem ser citados os das cotações para a Crown Emirates e para a Crown Middleeast, para os períodos de 01 a 05/2010, 04 a 09/2010 e 12/2009 a 09/2010 (fls.5.583, 5.588 e 5.591), que sequer abrangem os períodos autuados (com exceção de dez/2009);

b) o *e-mail* de fl.5580/5581 (tradução livre fl.5596/5597) parece indicar um reserva para 2009 de toneladas de material, mas não é possível identificar o valor monetário envolvido e nem o comprador;

c) o *e-mail* de tradução de fls.5577/5578 parece ser o que contém mais dados; no entanto, constitui-se, apenas em Cotação de Chapas Novelis, com validade para

julho/agosto de 2008, sem que se possa identificar a destinação do material envolvido.

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.

Outro argumento a ser analisado é o de que as negociações seriam feitas localmente. Entretanto, a interessada não conseguiu demonstrar na impugnação (assim como já ocorrera na fase anterior à autuação) que as visitas do funcionário da Madeira, o Sr. Hélio Lima, aos adquirentes finais no Oriente Médio, tenham tido algum peso nas negociações efetuadas, uma vez que, como destacado pela fiscalização, a maioria das exportações já havia sido realizada antes da sua chegada. Por outro lado, as negociações efetuadas por telefone ou por *e-mail* poderiam ser facilmente efetuadas pela interessada, sem a intervenção da Madeira.

Chama a atenção, também, o fato de que não foram trazidos aos autos elementos relativos às exportações que tiveram como destino a América do Sul, tendo em vista que, conforme Termo de Verificação Fiscal, essas exportações representaram, em 2009, quase 60% do total realizado.

A interessada sustenta, em sua impugnação, que a prática que adota é justificada pela redução de custos de aquisição e por dar maior celeridade às operações. A inexistência de contratos formais (que definiriam a qualificação das partes, a descrição do bem, a responsabilidade de cada parte e forma de resolução de conflitos) também seria motivada pela impossibilidade de garantir o fornecimento fixo e ininterrupto do alumínio. São argumentos que por si sós não se sustentam, em face da falta de sua comprovação e da perda das garantias que não aconteceriam com a adoção de procedimentos mais convencionais.

Outro aspecto destacado na defesa é que a Madeira adota o fuso horário da Europa Central, procedimento este que facilitaria o atendimento dos clientes localizados nessa região, mas que não se torna preponderante, tendo em vista, repita-se, que a maioria das exportações foi realizada para a América do Sul. Na realidade, em face da colocação feita pela defesa, a localização da Madeira teria sido um fator a dificultar estas exportações.

Instruem, também, a impugnação diversos documentos demonstrando a contratação de *hedges* por parte da Madeira (fls.5753/5759, por exemplo), os quais, segundo alega, seriam realizados com o intuito de minimizar o efeito causado pela volatilidade dos preços do alumínio. Afirma, também, que é perfeitamente possível vincular as despesas com os *hedges* e as variações cambiais do período, com as operações da Madeira envolvendo as exportações em lide.

A fim de demonstrar transações específicas de hedge para cobrir vendas da Madeira aos compradores finais, com o fornecimento da Novelis Brasil, a interessada, a título exemplificativo, expõe a seguinte cadeia de procedimentos atinentes a uma negociação de chapas de alumínio:

*129. O documento anexo (doc. 27) aponta uma solicitação para a Madeira, via e-mail, realizada pela empresa Crown Maghreb Can S.A., localizada na Tunísia, em 03.08.2009, de dois carregamentos de chapas de alumínio, nas seguintes datas e quantidades:*

- *Entrega para o dia 24.10.2009: 150 mt 0,267x1469; e*

- *Entrega para o dia 17.11.2009: 200 mt 0,267x1469*

130. *À mesma data (03.08.2009), o mesmo cliente solicita que seja cotado e feito o respectivo hedge para proteger o exato pedido acima, passível de ser identificado pela coincidência das datas de entrega e quantidades de alumínio (doc. 28).*

131. *Para formalizar tais pedidos, é emitido pela Crown Maghreb Can S.A. (o cliente em apreço) 2 (duas) Ordens de Compra (Purchase Orders); (i) uma referente à entrega do dia 24.10.2009 de 150mt, registrada sob o Order n. BC09/1152 (doc. 29); e (ii) outra referente à entrega do dia 17.11.2009, de 200mt, registrada sob o Order n. BC09/1153 (doc. 30).*

132. *A fim de verificar a disponibilidade da Impugnante em fornecer as chapas de alumínio solicitadas - ou seja, conferir se a Impugnante contaria com excesso de capacidade suficiente a suprir as ordens de compra em apreço - a Madeira encaminha aos cuidados da Impugnante Pedido de Compra, registrado internamente como "Purchase Order 0001/2009" (doc. 31), na qual, entre outros pedidos de compra, inclui aquele realizado pela Crown Maghreb Can S.A. (o cliente em apreço). É possível identificar tal pedido por conta: (i) da identificação do adquirente final como a Crown ("End Customer: Crown Magreb - Tunisia"); (ii) pela data da solicitação da compra pela Crown, qual seja setembro/2009; e (iii) pela soma das duas encomendas no montante de "350" ("150 mt"+"200mt"), constando da nota assim: "350mt September 2009".*

133. *Em resposta a tais pedidos, em 14.10.2009, a Madeira manda as cotações do preço (formado pelo preço de conversão, LME e MWP) separadamente para a Ordem de Compra n. BC09/1152 (doc. 32) e para a Ordem de Compra n. BC09/1153 (doc. 33). Como se pode verificar de tais documentos, o valor fechado em dólar do parâmetro "LME" é de USD 2.782,00 para esta venda.*

134. *Para se proteger das variações que o alumínio sofre no mercado, a Madeira providenciou o hedge desta solicitação, conjuntamente com outros pedidos realizados à mesma data, conforme se pode verificar do controle interno feito pela Madeira, denominado "Can stock Group - Hedging Control - Crown Maghreb" (doc. 34). A identificação do hedge com pedido dá-se pela soma das duas encomendas no montante de "350" ("150 mt"+"200mt").*

135. *Tal hedge pode ser verificado do Extrato obtido pelo Standard Bank (doc.35 em destaque), na 4ª. linha da lista de operações de hedge. A confirmação pode ser verificada com base na proximidade da Trade Date e, principalmente, pelo preço a ser assegurado pelo hedge, qual seja USD 2.782,00 (o valor constante da planilha é aproximado para USD 2.756,00, sem que seja considerada a taxa fixa de*

*USD 25,00 cobrada pela Madeira de seu cliente, cuja somatória atinge justamente o preço avençado com a Crown).*

*136. Assim, uma vez realizada a venda da Impugnante para a Madeira esta última providencia a emissão das notas fiscais ("Commercial Invoices") das mercadorias em favor da Crown, indicadas sob n. 100309, 100274, 100267, 100307 e 100308 (doc. 36), as quais devidamente identificam a operação ora narrada, ao: (i) indicar como importadora a Crown (cliente em apreço), (ii) fazer remissão ao Purchase Order da Crown, sob os n. BC09/1152 e BC09/1153; e (iii) indicar o valor cotado do LME para esta operação, no montante de US\$ 2.782,00. Ademais, nas referidas faturas consta expressamente a origem do produto, qual seja: NOVELIS DO BRASIL, a Impugnante, além de mostrar que o porto de embarque é o de Santos/SP, no Brasil.*

*137. Apesar de extenso rol de etapa para comprovação de que o hedge em apreço (negociado pela Madeira para sua futura venda à Crown) se reporta, efetivamente, a uma exportação realizada pela Impugnante à Madeira, tal prova, da forma em que devidamente ora apresentada, faz com que caia por terra o argumento da D. Fiscalização inquinado neste tópico.*

A existência das operações de *hedge* não foi colocada em dúvida, assim como o fato de que tais operações têm alto custo (fls.5753/5759). O questionamento feito pela fiscalização foi em relação à vinculação dos hedges com as exportações em foco.

O extenso rol de procedimentos reproduzidos tem como base os docs. nºs 27/35 (que nos autos se constituem nas fls.5678/5703). A análise desses elementos, assim como o seu valor probatório ficam prejudicados, tendo em vista que esses documentos (como já mencionado) contêm diversos dados ocultos, como por exemplo: emissor e destinatário dos *e-mails* (fls.5678/5674), valor de conversão (fls.5681 e 5683), preço unitário e total, assim como os telefones do endereço de entrega nas Ordens de Compra (fls.5678/5679), até nº do telefone no doc.do Standart Bank (fl.5698) e, inclusive, valores nas faturas da Madeira (fls.5699/5703).

Em que pese o entendimento da interessada, de que os dados ocultos não invalidam o valor probatório dos elementos apresentados, o argumento de que se trata de dados confidenciais perde totalmente o seu sentido, tendo em vista que se constituem em trocas de mensagens e outras negociações efetuadas há mais de quatro anos e que a finalidade de sua exibição seria a de comprovar, perante a Receita Federal, as tratativas efetuadas pela Madeira e o valor monetário envolvido, haja vista referir-se às exportações objetos dos autos em lide.

De mais a mais, afigura-se totalmente incompatível, com o porte do grupo Novelis e com o volume de recursos monetários envolvidos, a necessidade de uma cadeia tão complexa de procedimentos para vincular determinada exportação ao correspondente *hedge* contratado.

Tanto é assim, que a interessada, apesar do volume de documentos trazidos aos autos, colacionou apenas, a título de comprovação da mencionada vinculação, o

exemplo descrito, uma vez que o conjunto representado pelos docs.37 e 39/40, também invocado pela interessada (fls.5704 e 5706/5707), para essa mesma comprovação de vinculação, demonstram, somente, a meu ver, a existência de *hedges* contratados pela Madeira, o que, repita-se não foi questionado.

Assim sendo, da mesma forma que o autuante, entendo que a interessada não conseguiu demonstrar/comprovar que as contratações em foco tenham sido efetuadas para proteger as exportações brasileiras que a Madeira teria intermediado.

Em consequência, a existência dos alegados *hedges* também se mostra insuficiente para comprovar a efetividade da intermediação da Madeira nas exportações de que se trata.

Por oportuno, vale acrescentar que, em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos.

Dessa forma, o pretendido aproveitamento de custos com os *hedges* não pode ser efetuado, tendo em vista que a acusação fiscal é no sentido de que as exportações eram feitas diretamente pela interessada, sendo a participação da Madeira nas operações em foco constituída de mera aparência. Neste diapasão, os custos e despesas efetivamente vinculados às exportações promovidas pela interessada são aqueles que constam da sua própria contabilidade.

Por todo o exposto, concluo que a acusação fiscal, embasada na série de indícios relatados, está devidamente demonstrada/comprovada no sentido de que a Madeira não atuou efetivamente nas exportações das chapas de alumínio em foco, estando, portanto, perfeitamente caracterizado o subfaturamento objeto da autuação em lide.

### **Da Valoração das Exportações Efetuadas pela Interessada**

A omissão da receita de cada operação de exportação foi quantificada pela diferença entre o valor da fatura emitida pela Madeira (incluído frete e seguro) para o importador final e o correspondente valor da fatura emitida pela interessada (incluído frete).

A interessada argumenta que a fiscalização não observou as determinações legais para a conversão dos valores constantes das faturas relativas às exportações que efetuou, uma vez que a legislação de regência determina que deverá ser considerada para fins fiscais a cotação da moeda estrangeira na data da averbação e não na data da emissão da fatura.

O procedimento descrito pelo autuante no tópico 2.2.3 do item nº 2 do Termo de Verificação Fiscal, no qual aborda o Valor Total da Refatura, foi exatamente o determinado pela legislação, qual seja, o de usar o valor da taxa em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Através do Quadro Demonstrativo de fl.3.990, pode-se confirmar tal procedimento, tomando como exemplo as duas exportações abaixo discriminadas:

Nº Linha	D.E.	Data Averb	(A) Tx Data Averb	(B) Valor Export. (\$)	(C) Valor Frete (\$)	(D) Valor Export (R\$)	(E) Valor Frete (R\$)	(F) Valor Total Fat (R\$)
448	2090788972/7	29/09/09	1,8732	110.514,51	8.621,49	207.015,78	16.149,78	223.165,56
418	2090726619/3	04/09/09	1,8493	243.696,16	17.313,75	450.667,31	32.018,32	482.685,63

Nº Linha	(G) Valor Refatura (\$)	(H) Valor Frete (\$)	(I) Valor Seguro (\$)	(J) Valor Refatura Total (\$)	(K) Valor Refatura Total (R\$)
448	119.777,33	8.400,00	221,49	128.398,82	240.516,67
418	297.099,07	17.313,75	478,84	314.891,66	582.329,15

## OBSERVAÇÕES:

(D) = (B) x (A) (E) = (C) x (A) (F) = (D) + (E)

(J) = (G) + (H) + (I) (K) = (J) x (A)

Conforme demonstrado pelos dados destacados tem-se que:

- O “Valor Total Fat (R\$)” é calculado pela somatória das colunas “Valor Export (R\$)” e “Valor Frete (R\$)”, estes últimos obtidos pela multiplicação das colunas do valor da exportação (em dólar) e do valor do frete (em dólar) pela do valor da taxa do dólar correspondente à data da averbação; e
- O “Valor Refatura Total (R\$)” é calculado pela multiplicação da coluna “Valor Refatura Total (\$) pela mesma coluna Taxa da Averbação.

Tendo sido obedecida a forma de cálculo determinada pela legislação, entendo não ser cabível a alegação relativa à valoração das exportações em foco.

#### Da Conclusão Relativa ao IRPJ

Demonstrada a omissão de receitas e o sua acertada apuração, correto o cálculo do IRPJ efetuado de acordo com o regime de tributação a que estava submetida a interessada nos anos-calendário de 2008 e 2009, tendo em vista os termos do art.24 da Lei nº 9.249/1995.

#### **DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o que foi decido em relação ao lançamento principal, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

[...]

#### **DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Em que pese a questão relativa à possibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício não se encontrar em litígio, visto não ter incidido os juros sobre a multa, conforme se verifica dos os demonstrativos que integram os autos em lide, passemos à análise da mesma.

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.(negrito meu)*

*Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*(...) (grifou-se)*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.(grifou-se)*

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139), retrotranscritos, trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

*O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.*

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária.*

*Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo. (grifou-se)*

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifou-se)*

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

Atualmente é o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que regula a incidência dos acréscimos moratórios sobre os débitos para com a União. Relativamente aos juros de mora, esse artigo dispõe:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifou-se)*

Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifou-se)*

Deste modo, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

Também nesse sentido, são trazidos à colação decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

*JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional. (5ª Câmara, Acórdão 105-15211, Sessão de 07/07/2005)*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22197, Sessão de 07/12/2005)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22290, Sessão de 23/02/2006)*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

No entanto, como já mencionado, no demonstrativo de juros e multa constantes dos autos de infração, não há ainda o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas, mas tão-somente sobre o tributo/contribuições. Tal acréscimo será apurado a partir da data do vencimento das multas.

Demais disso, há a Súmula CARF nº 108, abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Processo nº 16561.720162/2013-75  
Acórdão n.º **1201-002.286**

**S1-C2T1**  
Fl. 30

---

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar