



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720162/2013-75
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.326 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente NOVELIS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.326 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720162/2013-75

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1201-002.286** (fls. 6.252/6.308), por meio do qual o Colegiado *a quo*: por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício; e por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

Transcrevo a seguir a ementa do julgado:

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 n.º 8, do STF, no caso de ter havido pagamento.

PIS E COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

A Emenda Constitucional n.º 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.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração (fls. 4.222/4.253) que exigem, em relação aos anos calendários de 2008 e 2009, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão da caracterização de omissão de receitas que foi assim motivada pelo TVF (fls. 4.257/4.265):

(...)

1.4 A empresa fiscalizada foi cientificada em 22/08/2012 do início da ação fiscal, sendo intimada a apresentar, dentre outras coisas: Planilha demonstrativa de todas as exportações realizadas pelo sujeito passivo; Faturas e Refaturas das vendas para exportações - realizadas nos anos-calendários de 2008 e 2009 e explicar o papel e função desempenhados pela **NOVELIS MADEIRA UNIPESSOAL LDA** no processo de venda para exportação de produtos e mercadorias do sujeito passivo.

1.5 Na mesma ocasião o contribuinte também nos forneceu cópias das Atas das Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da Novelis do Brasil Ltda.

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-calendários 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:

(...)

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.

2.1.3 A empresa fiscalizada foi questionada pela fiscalização sobre a quantidade, a atividade, a função e os cargos exercidos por cada um dos funcionários que trabalharam na empresa Novelis Madeira e o nível de escolaridade exigido para cada função e cargo, nos anos de 2008 e 2009, respondendo:

(...)

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.

(...)

2.1.10 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.

2.1.11 A empresa Novelis Madeira também forneceu cópia de bilhetes eletrônicos para a Jordânia, Kuwait (ida - 8/10/2009 e volta - 12/10/2009), Jeddah (Arábia Saudita - ida - 12/10/2009) e Dubai (Emirados Árabes - ida - 8/10/2009). Cabe salientar que, após a ida do funcionário Hélio Lima para Jeddah, no dia 12/10/2009 foram realizadas apenas 04 exportações de um total de 99 exportações realizadas durante o ano de 2009. O mesmo fato interessante ocorreu no Kuwait, em que ocorreram apenas 03 exportações após a chegada do funcionário no local, as demais exportações ocorreram anteriormente. Já em Dubai (Emirados Árabes), todas exportações ocorreram antes do dia 29/06/2009, bem antes da chegada do Sr. Hélio Lima ao local, que ocorreu no dia 08/10/2009.

2.1.12 O contribuinte apresentou os Balancetes de 2008 e 2009 da empresa Novelis Madeira, em resposta ao item 12, da Intimação003, onde foram constatadas como despesas significativas as contas - Perdas em Contratos Futuros, Diferenças de Câmbio Favoráveis e Diferenças de Câmbio Desfavoráveis - que talvez pudessem agregar valor na intermediação das exportações, sendo o contribuinte intimado a decompor, detalhar e comprovar as contas acima indicadas. (Intimação004, item 7)

2.1.13 A empresa fiscalizada, em resposta ao item 7, da Intimação004, apresentou os razões contábeis das contas Perdas em Contratos Futuros, Diferenças de Câmbio Favoráveis e Diferenças de Câmbio Desfavoráveis (DOC 05, DOC 06 e DOC 07), todavia não comprovou que as contas apresentadas pela Novelis Madeira (intermediária), agregassem valor aos produtos exportados, que justificassem a

diferença existente entre as emissões das faturas (Novelis Brasil para Novelis Madeira) e a emissão das refaturas (Novelis Madeira para Destinatário das Mercadorias);

2.1.14 Na tentativa de elucidar melhor os fatos, em 15/08/2013, o contribuinte foi intimado a apresentar os contratos futuros que ocasionaram as Perdas em Contratos Futuros, nos anos-calendários de 2008 e 2009 (Intimação005, item 3) e a esclarecer a que se referem às diferenças de câmbio Desfavoráveis e Favoráveis dos razões das respectivas contas apresentadas, em resposta ao item 7, da Intimação004 (Intimação005, item 4).

(...)

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 as 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-calendários 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:

(...)

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 Averbação. (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 **Coluna 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 foi oferecido a 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:

(...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 4.375/4.420), alegando, em síntese, que:

(i) 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;

(ii) os elementos intrínsecos à acusação de omissão de receitas não estão presentes;

(iii) 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;

(iv) 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;

(v) 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;

(vi) 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;

(vii) 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;

(viii) 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);

(ix) 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);

(x) 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;

(xi) 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;

(xii) 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;

(xiii) 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 n.º 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);

(xiv) resta ilegítima a exigência de PIS e COFINS tendo em vista a imunidade das receitas decorrentes de exportação;

(xv) inaplicabilidade de juros sobre a multa.

A DRJ julgou a defesa parcialmente procedente (cf. Acórdão de fls. 5.908/5.940), exonerando à exigência fiscal das contribuições ao PIS/COFINS. Essa parte da decisão foi objeto de recurso de ofício.

Cientificada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 5.956/6.012). Reitera as alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão de piso.

A Fazenda Nacional apresentou suas Contrrazões (fls. 6.078/6.104), convalidando o acórdão recorrido e o lançamento de ofício.

Em seguida a Recorrente protocolou nos autos o Parecer Jurídico (fls. 6.150/6.242) de autoria do prof. Heleno Taveira Torres, titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Em Sessão de 24 de julho de 2018, a Turma julgadora proferiu o referido Acórdão n.º **1201-002.286** (fls. 6.252/6.308).

Contra essa decisão a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 6.326/6.341) e, após estes terem sido rejeitados (cf. despacho de fls. 6.344/6.352), apresentou o recurso especial (fls. 6.363/6.408).

Despacho de admissibilidade (fls. 6.484/6.492) deu seguimento ao Apelo nos seguintes termos:

(...)

Do único tema apontado como divergente no recurso especial:

Impossibilidade de caracterização de omissão de receitas e necessidade de análise das operações à luz das regra de preço de transferência

Em relação a esta matéria, indicou-se um único paradigma (não reformados): **Ac. n.º 9101-01.404**, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2004

(...)

IRPJ E CSLL. SUBFATURAMENTO EM OPERAÇÕES COM SUBSIDIARIA NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores omitidos, haja vista que, em princípio, os valores das operações foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas.

A recorrente, nesta matéria, assim manejou o seu recurso especial, no relevante:

(...)

