



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

**Processo n°** 16561.720178/2014-69  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1401-002.950 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CATERPILLAR BRASIL LTDA.

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

Data do fato gerador: 31/12/2009

EXPORTAÇÃO. RECEITAS OMITIDAS. NÃO OCORRÊNCIA.

O vínculo (contrato) entre a empresa exportadora (Recorrente) e a empresa ligada no exterior **não** se caracteriza como de natureza de prestação de serviços, mas, sim, como um contrato que permite a esta a revenda das mercadorias exportadas, empresa que decide toda a estratégia de vendas, definição de preços, destinatários (compradores), seguros, etc, dos bens fabricados e exportados pela Recorrente.

Nas exportações triangulares, para sustentar a tese de que o pagamento feito pelo destinatário final das mercadorias é receita do contribuinte exportador, e não do intermediário, a Fiscalização tem o ônus de provar que a compra e venda ocorreu diretamente entre os dois primeiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade

Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Sergio Abelson (Suplente convocado).

## Relatório

Trata o presente processo de **Recurso de Ofício** impetrado pelo presidente da 9ª Turma da DRJ/RJ1, por meio do Acórdão de nº 12-84.543, onde foi julgado procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, ocasião em que se exonerou integralmente o crédito tributário exigido.

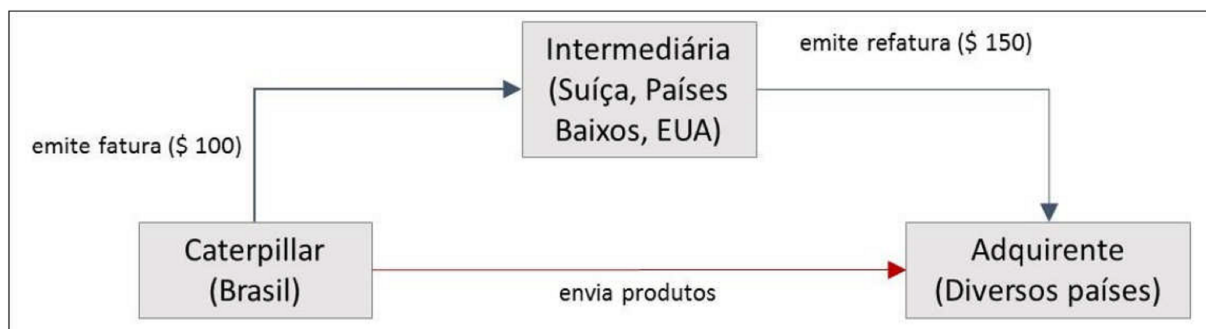
A seguir transcrevo o relatório e voto da DRJ/RJ1:

### A. SÍNTESE DO LANÇAMENTO

*Trata-se dos Autos de Infração de fls. 4/16, por meio dos quais são exigidos, para o ano-calendário 2009, R\$ 30.527.682,75 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e R\$ 10.989.965,79 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos acrescidos de multa de 75% e juros de mora.*

*2. Em operações de exportação, a Interessada emitiu faturas contra empresas estrangeiras vinculadas, mas enviou suas mercadorias diretamente para terceiros, que receberam refaturas das intermediárias. Por entender que as exportações ocorreram de fato entre a Interessada e os destinatários dos produtos e que as empresas ligadas atuaram como meras prestadoras de serviços, a Fiscalização lançou as diferenças entre faturas e refaturas como omissão de receita.*

*3. A Fiscalização representou a operações em questão com a figura abaixo:*



### B. MOTIVOS DO LANÇAMENTO

*4. Em síntese, a Fiscalização assim justifica a exigência:*

*5. A Interessada (doravante também denominada CBL ou Caterpillar Brasil) exportou para diversos países, tendo como intermediárias nas transações outras empresas do grupo*

*Caterpillar, entre as quais a Caterpillar S.A.R.L (CSARL ou Caterpillar Suíça); a Caterpillar Inc. (CINC ou Caterpillar Delaware); a Caterpillar North America C.V, localizada nos Países Baixos, (CNACV ou Caterpillar North América); Caterpillar Américas C.V, também localizada nos Países Baixos, (CACV ou Caterpillar Américas).*

[...]

*7. A partir dos dados do Siscomex, verificou-se que em 2009 as receitas de exportação foram obtidas em grande parte por meio de transações de "triangulação", ou seja, operações em que as mercadorias são enviadas para país diverso daquele em que se localiza o importador.*

*8. Objetivando apurar a conformidade das transações de triangulação, foram selecionadas para auditoria uma série de exportações, sendo solicitadas à Interessada tanto as faturas comerciais (invoices) emitidas na transação entre a CBL e os intermediários, quanto as "refaturas" (reinvoices) expedidas pelos intermediários para os adquirentes finais.*

*9. A receita de exportação declarada em DIPJ é compatível com os valores constantes no Siscomex, e estes, com os valores das faturas, mas não com os das refaturas. Em alguns casos, o valor da refatura chega a ser mais de 300% maior que o valor da fatura, indicando haver não oferecimento à tributação de parte das receitas derivadas das exportações. Receitas foram levadas em grande parte para a Suíça, país notoriamente conhecido por sua baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. No demonstrativo do lucro líquido nas exportações, as receitas de operações com partes relacionadas mal cobrem os custos das mercadorias vendidas:*

Receita Bruta com exportação para partes relacionadas	988.036.951
Custos de exportação para partes relacionadas	(911.067.654)
Despesas de exportação para partes relacionadas	( 60.187.308)

*10. O endereço da Caterpillar North America e da Caterpillar Americas, constante das faturas e refaturas, é uma caixa postal localizada na Suíça (Boite Postale 6000), a mesma da Caterpillar S.A.R.L, embora no organograma apresentado pela CBL tenham sido discriminadas como pessoas jurídicas localizadas nos Países Baixos. Desse modo, presentes elementos que apontam no sentido de que tais companhias tenham sido constituídas somente para o deslocamento das receitas para o exterior.*

11. A Fiscalização buscou esclarecer: qual o papel exercido pelas intermediárias nas exportações; qual a justificativa para as diferenças de valores entre faturas e refaturas; por que a CBL abre mão de receitas, exportando a preço de custo, se tem capacidade para exportar diretamente, haja vista que assim o fez em alguns casos.

12. Segundo consta do TVF, a Interessada teria esclarecido que a Caterpillar Suíça é a empresa comercial da Caterpillar em Genebra e atua como encomendante de fabricação e distribuidora global de determinados produtos fabricados e exportados pela CBL. A Caterpillar Americas e a Caterpillar North America comercializam e distribuem máquinas, sistemas de força e peças de reposição nas Américas Central e Latina (excluindo Brasil) e no Canadá, respectivamente. A entrega direta ao comprador final é necessária para reduzir custos de logística nas exportações – como, por exemplo, transporte e seguro; armazenamento e estocagem; manuseio de operadores e riscos de danos aos equipamentos – e tornar a operação mais eficiente em termos de resultados e acesso aos clientes finais. O envio direto ao destinatário final, operação denominada "back to back", encontra previsão expressa nos acordos comerciais firmados pelo Brasil, consoante art 9º da Resolução ALADI 252. A Caterpillar Brasil não dispõe de esforços e gastos adicionais para alcançar clientes no exterior, limitando-se a produzir e entregar para o grupo Caterpillar, no exterior, os produtos que são encomendados, com preços competitivos. Como regra geral, a CBL não faz operações de exportações para clientes não vinculados localizados no exterior, principalmente devido à falta de experiência com o mercado internacional, considerando que o principal foco da empresa é o mercado brasileiro, para onde todos os esforços empresariais estão destinados. As exportações diretas para clientes não vinculados são exceções nas atividades da empresa e ocorrem em situações nas quais questões econômicas, políticas e outras possam impedir ou dificultar as vendas internacionais da Caterpillar Suíça para determinados mercados. Em geral, são operações não usuais e pouco representativas, frente ao volume total de exportações. Nas exportações diretas, a Caterpillar Brasil recebe do importador a prazo, enquanto nas exportações para a Caterpillar Suíça, recebe antecipadamente, mediante contrato de prépagamento de exportação. Os preços de exportação da Caterpillar Brasil são determinados de forma a atender a legislação local de preços de transferência. Os preços dos produtos no período em análise, do Brasil para a Suíça, foram determinados de acordo com as condições acordadas no Contrato de Suprimento de Fabricação, com efeitos a partir de 01/01/2005. Os preços praticados pela empresa suíça em face de outros países levam em conta todos os custos e condições relativos à comercialização, o que inclui, entre outros elementos, risco de estoque, mercado, projeto de produto, desenvolvimento de mercado, transporte, seguro, risco cambial, inadimplência, indenizações, garantia, dentre outros custos fixos e variáveis. As diferenças de preços decorrem de condições pactuadas entre as partes no Contrato de Suprimento de Fabricação, o qual serviu para manutenção da força de trabalho, redução de ociosidade de ativos, enfrentamento de crises globais e crescimento sustentável das atividades.

13. A Fiscalização transcreve trechos do “comunicado de reestruturação societária apresentado pela CBL ao Departamento de Operações de Comércio Exterior –DECEX” segundo o qual, em passado relativamente recente, constatou-se que as fábricas da Caterpillar na Bélgica e na França deveriam ser reestruturadas para continuar competitivas. Como consequência, certas atividades dessas unidades passaram a ser exercidas e coordenadas diretamente por uma entidade legal na Suíça. Estudos recentes indicaram que a CBL deveria aplicar uma reestruturação semelhante. De maneira sumária, a solução vislumbrada foi reformular as atividades da CBL, a qual passou, a partir de 1º de janeiro de 2005, a acolher pedidos de fabricação de máquinas diretamente da Caterpillar Suíça.

14. De acordo com relatório de auditoria externa citado no TVF, as exportações permitem aumentar a produção, o que reduz os custos fixos unitários e justifica economicamente a manutenção do parque industrial e do quadro de funcionários.

15. Segundo a Fiscalização, o preço da mercadoria está vinculado aos fatores de produção (custos, despesas e margem de lucro). Com a venda, exaure-se um ciclo de consumo, podendo o comprador revender a mercadoria, começando um novo ciclo, no qual o novo preço não estará vinculado aos fatores de produção do primeiro ciclo, mas a custos, despesas e margem de lucro do revendedor. Por outro lado, quando há um intermediário no ciclo comercial, o preço continua vinculado aos fatores de produção e o intermediário recebe apenas uma contrapartida pelos serviços prestados. Nas transações de triangulação, não há revenda, mas intermediação. O preço pago pelo comprador final se divide entre as despesas do intermediário e a remuneração dos fatores de produção, que constitui receita do fabricante.

16. Além disso, para que haja importação, não basta a entrada do produto no território nacional, é necessária também a incorporação à economia interna. Assim, a mera passagem do produto pelo território nacional ou a simples participação em feira não são fatos geradores do imposto de importação. A contrario sensu, para se caracterizar a exportação, não basta a saída do território nacional, sendo necessária também a incorporação da mercadoria à economia de outro país. Nas triangulações, a exportação só se conclui quando a mercadoria se incorpora à economia do país que a consumirá. Logo, as sociedades estrangeiras vinculadas à Interessada não são importadoras, mas intermediárias na transação comercial de exportação.

17. A Portaria SECEX nº 23/2011 proíbe a exportação de armamentos e materiais conexos para determinados países, entre os quais Iraque, Serra Leoa, Coreia do Norte e Irã. Limitar o conceito de exportação à emissão de uma fatura, desconsiderando o país de destino, seria dizer que por meio de triangulação poder-se-ia enviar armas àqueles países, o que é desarrazoado.

18. O grupo Caterpillar teria fracionado suas atividades por diversos países a fim de obter uma tributação global inferior à que estaria sujeito se se concentrasse num só território. Fez-se uso das chamadas sociedades-base, que servem para centralizar resultados ou desenvolver parte do processo produtivo (fabricação, comercialização, prestação de serviços, controle de marcas e patentes, empréstimos, seguros, transporte).

19. Com base na doutrina de Alberto Xavier, a Fiscalização assevera que:

- para aumentar os lucros do grupo como um todo, a Caterpillar fez uso das chamadas sociedades-base, fracionando processos em territórios diversos, como na transferência de atividades de Bélgica e França para a Suíça;
- a convenção estabelecida entre as sociedades Caterpillar é um contrato de prestação de serviços intragrupo, pelo qual se centraliza numa entidade (centro de serviços) toda a estrutura funcional dirigida à execução de serviços para as demais empresas do grupo, de forma profissional, como se se tratasse de empresas independentes. Portanto, a relação entre a CBL e as demais entidades (CSARL, CINC, CNACV e CACV) tem natureza jurídica de prestação de serviço e não de compra e venda de mercadorias.

20. A Fiscalização sustenta que seriam aplicáveis ajustes de preços de prestação de serviços, pela comparação dos valores efetivamente pagos com os de operações idênticas ou similares. Contudo, tais ajustes deixaram de ser feitos porque a Interessada alega não possuir as informações necessárias.

### C. IMPUGNAÇÃO

21. A Interessada foi intimada do lançamento em 29/12/2014 (fls. 3458/3459) e, em 26/01/2015, inter pôs Impugnação (fls. 3593/3644), alegando, em síntese, que:

22. Em operações de exportação, vende seus produtos a empresas estrangeiras do grupo Caterpillar, que os revendem, sendo a remessa feita diretamente do Brasil para o cliente final, o que diminui gastos com logística. A concentração das vendas do grupo em quatro empresas (CSARL, CINC, CNACV e CACV) reduz custos e uniformiza estratégias (de vendas, marketing, relacionamento com clientes, posicionamento de mercado e outras). Nesse contexto, por meio do Contrato de Suprimento de Fabricação (Contrato), a Interessada obrigou-se a vender para aquelas quatro empresas as mercadorias que solicitassem, observando estipulações quanto a datas e locais de entrega. Tal tipo de operação, comumente denominada **back to back**, se caracteriza pela ocorrência de duas vendas: uma da empresa no Brasil para as estrangeiras e outra destas para os clientes finais. A Interessada não possui departamento de vendas para o exterior, mas apenas de vendas para o Brasil. Vendas diretas da CBL para terceiros no exterior dependem de autorização da CSARL, conforme cláusula 2.3 do Contrato.

23. O raciocínio da Fiscalização lastreia-se numa premissa central, qual seja, a de que as operações efetuadas não

*configuram compra e venda, mas prestação de serviços de intermediação. O presente lançamento não encontra guarida no ordenamento jurídico, seja porque a premissa da Fiscalização não condiz com a realidade, seja porque só se pode desconsiderar negócios jurídicos eivados de vícios.*

*24. O trabalho fiscal apenas afirma que houve intermediação, sem explicar o que seria esse negócio, e não diz qual vício macula os negócios jurídicos desconsiderados e reclassificados. Para desconsiderar, a Fiscalização deveria demonstrar qual vício macula os negócios, impedindo-lhes de gerar os consequentes efeitos tributários. Ao reclassificar, deveria ter explicado a que tipo de negócio jurídico estava se referindo, pois não há no Código Civil Brasileiro o negócio jurídico de intermediação. A palavra intermediação é usada pela doutrina em diversos contextos. Fábio Ulhoa Coelho, por exemplo, afirma que na intermediação, o intermediário compra a mercadoria e a revende a outrem, obtendo remuneração justamente do lucro da operação. Na visão desse jurista, intermediação nada mais é que compra e venda seguida de compra e venda, justamente o que foi desconsiderado pela Fiscalização. Sendo assim, a motivação dos autos de infração é dúbia, pois classifica determinado ato como negócio jurídico atípico, sem explicar o que significa o referido negócio. A dubiedade prejudica o direito de defesa, na medida em que não se tem certeza quanto ao conteúdo da acusação. Consequentemente o trabalho fiscal é nulo.*

*25. A Fiscalização não traz provas de que a atuação das empresas estrangeiras é de intermediação.*

*26. O TVF não faz referência a dados fáticos relativos às operações (faturas, notas fiscais, organização da operação). A falta de análise profunda do Contrato é a maior prova de que o presente auto de infração carece de condições mínimas de validade. No Acórdão 1102-001199, de 23/09/2014, o CARF deu provimento ao recurso voluntário, principalmente porque a Fiscalização não analisou o contrato de emissão de debêntures, situação similar ao presente caso.*

*27. Conforme amostra feita pela Fiscalização, a CSARL realizou cerca de 87% das operações, a CNACV, cerca de 8,5%, a CACV, cerca de 4% e a CINC, cerca de 0,5%.*

*28. As receitas de compra e venda foram escrituradas e encontram suporte em documentação hábil e idônea (Contrato, notas fiscais, invoices, registros e declarações de exportação, bill of lading e conhecimentos de transporte internacionais), logo fazem prova a favor da Interessada.*

*29. A acusação de omissão de receitas tem fundamento no art. 24 da Lei nº 9.249, que não contempla hipótese de presunção, de tal forma que cabe à Fiscalização demonstrar que não se trata de compra e venda, mas de serviço.*

*30. Nesse cenário de indefinição e incerteza da atuação, nada mais resta à Interessada senão demonstrar que as operações*

*foram de compra e venda, salientando as diferenças entre este negócio e os de mandato, comissão, agência e distribuição e corretagem, os quais parecem ser as figuras mais próximas do que a Fiscalização tentou elaborar em sua autuação.*

*31. A natureza de cada negócio jurídico é dada por sua causa substancial, isto é, pela função que a lei outorga quando o institui e o disciplina. No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e o preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito positivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer vendedores e compradores).*

*32. As cláusulas 2.1 e 3.2 do contrato de suprimento prevêm a obrigação de a Interessada entregar as mercadorias solicitadas pela CSARL, respeitando exatamente o que esta determinar, e a cláusula 4.1, que a Interessada será remunerada por esse fornecimento, com base em critérios estabelecidos pelas partes. Trata-se, pois, de típico contrato de compra e venda.*

*33. A entrega da coisa em local diverso do que se encontra o comprador não representa qualquer anomalia, sendo inclusive prevista no art. 494 do Código Civil.*

*34. Importa ressaltar que o Contrato trata das operações entre a Interessada e a CSARL, ou CNACV e CACV, que são controladas pela CSARL, e responsáveis por mais de 99% das operações em análise, razão pela qual quando se tratar nessa defesa da CSARL, estar-se-á tratando de todas as operações.*

*35. A Cosit, por meio da Solução de Consulta nº 5/2009, manifestou entendimento de que nas operações back to back credits há dois negócios de compra e venda conjugados, um entre o vendedor no exterior e a empresa brasileira, e outro entre a empresa brasileira e o comprador final, indo a mercadoria diretamente do primeiro vendedor para o segundo adquirente, sem passar pela pessoa jurídica do Brasil.*

*36. O contrato de suprimento entre a Interessada e a CSARL é verdadeiro instrumento de compra e venda, pois coloca a última em posição hierarquicamente superior, como acontece em qualquer relação entre cliente e fornecedor, conforme cláusulas 2.1 (Instruções de fabricação), 6.1 (Inspeção e controle de qualidade), 7.1 e 7.2 (Defeitos de fabricação).*

*37. A relação de compra e venda também se comprova pela existência de preço como remuneração da Interessada, sempre respeitando a legislação de preços de transferência.*

*38. A responsabilidade pelas reclamações dos clientes é da CSARL, salvo defeitos de fabricação (cláusula 8).*

*39. A Interessada apresenta diversas razões por que entende que o contrato de suprimento não se confunde com outras avenças. Entre os motivos que menciona, destacamos os seguintes: não é contrato de Mandato, nem de Agência, nem de Distribuição porque as empresas estrangeiras agem em nome próprio; não é contrato de Comissão, pois as empresas estrangeiras não seguem instruções da Interessada e se compromete a pagar o*

*preço mesmo se tiverem prejuízo na operação (preço de venda maior que o de revenda); não é contrato de corretagem porque não há negócio entre a Interessada e o cliente final. Além disso, a CSARL fez pagamento adiantado à Interessada (antes de receber do cliente final) o que afasta o contrato de suprimento de todas aquelas figuras típicas.*

*40. Segundo laudo da Deloitte Toche Tohmatsu (doc. 7), o lucro líquido da Interessada aumentou, embora a Fiscalização tenha afirmado que as intermediárias serviram somente para diminuir a carga tributária no Brasil.*

*41. O contrato prevê que a Interessada pode efetuar vendas diretas ao exterior, desde que autorizada pela CSARL, que deve também autorizar o preço da transação.*

*42. Em qual espécie de intermediação o intermediário assume os riscos do negócio, adianta recursos, supervisiona a produção e autoriza vendas?*

*43. Em razão do exposto, tem-se que as operações entre a Interessada e as empresas estrangeiras são negócios de compra e venda, que não podem ser desconsiderados pela Fiscalização, sem indicação dos vícios que os invalidam. Sendo válidos os negócios, não merece prosperar a tese da Fiscalização de que a receita da Interessada deve ser a obtida pelas revendedoras, eis que estas empresas não possuem qualquer relação com a Interessada. Também não se trata de contrato de compartilhamento de custos, tendo em vista que não há qualquer prestação de serviço de intermediação.*

*44. No site do Banco Central do Brasil, consta que as chamadas operações **back to back** são aquelas em que a compra e venda ocorre sem que os produtos efetivamente ingressem ou saiam do Brasil. A compra é feita num país, e a venda, em outro, sem o trânsito da mercadoria pelo território brasileiro. Portanto, desconsiderar operações triangulares, está em total descompasso com a realidade.*

*45. Não é correta a idéia de que a incorporação da mercadoria à economia do país requer seu ingresso no país de destino, eis que o revendedor, localizado no exterior, recebe o lucro da operação. Consequentemente não se pode falar que nas operações triangulares o adquirente não tem o intuito de aproveitar a mercadoria para fins econômicos.*

*46. A tese da Fiscalização (de que a exportação se completa no país de destino) contraria o ato normativo citado no TVF (IN SRF 243/2002, art. 22, I), segundo o qual, para efeito de determinação da receita de exportação de cada ano-calendário, deve ser observada a data de averbação do embarque no Siscomex. Ora, se a receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque, como sustentar que a exportação deve ser entendida como um todo, concluindo-se no momento em que a mercadoria é incorporada à economia do país que a consumirá.*

47. *É totalmente irrelevante para o deslinde da questão a afirmação de que por meio de exportações triangulares poder-se-ia fraudar a proibição do art. 254 da Portaria Secex nº 23/2011.*

*A partir da análise de Acórdãos do CARF<sub>2</sub>, verifica-se que:*

*a) É possível a estruturação empresarial mesmo com vistas à economia de tributos, bem como a realização de exportações por meio de revendedoras no exterior, inclusive quando controladas da exportadora, desde que comprovada a efetiva participação dessas pessoas nas vendas aos adquirentes finais;*

*b) Não cabe a acusação de omissão de receitas quando as operações foram efetivamente realizadas, e os valores envolvidos, contabilizados;*

*c) Em situação de vendas a pessoas ligadas no exterior para que essas efetuem vendas, na hipótese de serem respeitadas as normas de preço de transferência, não se pode admitir autuação fiscal de omissão de receitas.*

49. *Importa ressaltar, conforme demonstrado na resposta ao Termo de Intimação nº 13, que a CSARL possui sede própria, cerca de 500 empregados, despesas normais com eletricidade e participa de diversas feiras visando o posicionamento da marca e o aumento das vendas, ou seja, é uma empresa real e efetiva, responsável pelas vendas das mercadorias da Interessada e de diversas outras fábricas da Caterpillar (conjunto probatório doc. 8).*

50. *Em situação de vendas a pessoas ligadas no exterior para que essas efetuem vendas, se forem respeitadas as normas de preços de transferência, não se pode admitir a autuação fiscal por omissão de receita. Não há dúvida de que aquelas normas foram respeitadas, pois em 2009 a Interessada esteve no que se chama de safe harbour.*

51. *A Fiscalização não demonstrou que a Interessada adquiriu disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nem poderia fazê-lo, já que as receitas das empresas estrangeiras são exclusivamente delas. Assim, inexistente a prova da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.*

52. *Outrossim, a Interessada formulou consulta à RFB (processo 13888.002190/2005-26) em que perguntou se podia utilizar, para fins de controle das normas de preços de transferência, o Método Transnacional de Margem Líquida (TNMM), em conformidade com as diretrizes da OCDE. A Cosit, por meio do Despacho Decisório nº18/2008, declarou a ineficácia da consulta uma vez que o fato objeto da consulta – se pode aplicar um método de cálculo do preço de transferência presente nas Diretrizes da OCDE e ausente na legislação do País – é respondido pela leitura do art. 19 da Lei 9.430/96. Ao assim agir, a Cosit afirmou indiretamente que as normas de preços de transferência se aplicam às operações de venda à CSARL, no âmbito do contrato de suprimento apresentado na consulta. Ao responder a consulta afirmando não haver dúvida de que as receitas do contrato de suprimento estão sujeitas ao art. 19 da*

*Lei nº 9.430/96, a Fiscalização (sic) reconhece que em tal contrato se praticam operações de compra e venda e não de intermediação. Se houvesse intermediação, a Interessada teria custos junto a pessoas vinculadas e não receitas de exportação, hipótese em que aplicar-se-ia o art. 18 e não o 19 da Lei nº 9.430/96, como consta daquela manifestação oficial.*

*53. Pelo princípio da segurança jurídica, é vedado às autoridades administrativas agir contrariamente a manifestações e atos anteriores, e o art. 146 do CTN proíbe a revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos. Outrossim, como a Interessada agiu conforme o entendimento externado em diversas soluções de consulta, não cabe a cobrança de juros nem multa, consoante o art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN c/c art. 76, II, a, da Lei nº 4.502.*

*54. Por entender que houve prestação de serviços, a Fiscalização deveria ter deduzido os gastos com intermediação, independentemente de a Interessada alegar que não incorreu nessas despesas. Se arbitrou a receita a partir de certos critérios, o mesmo deveria ter feito em relação aos custos. Ao não agir dessa forma, a Fiscalização lavrou auto de infração eivado de nulidade, eis que a matéria tributável está precariamente identificada. Dada a tese de intermediação, poder-se-ia considerar como custo do serviço o valor apurado segundo um dos critérios da Lei 9.430/96 para fins de preços de transferência na importação de serviços (art.18).*

*55. Deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois a lei só prescreve sua aplicação sobre multas isoladas. O art. 61 da Lei nº 9.430/96 só autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Os §§ 1º e 2º do mesmo art. dispõem minuciosamente sobre as multas sem prescreverem a incidência de juros sobre elas. O art. 43 da mesma lei estabeleceu a incidência de juros sobre multa isolada, pois só esta constitui crédito tributário principal.*

#### **Voto**

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRIBUINTE QUE ALEGA NÃO ENTENDER A MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.*

*Afasta-se a alegação de nulidade quando os motivos do lançamento estão claramente expostos no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.*

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

*Ano-calendário: 2009*

**EXPORTAÇÃO TRIANGULAR. RECLASSIFICAÇÃO DO CONTRATO. ÔNUS DA PROVA.**

*Nas exportações triangulares, para sustentar a tese de que o pagamento feito pelo destinatário final das mercadorias é receita do contribuinte exportador, e não do intermediário, a Fiscalização tem o ônus de provar que a compra e venda ocorreu diretamente entre os dois primeiros.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSL**

*Ano-calendário: 2009*

**EXPORTAÇÃO TRIANGULAR. RECLASSIFICAÇÃO DO CONTRATO. ÔNUS DA PROVA.**

*Nas exportações triangulares, para sustentar a tese de que o pagamento feito pelo destinatário final das mercadorias é receita do contribuinte exportador, e não do intermediário, a Fiscalização tem o ônus de provar que a compra e venda ocorreu diretamente entre os dois primeiros.*

**RELATÓRIO**

[...]

**VOTO**

**D. ADMISSIBILIDADE**

**58. O Sr. Auditor da Receita Federal Marco Meirelles Aurélio (Relator):**

*Alega a Interessada que a Fiscalização não explicou o que é o negócio jurídico de intermediação e não apontou o vício dos contratos desconsiderados. Assim, a motivação seria dúbia, o que cercearia o direito de defesa e tornaria nulo o lançamento.*

**59. Observo que no TVF (fls. 18/19) a Fiscalização expressa o seguinte entendimento:**

*"A exportação (...) deve ser entendida não só como uma emissão de fatura, mas sim como conjunto de operações, incluindo o recebimento no destino final.*

*(...) as outras sociedades do grupo econômico devem ser consideradas pelo papel que realmente exercem – não importadoras, mas sim intermediárias na exportação da Caterpillar para os destinatários finais.*

*(...) os valores pagos pelos autênticos importadores são os que devem ser efetivamente computados na receita de exportação da pessoa jurídica brasileira. (...) Não se trata de caso de transferência de lucros, mas de cômputo das receitas a quem efetivamente as percebe (...).*

*Como os valores pagos pelos reais importadores não foram integralmente considerados na receita de exportação declarada pelo sujeito passivo (...) [houve] OMISSÃO DE RECEITAS DA EXPORTAÇÃO, tributáveis conforme art. 24 da Lei 9.249/95."*

60. *Na visão da Fiscalização, as empresas estrangeiras são intermediárias porque estão entre a Interessada e os destinatários finais, não se qualificando como verdadeiros importadores, mas como prestadores de serviço. Ainda de acordo com aquele ponto de vista, o vício que macula os negócios desconsiderados está no seu descompasso com a realidade, ou seja, não teria havido compra e venda entre a Interessada e as empresas estrangeiras nem entre estas e os destinatários finais, mas apenas entre estes e aquela.*

61. *Sendo assim, embora se possa discordar do entendimento da Fiscalização, ele foi claramente exposto, de modo que não houve cerceamento do direito de defesa, nem há que se falar em nulidade do lançamento.*

62. *Dessa forma, conheço da Impugnação por ser tempestiva e por estarem reunidos os demais requisitos de admissibilidade do processo.*

#### **E. Despacho Decisório COSIT Nº18/2008**

63. *A Interessada entende que na decisão em epígrafe a Cosit teria afirmado indiretamente que as normas de preços de transferência se aplicam às operações de venda à CSARL; e que as receitas do Contrato estariam sujeitas ao art. 19 da Lei nº 9.430/96.*

64. *Contudo o que se afirma no referido despacho é que a pergunta formulada na consulta – se poderia aplicar um método de preços de transferência utilizado pela OCDE, mas não previsto na legislação brasileira – é respondida pela simples leitura do art. 19 da Lei 9.430/96, ou seja, como o dispositivo em questão relaciona exhaustivamente todas as metodologias aplicáveis, o método invocado na consulta não se aplica. Daí não se pode concluir, como quer a Interessada, que a legislação de preços de transferência aplicar-se-ia às suas exportações, pois o fato de um método ser inaplicável não demonstra a aplicabilidade de algum outro.*

#### **F. ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA FISCALIZAÇÃO**

65. *A Fiscalização afirma que:*

*"Não se trata de caso de transferência de lucros, mas de cômputo das receitas a quem efetivamente as percebe, não sendo aplicáveis a tais receitas a legislação de preços de transferência." (fls. 18/19)*

*mas também que:*

*"seria possível à Fiscalização realizar tal ajuste, desde que comparasse o preço dos serviços prestados pela CSARL, CINC,*

*CNACV e CACV com outras operações idênticas ou similares." (fl. 52)*

66. *Portanto, a Fiscalização concorda com a Interessada que a legislação de preços de transferência é aplicável, contudo defende que não houve compra e venda, mas prestação de serviço, de modo que eventual ajuste deveria recair sobre o preço de importação daquele serviço e não sobre o de exportação das mercadorias.*

67. *Passamos a analisar os argumentos trazidos pela Fiscalização para fundamentar a tese de que as estrangeiras vinculadas são meras prestadoras de serviço:*

68. **1º Argumento** – *A exportação deve ser entendida como um conjunto de operações, que inclui saída do território nacional, emissão de fatura, emissão de refatura e envio dos produtos para o destinatário final (fl. 18). Não basta uma simples ponte formal com terceiro país, pois a exportação só se caracteriza com a introdução do produto no mercado estrangeiro. As empresas vinculadas não são importadoras (compradoras), mas intermediárias (prestadoras de serviços), vez que não têm ânimo de introduzir as mercadorias nos mercados de seus países (fl. 40).*

69. **Análise** – *Parte do entendimento da Fiscalização – de que a exportação