III.1) DO PREQUESTIONAMENTO E DA DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA – IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS E NECESSIDADE DE ANÁLISE DAS OPERAÇÕES À LUZ DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

(...)

22. No caso em análise, a Fiscalização, a partir da análise de alegados indícios, concluiu que as operações de exportação destinadas à Madeira não teriam sido efetivas.

Por esse motivo, considerou que as exportações teriam sido subfaturadas (levando-se em consideração os valores das operações realizadas pela empresa estrangeira) e, como consequência, concluiu ter ocorrido hipótese de omissão de receitas, como se verifica do seguinte trecho do voto vencedor do acórdão recorrido:

“(…) O lançamento fiscal baseou-se estritamente na omissão de receita (art.283 do RIR/1999) e na ocorrência, portanto, de infração à legislação tributária.” (fl.6293 – destacamos).

23. A Recorrente demonstrou, em suas manifestações, que os supostos indícios não suportavam as conclusões adotadas pela Fiscalização, seja em razão da existência de justificativas negociais para a presença da Madeira nas operações, considerando a conformação global do Grupo Novelis, seja porque a participação da Madeira – cuja existência jurídica foi expressamente reconhecida inclusive pelo voto vencedor do acórdão recorrido – não poderia ter simplesmente sido desconsiderada pela Fiscalização, dado que nem sequer foi alegada a ocorrência de simulação e por falta de respaldo legal que amparasse tal desconsideração no caso em tela envolvendo a Recorrente.

(…)

III.2) DO DISSÍDIO ENTRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ADOTADA NO PARADIGMA E AQUELA ADOTADA NO CASO EM TELA

(…)

36. No caso apontado como paradigma, tratava-se de idêntica acusação fiscal, consistente em omissão de receitas caracterizada por suposto subfaturamento em operações de exportação realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sob o fundamento de ausência de comprovação da efetividade da intermediação da empresa estrangeira nas operações.

37. Ocorre que, no caso paradigma, ao contrário do que fez a Turma de origem, a 1ª Turma dessa CSRF decidiu que não se poderia considerar caracterizada a omissão de receitas na hipótese, ante a ausência de valores omitidos pelo contribuinte (exatamente como ocorre no caso ora em análise). Essa CSRF reconheceu, assim, a inadequação do procedimento fiscal – cuja acusação baseou-se exclusivamente em omissão de receitas –, na medida em que as operações deveriam ter sido analisadas à luz (i) das regras de tributação de controladas no exterior (pois, naquele caso, a empresa estrangeira era controlada pela empresa brasileira) e (ii) da legislação de preços de transferência.

38. Diante de idêntica situação de fato, a interpretação dada pelo acórdão paradigma à legislação fiscal foi diametralmente oposta àquela adotada pelo acórdão recorrido, como se pode verificar do seguinte quadro sintético, no qual são transcritos trechos que demonstram a divergência de forma analítica:

Do questionamento da matéria

Verifica-se que a discussão a respeito da impossibilidade de caracterização de omissão de receitas em virtude da necessidade de análise das operações à luz das regras de preço de transferência foi arguida em seu recurso voluntário, relatada e debatida pelo acórdão recorrido, sendo assim a matéria foi questionada.

Confira-se:

(…)

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;

(...)

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.

Seguem trechos relevantes do despacho de admissibilidade que analisou os seus embargos, demonstrando também o prequestionamento da matéria:

(...) 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. (...)

Portanto, considero que a matéria foi prequestionada.

Da similitude fática/jurídica

Em ambos os acórdãos houve caracterização de omissão de receitas decorrente do subfaturamento de vendas através de exportações a pessoas vinculadas com apropriação de valor inferior ao efetivamente praticado nas operações refaturadas, em função da ausência de comprovação da efetividade da intermediação da empresa estrangeira nas operações. Discutiu-se também se seria lícito à fiscalização verificar se a atividade do contribuinte foi efetivamente realizada e, uma vez comprovada a sua inexistência, se o mecanismo genérico utilizado de apuração da omissão seria válido frente a existência um mecanismo legal antielisivo mais específico que seria aplicação aos casos da legislação específica que regula os preços de transferência.

Da divergência constatada

Embora não se olvide que a resolução dos respectivos casos com autuações equivalentes e *modus operandi* dos contribuintes quase idênticos dependerem também das provas de cada um dos casos para resolução da lide, sobressai neles questões jurídicas outras que fazem a diferença na configuração da divergência, senão vejamos:

Frente ao quadro acima, **enquanto o ac. recorrido** manteve a omissão de receitas apontada, entendendo que não haveria incompatibilidade alguma entre o método presuntivo apontado pelos respectivos contribuintes (preço de transferência) - norma antielisiva mais específica - e a possibilidade de a fiscalização, como foi o caso, não utilizá-lo, passando a identificar manipulação dos preços (subfaturamento) nessas operações através da reunião, perfeitamente validade, de outros indícios que conduziram à tributação da referida omissão de receitas.

De outra banda, no paradigma apresentado, em situação bastante assemelhada, decidiu-se que não se poderia considerar caracterizada a omissão de receitas, entre outros motivos, em face da inadequação do procedimento fiscal, pois o mesmo deveria ter se utilizado de método mais específico (norma antielisiva) à luz das regras de tributação da **legislação dos preços de transferência**.

Seguem abaixo, trechos do ac. recorrido e do paradigma que dão sustentação às conclusões acima:

Trechos do ac. recorrido transcritos pela recorrente:

(...) 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. (...)

Trechos do paradigma transcritos pela Recorrente:

(...) Chega-se assim aos pontos terminais da lide, quais sejam: a redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Marcopolo, à medida que a contribuinte teria praticado o subfaturamento, bem como a forma de tributação dessas diferenças.

Admitindo-se, em tese, a prática do subfaturamento, verifica-se que a fiscalização tratou tais valores como omissão de receitas, procedimento que entendo inadequado ao caso.

Isso porque não há que se falar em omissão de receitas à medida que não se questiona o preço de venda praticado por MIC e ILMOT, sendo que a Marcopolo é i) obrigada a reconhecer e tributar os resultados positivos apurados pelas suas controladas, pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista a tributação bases mundiais, ii) bem como observar a legislação de preços de transferência.

(...)

No tocante ao segundo ponto, verificação dos Preços de Transferência, constatadas operações comerciais com empresas subsidiárias localizadas no exterior, ou empresas situadas em países com tributação favorecida, inexistindo circunstância que caracterize prática de omissão receitas na venda ao adquirente final, deve a Fiscalização apurar eventuais valores tributáveis na forma dos artigos 18, 19 e 24 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

*Assim, além da possibilidade de ajustar o valor tributado dos resultados no exterior, a fiscalização também poderia/deveria verificar o valor dos Preços de Transferência (...)
(Destacou-se)*

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria em face da caracterização do dissídio jurisprudencial.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 6.494/6.511). Questiona o conhecimento recursal sob a alegação de falta de comprovação do dissídio e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador crie a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Pois bem.

De acordo com o voto vencedor do acórdão ora recorrido:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 email;*
- 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 da 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 razões 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.

[ANÁLISE DE PROVAS]

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.

(...)

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 conseqüência, 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.

(...)

Como se vê, prevaleceu o entendimento no acórdão recorrido de que as regras de preços de transferência não se aplicariam ao caso concreto, tendo em vista que os indícios colhidos pelo fisco evidenciariam que, na realidade, teria havido exportações diretas pela Recorrente, ou seja, **sem a alegada intermediação da empresa vinculada Madeira**.

A partir, então, da valoração do conjunto probatório constante dos autos, a maioria qualificada da Turma acatou a conclusão da fiscalização e da DRJ em prol da omissão de receita por subfaturamento nas operações de exportação de chapas de alumínio, sob a premissa de que tais exportações teriam sido, na realidade, promovidas diretamente pela contribuinte aos clientes no exterior. Daí a não aplicação das normas de preços de transferência.

O *paradigma* (Acórdão n.º **9101-01.404** – fls. 6.409/6.482), por sua vez, registra na sua ementa que *inexistindo valores omitidos, haja vista que, em princípio, os valores das operações foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas*.

Do voto condutor desse julgado extrai-se que:

Os lançamentos estariam fundados em omissões de receitas, caracterizadas por subfaturamento decorrente de simulação e pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em razão de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

(...)

O relatório fiscal (fls. 95/172) pretende demonstrar que a interessada utilizava as sociedades vinculadas Marcopolo International Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e Ilmot International Corporation, no Uruguai, como centrais de refaturamento para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais. Nesse intento, aponta indícios que evidenciariam a ausência de participação daquelas empresas na exportações da Marcopolo e desvendariam os artifícios utilizados para conferir aparência de legalidade a operações destinadas a subfaturar receitas e manter irregularmente em contas bancárias estrangeiras numerário que deveria ter sido internalizado no País.

A expressão centrais de refaturamento teria origem no termo inglês reinvoicing centers e foi assim explicada no relato da fiscalização:

... são entidades ligadas direta ou indiretamente a uma “empresa-mãe” que busca reduzir sua carga tributária, estando quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais. O termo “refaturamento” decorre da sistemática inerente a esse forma de planejamento tributário. As Centrais de Refaturamento são introduzidas formalmente (embora raramente exerçam, de fato, qualquer operação) em transações de comércio internacional (importação ou exportação) e seu papel primordial é promover a emissão de uma segunda fatura por valor superior à original.

(...)

Como é o transporte da mercadoria?

A mercadoria pode ser enviada diretamente para o cliente do exportador.

O relatório assim apresentou, de forma didática, o fluxograma das operações simuladas:

- 1. Negociação com o importador final, e posterior venda (valor hipotético de R\$ 115 mil);*
- 2. Simulação da participação de uma das empresas controladas (MIC/ILMOT), escolhida de acordo com o interesse da Marcopolo. Entre os vários procedimentos que objetivam conferir uma aparência de legalidade à operação, pode-se citar a emissão de faturas pelo sujeito passivo para MIC/ILMOT (valor hipotético de R\$100 mil) e concomitante emissão de faturas da MIC/ILMOT para o importador final (R\$ 115 mil), embora, de fato, todas essas faturas tenham sido emitidas pela própria Marcopolo; e*
- 3. Envio das mercadorias diretamente para o importador final, com a simulação de pedido de remessa por conta e ordem da empresa intermediária escolhida.*

Vários indícios levantados pelos autuantes objetam a existência fática das empresas intermediárias, mesmo que elas estivessem formalmente constituídas:

- Relativamente à MIC:

- a) situada nas Ilhas Virgens Britânicas – paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; (...)*
- b) documentos de desembaraço aduaneiro uruguayos relativos a exportações da Marcopolo em 1999 registram o domicílio da MIC com o mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul;*
- c) para o propósito de comprovar a existência fática da MIC, a fiscalizada apresentou fatura de energia elétrica e recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006, nas quais constava a empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço – no recibo telefônico, além do valor pago, não constava dados relevantes, como o tipo de serviço prestado, o número do telefone, o endereço da linha telefônica, a discriminação das ligações etc.;*
- d) as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram inconsistentes e apresentaram erros primários, demonstrando o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade;*
- e) há vaguidade na informação do endereço normalmente utilizado para localizar a MIC (faturas comerciais), não havendo citação de nome de logradouro, código postal ou número de edificação;*
- f) não foi apresentada documentação que comprovasse e explicasse efetivamente a ligação entre as empresas MIC e Sucre & Sucre, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura para atendimento de suas necessidades;*
- g) segundo o sítio da internet, a Sucre & Sucre presta serviços de domicílio, linhas de telefone e fax, endereço eletrônico e emissão de faturas – outras empresas são até mais explícitas na internet, oferecendo a criação de companhias offshores para fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, telex, telefone e fax para uso da companhia offshore;*
- h) inexistente sítio da MIC na internet – investimento justificado para o porte dos negócios formalizados; e*
- i) embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, entre outros países, os únicos salários pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Marcopolo S.A.*

- *Relativamente à Ilmot:*

a) *foi criada no Uruguai, onde as sociedades anônimas financeiras de investimentos (Safi) gozam de tratamento fiscal privilegiado;*

b) *as faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2006 apresentadas para justificar a existência da empresa registravam a empresa KPMG Uruguay como usuária dos serviços, esta que, segundo a atuada, seria locadora o espaço para Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial;*

c) *nenhum documento apresentado pela fiscalizada – inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999 – foi hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas Ilmot e Consadi Asociados, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura para atendimento de suas necessidades;*

d) *a análise de fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabelece forte indício de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da Ilmot, já que não há registro de contato com a Marcopolo no Brasil ou com importadores finais; e e) haveria incongruência entre o faturamento da Ilmot e a estrutura da empresa, segundo a documentação apresentada, como exemplificado por ausência de sítio na internet da Ilmot e Consadi Asociados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia apresentada e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.*

Relativamente a ambas empresas externas:

a) *as controladas não tinham estrutura adequada para promover vendas no exterior, estabelecer contato com compradores finais, supervisionar ou fornecer assistência técnica, entre outros, para os quais de se comprometeram contratualmente a fornecer;*

b) *a justificativa da vantagem geográfica das empresas é desmentida pelo fato de somente a MIC haver vendido para o Uruguai, onde está instalada a Ilmot – o contrassenso poderia ser justificado apenas pela manutenção do ganho fiscal;*

c) *o único contrato apresentado para comprovar a formalização de vendas a compradores finais (exportação de carrocerias para Bidayah Intertrade FZE, dos Emirados Árabes Unidos, outro paraíso fiscal) não guarda relação direta com as operações investigadas e é pouco para firmar a tese da contribuinte relativamente à atuação das empresas estrangeiras, considerando-se as elevadas cifras de vendas formais das duas empresas;*

d) *a pequena amostra e a simplicidade dos pedidos eletrônicos apresentados para comprovar as compras das intermediárias junto à Marcopolo (fls. 474/477) pouco valor tiveram como prova em favor da contribuinte diante dos indícios apontando para a simulação – os pedidos poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal;*

e) *as cartas de crédito dos importadores finais em favor de MIC/Ilot e as transferências de numerário também não servem de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas operações, e ainda constituem parte da mecânica da simulação;*

f) *os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Marcopolo na figura de garantidora;*

g) *o volume significativo de cópias de pedidos de importação originários da Polomex S.A., empresa mexicana controlada pela Marcopolo, não é suficiente para comprovar a efetiva ligação entre as intermediárias e os importadores finais, nem afastar a simulação, já que não foram apresentados documentos relativos a outras empresas, apesar de solicitados;*

h) *os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/Ilot agregam-se aos diversos mecanismos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes;*

i) todos os documentos da MIC e Ilmot são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários de suas centrais de refaturamento que não recebem remuneração destas, mas somente da autuada;

j) há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot;

k) o argumento de que MIC e Ilmot seriam fundamentais para a manutenção e conquista do mercado externo não condiz com os documentos apresentados pela autuada para comprovar as vendas das intermediárias pois existem vínculos societários entre a Marcopolo e os supostos adquirentes (Polomex, Marcopolo South Africa e Brasa); e

l) o fato de o gestor comercial das empresas externas, Rafael Aduato da Costa, ser empregado da Marcopolo evidencia a estreita relação de independência operacional e gerencial das intermediárias com a autuada.

O relatório fiscal destaca também o conteúdo dos contratos de prestação de serviços formalizados entre a Marcopolo e suas controladas MIC e Ilmot, segundo os quais estas seriam responsáveis, no exterior, pela distribuição oficial (compra e revenda de produtos de fabricação da Marcopolo) e representação comercial (agenciamento de vendas), além de: manutenção própria ou por subcontratados de escritórios equipados com telefone, telex, máquinas, móveis, funcionários qualificados, etc.; remessa de informações detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado; manutenção de técnico ou preposto para desempenharem os serviços de pós-venda; dentre outros deveres.

A omissão de receita apurada em cada operação de exportação (vinculada a uma DDE) foi obtida pela diferença entre o valor da fatura emitida pela empresa intermediária no exterior para o importador final e o valor da fatura emitida pela Marcopolo para a MIC/Ilmot, excluída parcela de drawback, se houvesse. Os resultados, apurados em dólares, foram convertidos para reais pela taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente na data da averbação dos produtos (confirmação da saída da mercadoria do país). No caso de operações amparadas no Protocolo ICMS 10/94, que permite a exportação de chassis de ônibus com trânsito pela indústria de carroceria, observou-se que o valor da fatura da MIC/Ilmot, informado pela Marcopolo, já expurgava o valor do chassis.

A diferença de preço omitido ao fisco federal, além de ser considerada receita operacional omitida – evadida do País e empregada a terceira pessoa, sem registro contábil ou fiscal na Marcopolo –, foi considerada como pagamento sem causa, razão pela foi lançado IRRF exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada.

A fiscalização entendeu não adequar-se o mecanismo dos preços de transferência alegando porque ele teria por pressuposto a ocorrência efetiva das operações de exportação ou importação, o que não teria ocorrido no caso.

Os resultados auferidos pela MIC e Ilmot não vêm sendo tributados. Uma das razões para a esquiva tributação, segundo a fiscalização, é a inexistência de órgão que assegure as informações originárias das duas empresas externas. Até a quando era prevista a tributação dos lucros distribuídos, os estatutos da MIC agregavam, por exemplo, a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos – o que poderia afastar parcela de lucro tributável – com a faculdade de reincorporação de dividendos não solicitados por 3 anos. Com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, quando a tributação dos lucros independia da distribuição efetiva, coincidentemente, em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002, com total de prejuízos acumulados que até 2004 não haviam sido revertidos.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, então prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.460/96, por identificação de fraude nas operações.

(...)

I.6 – Exigência do IRPJ e da CSLL

A Fiscalização concluiu que a contribuinte simulou as vendas às empresas MIC e ILMOT, suas controladas no exterior (situadas em países considerados paraísos fiscais), praticando valores consideravelmente inferiores ao que eram revendidos por essas a seus clientes no exterior. Isso sem qualquer justificativa material, caracterizando a prática de subfaturamento de preços. Vejamos o cerne da acusação fiscal (*verbis*):

177. Após a extensiva análise de todos os documentos e explicações disponíveis, restou-nos certo que as empresas Marcopolo International Corp. (MIC) e Ilmot International Corporation S.A. (ILMOT) são, de fato, Centrais de Refaturamento. As alegadas intermediações foram simulações visando a acobertar, por um elaborado mas ilícito planejamento fiscal, a prática de subfaturamento dos preços de produtos exportados pela Marcopolo. Concluímos que as participações dessas Centrais de Refaturamento nas operações analisadas não passaram de atos ou negócios jurídicos aparentes, que dissimularam a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos federais (IRPJ, CSLL e IRRF) e a evasão de divisas para o exterior. Assim, resta ao Fisco apenas o devido lançamento dos autos referentes a essas irregularidades.

178. Ressaltamos que não cabem, para a determinação desse ilícito, tanto a análise de preços de transferência quanto a descaracterização da existência das empresas MIC e ILMOT. Esta, pela insuficiência de indícios que assegurem tal interpretação; aquela, pela inegável inexistência das intermediações dessas Centrais de Refaturamento. É do conjunto de simulações e refaturamentos, e não dos valores praticados (pela aplicação do mecanismo de Preços de Transferência), em suma, que resultou o indevido subfaturamento alvo dessa Fiscalização.

A primeira assertiva relevante que se extrai do entendimento fiscal é que em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas MIC e ILMOT, tampouco a existência formal e material de ambas, e principalmente, a efetividade dos negócios. **Afirmam os Auditores que essa intermediação não ocorreu, que as vendas foram diretas, logo, as operações entre Marcopolo/MIC/Clientes e Marcopolo/Illmot/Clientes teriam sido simuladas.**

(...)

Pois bem, os Auditores-Fiscais encarregados da fiscalização da empresa Marcopolo S/A executaram, por mais de 5(cinco) anos um minucioso trabalho, envolvendo os anos calendário de 1999 a 2007, cujas verificações, provas e conclusões encontram-se compiladas em detalhados TVF, integrantes dos respectivos autos de infração; no presente caso são mais de 100 (cem) páginas contendo exposição dos fatos, remissões legais, gráficos, memórias de cálculo, etc.

É de se enaltecer a qualidade do trabalho fiscal no que concerne a clareza e transparência, possibilitando o pleno conhecimento das infrações imputadas à contribuinte.

A Fiscalização apurou, ao fim e ao cabo, que nas operações intermediadas pela ILMOT, a média ponderada da diferença entre o preço pago pelos compradores finais e o valor de venda da MARCOPOLO foi de 14,08%, em relação à MIC esse percentual foi de 18,94% (fl. 87 do TVF).

Nos exatos termos do art. 29 do Decreto 70.235/1972, “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção*”. A meu ver, a Marcopolo, logrou provar a existência formal e material de MIC e ILMOT, bem como que intermediaram as operações, ainda que de forma incipiente, conforme asseverado pela recorrente nos seguintes termos (*verbis*):

“(…) ao longo dos cinco anos em que a Recorrente vem sendo fiscalizada acerca da presente operação, em nenhum momento qualquer indício documentos, evidência de ligações telefônicas, correspondências, mensagens eletrônicas, etc... foi trazido pela

fiscalização para demonstrar a primeira etapa da simulação por ela apontada, qual seja, o contato com clientes situados no exterior com a Recorrente.

E não há indícios ou provas desse contato, por mais óbvio que pareça, porque, simplesmente, os clientes situados no exterior NÃO ENTRAM EM CONTATO OU NEGOCIAM DIRETAMENTE COM A RECORRENTE, mas sim com representantes comerciais situados em países diversos, contratados (doe. 01 fls. 1289/1424) e geridos e comissionados (doe. 02 fls. 1188/1197 e fls. 2636/2660 dos autos) pelas empresas MIC e Ilmot.

Notem que as atividades exercidas pelas empresas MIC e Ilmot consistiam basicamente na gestão dessa rede de representantes comerciais situados em diversos países, responsáveis pela prospecção e o contato direto com os clientes, gestão financeira para a captação de financiamentos no exterior e gestão da assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela Recorrente.

Essas atividades de gestão, parece evidente, não demandam o uso intensivo de mão-de-obra ou o uso de uma estrutura operacional complexa, mas apenas e tão somente a capacidade laborai de um gestor e um escritório com funcionalidades básicas (linha telefônica, fax, email, computador e secretária).

Nesse sentido, restou comprovado pela Recorrente que, nos anos de 2001 e 2002, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Aduino, que possuía a sua disposição a estrutura operacional necessária para o exercício de suas atividades.

Acerca da comprovação da atividade de gestão comercial da rede de representantes comerciais das empresas MIC e Ilmot, gestão financeira e da assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela Recorrente, foram trazidos aos autos os seguintes documentos:

- Contas telefônicas com o detalhamento das ligações realizadas e recebidas para diversos clientes, representantes comerciais e para a Recorrente, bem como e-mails (docs. 03);*
- Comprovantes de despesas de viagens para visitas comerciais à clientes e representantes comerciais (doe. 04);*
- Comprovantes de despesas de assistência técnica e garantia dos produtos Marcopolo (docs. 05 fls. 669 e seguintes);*

Vale mencionar que a decisão de primeiro grau, apesar de reconhecer a participação do Sr. Rafael Aduino como gestor das empresas MIC e Ilmot, afasta a pertinência da documentação trazida sob o argumento de que não teria restado demonstrada a relação direta entre as despesas e as exportações fiscalizadas, além do referido gestor possuir vínculo empregatício com a Marcopolo no período.

Aliás, em pese colocar em dúvida a existência efetiva de MIC e ILMOT, a própria Fiscalização deixa claro que isso não é tão relevante.

Aduz o fisco: (...)

Pois, pela análise dos autos formei pleno convencimento de que a contribuinte realizou um minucioso planejamento fiscal, daí a certeza pessoal da existência fática de MIC e ILMOT, bem como da participação de ambas nas operações, ainda que dispensável.

Um ponto pacífico: mantendo-se o preço de venda ao adquirente final, se ao invés de 15%, a diferença entre esse valor e o preço de repasse da Marcopolo para MIC e ILMOT fosse em média de 0,15% (1/100), certamente inexistiria subfaturamento, mesmo mantendo todas as demais características das operações. Essa conclusão é facilmente sustentável, a começar pela própria decisão de 1ª instância que afastou a tributação sobre as operações que importaram em margem de apenas 0,12% para a MIC.

A medida que a Marcopolo detém o integral controle e quase 100% de participação em MIC e IMOLT, na prática, a empresa não tem lucro ou prejuízo nessas operações. Explico: elevando-se o preço de venda MIC e ILMOT, aumenta o lucro de Marcopolo; reduzindo-se o preço de venda, aumenta o lucro de MIC e ILMOT.

Ora, se o resultado de MIC e ILMOT são da Marcopolo, salvo outros aspectos secundários, relativos a movimentação de recursos no exterior, a empresa Marcopolo pode gerenciar esses preços a seu critério.

Logo, se havia necessidade da Marcopolo utilizar-se de MIC e ILMOT, nada impediria que o preço do repasse fosse próximo do de venda ao adquirente final.

A contribuinte apresentou diversos documentos no intuito de comprovar as despesas da MIC/ILMOT que justificariam a diferença de preço e, conseqüentemente afastariam a acusação fiscal. Todavia, somando-se todos esses valores não chega nem próximo da diferença de preços praticada.

Repito: é evidente que Marcopolo poderia praticar o preço que entendesse adequado nas vendas à MIC e ILMOT, visando preservar seus interesses e propósitos comerciais, pois, o que importaria mesmo para o resultado da empresa é o valor de venda ao adquirente final praticado pelas subsidiárias.

Interessante observar que, caso a intermediação fosse realizada por terceiros independentes, ainda que o trabalho desses fosse apenas conseguir os clientes e intermediar as vendas, a exemplo de “representantes comerciais” que atuam dentro do território Brasileiro, a comissão de 10% a 15% até poderia ser considerada razoável e, provavelmente, não seria objeto de autuação.

Cumpra observar também que, para regular situações semelhantes à que está sendo debatida nestes autos, quais sejam, transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado³, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (*A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.*” STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

Chega-se assim aos pontos terminais da lide, quais sejam: a redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Marcopolo, à medida que a contribuinte teria praticado o subfaturamento, bem como a forma de tributação desses diferenças.

Admitindo-se, em tese, a prática do subfaturamento, verifica-se que a fiscalização tratou tais valores como omissão de receitas, procedimento que entendo inadequado ao caso.

Isso porque não há que se falar em omissão de receitas à medida que não se questiona o preço de venda praticado por MIC e ILMOT, sendo que a Marcopolo é i) obrigada a reconhecer e tributar os resultados positivos apurados pelas suas controladas, pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista a tributação bases mundiais, ii) bem como observar a legislação de preços de transferência.

Em relação ao primeiro ponto, **tributação dos resultados de controladas no exterior**, o artigo 1º da Lei 9.532/1997, dispõe:

(...)

Portanto, os lucros de controladas serão apurados segundo a legislação brasileira, isto é, com base em demonstrativos contemporâneos ao encerramento do período-base da empresa nacional e com as adições, inclusões e compensações reguladas na lei nacional.

(...)

Logo, considerando a existência formal e fática de MIC e Ilmot, bem como a participação dessas nas operações, ainda que incipiente, ao constatar irregularidades na apuração dos resultados das controladas no exterior, o procedimento correto do Fisco seria ajustar o valor para fins de tributação na Marcopolo, observando o art. 394 do RIR/99.

(...)

O trecho do TVF acima transcrito, especialmente nas partes grifadas, evidenciam que a Fiscalização verificou a possibilidade da tributação dos resultados obtidos pela Marcopolo com a MIC e ILMOT na forma da legislação de regência. Mas, nada fizeram diante da constatação de que “em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002. Criou-se, assim, um total de prejuízos acumulados que, em 2004, ainda não havia sido revertido.”

Entendo que nesse ponto residiu o maior equívoco da Fiscalização: o correto seria, sob amparo da legislação vigente, fiscalizar esse prejuízo e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente nos resultados.

Repito: se a participação de MIC e ILMOT nas operações era mesmo incipiente, sendo que a intermediação foi uma forma da Marcopolo “viabilizar os negócios” ou manter recursos no exterior, então os lucros dessas empresas deveriam ser altos. A partir da MP 2.158-35/2001 não há que se falar em fugir da tributação dos resultados no Brasil via controladas no exterior, a menos que existam outras irregularidades.

No tocante ao segundo ponto, verificação dos **Preços de Transferência**, constatadas operações comerciais com empresas subsidiárias localizadas no exterior, ou empresas situadas em países com tributação favorecida, inexistindo circunstância que caracterize prática de omissão receitas na venda ao adquirente final, deve a Fiscalização apurar eventuais valores tributáveis na forma dos artigos 18, 19 e 24 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

(...)

Assim, além da possibilidade de ajustar o valor tributado dos resultados no exterior, a fiscalização também poderia/deveria verificar o valor dos Preços de Transferência. Procedimento que foi feito, conforme descrito no TVF (*verbis*):

(...)

Constata-se, pois, que o planejamento tributário elaborado e executado pelo contribuinte foram respeitados os limites dos preços de transferência na forma da legislação em vigor.

O conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira abordou ambas as questões em sua declaração de voto (vencido) no processo 11020.004103/200621, acórdão 101-7.084, de 25/06/2008. Transcrevo seus fundamentos (*verbis*).

(...)

Verifico que, na realização de negócios com empresas ou pessoas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida, a legislação adotou parâmetros mínimos de valores a serem considerados na exportação; e máximos em valores a serem

considerados em pagamentos realizados ao exterior, nos mesmos critérios adotados para os preços de transferência.

Aqui, importa ressaltar que a legislação não igualou os conceitos de negócios realizados com pessoas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida e preços de transferência. O que a lei fez foi igualar os critérios para controle de ambos, mas para operações conceitualmente distintas.

Assim, partindo do pressuposto de que o direito brasileiro trata especificamente na legislação, por meio de norma antielisiva específica, de negócios realizados com empresas em Países com Regime de Tributação Favorecida, não vejo como pretender a desconsideração dos negócios praticados pela empresa nacional com as suas subsidiárias no exterior, a partir da descaracterização destas por serem empresas offshore nos respectivos países onde estão constituídas.

Na verdade, todo País com Regime de Tributação Favorecida tem, como pressuposto, a existência de empresas offshore, em que as atividades são limitadas aos negócios voltados para o exterior.

No caso dos autos, temos duas empresas subsidiárias integrais da Recorrente, quais sejam, MIC – Marcopolo International Corporation, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas e ILMOT International Corporation S.A., constituída sob a forma de sociedade anônima financeira de investimentos – SAFI, no Uruguai.

Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente com os adquirentes finais dos produtos eram intermediados por ambas as empresas, sendo que o auto de infração imputou, como rendimento da Recorrente, os valores finais dos negócios realizados por estas empresas intermediárias com os adquirentes no exterior.

No entanto, não foi este o tratamento legal dado pelo direito brasileiro para os negócios realizados com empresas offshore estabelecidas em Países com Regime de Tributação Favorecida. A Lei n.º. 9.430/96 limitou-se à verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22; sendo que, alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento negocial realizado pelo contribuinte.

Portanto, no caso, entendo que não poderia a Fiscalização desconsiderar os negócios realizados pela Recorrente com as suas subsidiárias integrais para além daquilo que a Lei n.º. 9.430/96 prevê para a hipótese de empresas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida.

*Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas são empresas trading comerciais constituídas no formato offshore em Países com Regime de Tributação Favorecida. Por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária. **Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a desconsideração dos negócios por elas realizadas com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.***

Não fosse este argumento suficiente ao reconhecimento de improcedência do lançamento, verifico, ainda, que as empresas MIC e ILMOT tiveram, ainda que parcialmente, seu lucro tributado no Brasil por força da residência da empresa controladora, ora Recorrente.

De fato, sendo estas empresas subsidiárias integrais da empresa brasileira, a tributação de seus rendimentos se faz quando da disponibilização do lucro ou por meio da equivalência patrimonial. Assim, não pode a fiscalização, ao promover a desconsideração dos negócios realizados pelo contribuinte, deixar de considerar o reflexo que referidos rendimentos provocaram na contabilidade da empresa no curso dos anos. Isso porque essa desconsideração acaba provocando a dupla incidência do imposto de renda sobre o mesmo rendimento, situação absolutamente contrária à lei e à sistemática de funcionamento do tributo em questão.

O mesmo se diga com relação à consideração das despesas das empresas MIC e ILMOT na formação do lucro tributável. Na verdade, o auto de infração desconsiderou parcialmente os negócios da Recorrente com as suas subsidiárias: se por um lado, imputou como rendimento da empresa residente o resultado das vendas das subsidiárias estrangeiras; por outro não levou em consideração as despesas dedutíveis que estas empresas registravam em sua contabilidade.

Conforme satisfatoriamente demonstrado pela Recorrente, as subsidiárias MIC e ILMOT, além da intermediação dos negócios na condição de trading companies, também prestavam serviços auxiliares e de pós-venda dos produtos da Recorrente, como, por exemplo, fornecimento de garantia, pagamento de comissão a vendedores finais, etc. Se a Fiscalização pretendia integrar as receitas das subsidiárias na formação do lucro tributável da Recorrente, os referidos custos também deveriam, necessariamente, ser considerados, sob pena de se tributar “receita” como se fosse “renda” da pessoa jurídica.

Por estas razões, peço vênia do nobre Conselheiro Relator e dou provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento.

(Grifei).

Verifica-se, pois, que o ilustre conselheiro embora vencido, já havia adotado a mesma linha de entendimento que ora manifesto, pelo que peço vênia para adotar seus fundamentos como razões adicionais de decidir.

Outrossim, caso o entendimento fosse pela manutenção do lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser reduzidos da base de cálculo, haja vista que as vendas foram efetivamente realizadas, seja considerando a participação de MIC e ILMOT ou não.

Uma vez que a exigência está sendo cancelada em face do erro na forma de tributação, as demais alegações do contribuinte ficam prejudicadas, especialmente quanto a consideração dos custos suportados nas vendas por MIC e ILMOT.

(...)

Veja-se que a solução jurídica conferida pelo *paradigma* apoiou-se, dentre outros fatos, e ao contrário do acórdão recorrido, em premissa antagônica, qual seja, a de que naquele caso teria havido efetiva intermediação pelas empresas *trading* localizadas em paraíso fiscal.

Isso fica ainda mais evidente na declaração de voto apresentada no *paradigma* pela ex Conselheira Susy Gomes Hoffman, *in verbis*:

(...)

Analisando o acórdão recorrido em sua totalidade inclusive com as declarações de voto, parece-me que as provas foram analisadas e de forma detalhada, inclusive com citação de documentos para se concluir que a contribuinte logrou comprovar, ainda que de forma inicial, a existência das operações. Enquanto que a fiscalização não logrou comprovar que as citadas operações de fato não existiram.

Assim, não vejo como fazer reavaliação das provas. Mas, desde logo esclareço que se eu tivesse que fazer nova análise das provas seria para concluir que a comprovação não foi incipiente, mas robusta e efetiva.

Mas o acórdão recorrido não se resumiu à questão da comprovação das operações, que levou ao cancelamento do lançamento do IRPJ e da CSLL. A este resultado chegou-se,

sobretudo, porque se entendeu, no acórdão recorrido, ter havido erro na constituição do crédito tributário.

(...)

Verifica-se, desta forma, que o acórdão recorrido ao cancelar o lançamento tributário sustentou-se em quatro fundamentos i) a existência das operações realizadas pelas empresas MIC e ILMOT (entendendo que o fisco não conseguiu comprovar a inexistência de tais operações); ii) a empresa recorrida obedeceu as regras de preço de transferência; iii) que o lançamento foi feito de forma errônea pois “ A partir da MP 2158-35/2001 não há que se falar em fugir da tributação dos resultados no Brasil via controladas no exterior, a menos que existam outras irregularidades” de tal modo que se houve a alegação de que em 2001 houve um vultoso prejuízo, caberia a fiscalização ter fiscalizado esse prejuízo e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente nos resultados; iv) ademais, mantido o lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser reduzidos da base de cálculo, pois as vendas foram efetivamente realizadas.

Assim, feitas estas considerações, em especial que a argumentação de que não nos cabe mais em sede de CSRF a nova análise das provas e a fim de manter a coerência com o quanto até agora exposto, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais deve restringir a sua análise aos dados fáticos expressamente delineados no acórdão recorrido, cuja prova explicitou-se.

Pois bem, no acórdão recorrido, consignou-se que, conforme a fiscalização, “*em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas MIC e ILMOT, tampouco a existência formal e material de ambas, e principalmente, a efetividade dos negócios*”.

Considerou-se, por outro lado, no acórdão recorrido que, efetivamente, o contribuinte, pelos elementos de prova coligidos aos autos, logrou comprovar a intermediação das operações por parte da MIC e da ILMOT.

Devo ainda considerar que o conhecimento do Recurso Especial se dá, em especial, porque as premissas fáticas foram similares em todos os lançamentos, tanto os que originaram o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas, além disso as demais questões de direito e que fundamentaram o acórdão recorrido também restaram analisadas nos acórdãos paradigmas, de tal modo, que ainda que de forma menor do que a pretendida pela recorrente, a divergência se faz presente.

Assim concluindo a questão do conhecimento do Recurso Especial, no que tange à análise das provas, entendo que o que se deve considerar para a análise do mérito recursal é o dado reputado como comprovado, e que, portanto, deve servir de premissa para o desfecho do julgamento do recurso especial.

Parte-se, portanto, das seguintes premissas fáticas: a MIC e a ILMOT realmente existem, material e formalmente; as operações de exportação efetivamente ocorreram; a MIC e a ILMOT participaram, intermediando, as operações de exportação.

Neste sentido, não se vislumbra presente, primeiramente, a caracterização da simulação negocial.

Com efeito, o acórdão recorrido reputou comprovada a efetivação da atividade de intermediação negocial promovida pelas empresas MIC e ILMOT, dentro daquilo que lhes cabia (atividade de gestão, consistente, fundamentalmente, em prospecção, contato com os clientes, gestão financeira e de assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela empresa autuada). A base para tal constatação foi justamente os elementos de provas trazidos aos autos pelo contribuinte, que atestaram a perpetração daquelas atividades, por meio, por exemplo, de contas telefônicas, correspondências

comerciais, comprovantes de despesas de viagens dos gestores comerciais para visitas a clientes e representantes comerciais, comprovantes de despesas de assistência técnica e de garantia dos produtos. Estas provas comprovaram a intermediação desconsiderada pela fiscalização.

Não nos cabe, aqui, mergulhar na análise das provas constantes dos autos, pois que isto constituiria o indevido reexame probatório. Cabe-nos apenas considerar aqueles dados retratados no acórdão recorrido. Caso contrário, este órgão julgador estaria a analisar um eventual “julgamento errôneo da prova” (*error facti judicando*), o que, nos termos do acima exposto, não é cabível em sede de recurso especial.

É neste sentido que se deve analisar o recurso especial: estando comprovadas a existência das empresas MIC e ILMOT e a efetividade da intermediação dessas empresas nas operações de exportação, estaria presente a simulação negocial?

Parece-me que não.

(...)

O contribuinte juntou farta documentação, com laudos, documentos fiscais, procedimentos aceitos pelas fiscalizações federais e estaduais, e, consoante meu entendimento provou efetivamente a ocorrência das operações (ainda que, como salientado, esta análise não mais é objeto deste recurso especial).

(...)

Não há simulação na hipótese.

Neste sentido, cumpre ter por presente aspectos de suma relevância.

O primeiro deles é que a diferença entre as duas operações, o que restou comprovado ser, na média, no importe de 10%, é totalmente consonante com a atividade da segunda operação – ou seja, o valor acrescentado pelas empresas controladas contempla os custos da intermediação dos negócios (custos de representação comercial ou distribuição e custos atinentes à venda propriamente dito). Fosse este citado percentual muito maior, por exemplo, na casa dos 25% em diante, haveria fortes indícios de que o valor da segunda operação contemplava valores diversos ao da venda para exportação.

O segundo argumento é no sentido de que o contribuinte, ao perpetrar o planejamento fiscal, pelo que se depreende dos autos, respeitou limites que condizem com as regras de preços de transferência.

(...)

A intermediação fora comprovada por um valor condizente com o de mercado (média de 10%). A adequação aos Preços de Transferência, praticada pelo contribuinte, não poderia ser levada em conta, desta forma, contra o próprio contribuinte, quanto mais como um indício da simulação (que não ocorrera), conforme concluiu a Fiscalização.

Aqui, acrescento os bem lançados argumentos aduzidos pela Conselheira Karem Jureidini Dias ao prolatar o seu voto. Em síntese expôs a eminente Conselheira que as regras de preço de transferência constituem-se em regra específica anti-elisiva e que uma vez tratar-se, no caso, de empresas relacionadas (Marcopolo – autuada – e ILMOT e MIC – controladas pela autuada) a única via de constituição do crédito tributário via lançamento tributário seria pela fundamentação nos dispositivos legais atinentes ao Preço de Transferência.

Assim, a autuação fiscal não poderia estar fundamentada na desconsideração das operações realizadas pela MIC e ILMOT e, em vista das regras de Preço de

Transferência estabelecidas no artigo 19 da Lei 9.430/96, só poderia ser fundamentado eventual lançamento tributário com base nas regras acima especificadas.

(...)

Ademais, e para mim, de fundamental importância, argumento este que por si só seria suficiente para determinar a manutenção do acórdão recorrido, o fato do erro no lançamento pelo fato de que a fiscalização deveria ter levado em conta, na apuração do quanto devido pelo contribuinte a título de IRPJ e CSLL, não apenas as receitas decorrentes das operações de exportação, pois, impunha-se que considerasse os custos e despesas, comprovados pelo contribuinte, nas operações de venda para o exterior, com vistas à dedução correta da base de cálculo daqueles tributos. Isto não ocorreu.

Ora, como levar apenas as receitas das vendas? Como afastar as despesas? Se a operação não ocorria por meio das empresas controladas, como alegou a fiscalização, por decorrência lógica, os custos incorridos pelas controladas (e que certamente existiram) também deveriam ter sido trazidos para o cômputo da base de cálculo dos tributos exigidos.

E, parece que resta claro o motivo pelo qual a fiscalização não trouxe tais despesas e custos, pois eles foram elevados e a fiscalização acabou por optar por não entrar nesta seara, o que nos termos do acórdão recorrido induziu a outro erro no lançamento, qual seja, segundo o r. acórdão recorrido a fiscalização após o advento da MP 2178-35, deveria ter sido por meio deste veículo normativo e aí, deveria ser verificado o conteúdo do prejuízo fiscal.

Enfim e em síntese resta certo que: a) não há fundamento jurídico para fazer uma reavaliação jurídica da prova; b) que a partir das premissas adotadas resta indubitável que não houve simulação e portanto a fundamentação fática do lançamento não se sustenta; c) a autuação teria que ser feita via disposições relativas ao preço de transferência, pois, por serem empresas relacionadas há a obrigatoriedade da utilização da norma antielisiva específica; d) o lançamento, ao só trazer as receitas das operações de intermediação, sem trazer também as despesas e custos incorreu em erro que acarreta a nulidade do lançamento; e) o lançamento só poderia ter se fundamentado no previsto para a Lei 9.430/96 no que se refere às hipóteses de empresas localizadas em países com regime de tributação favorecida; f) que o argumento principal do acórdão recorrido – de que houve erro na forma do lançamento tributário que deveria ter fiscalizado os prejuízos das controladas e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente dos resultados – não foi atacado pelo Recurso Especial.

Por todo o exposto e em vista de todos os argumentos não vejo como entender como sustentável o lançamento objeto deste processo administrativo e, por consequência, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Nota-se, assim, que na decisão ora cotejada a intermediação da *trading* foi considerada comprovada com base nas provas lá produzidas, circunstância esta determinante para o julgamento pela improcedência da tese de omissão de receita por subfaturamento. Aqui, ao contrário, a maioria qualificada da Turma Julgadora concluiu que não houve intermediação pela *trading* Madeira. Vale dizer, com base nas provas constantes destes autos, prevaleceu o entendimento de que a efetiva operação ocorrida diria respeito a uma *exportação direta* e, por isso, correta a infração de omissão de receita.

Outro fato dessemelhante, que impede a comparabilidade para os fins pretendidos, é o das *tradings* do caso *paradigma* serem controladas da contribuinte, de forma que os seus lucros já estariam sujeitos à tributação automática, o que não se revela nesse caso.

Feitas essas considerações, forçoso concluir que as distintas soluções jurídicas não são frutos de uma *interpretação divergente de legislação tributária*, mas sim da adoção de distintas premissas fáticas.

Dessa forma, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli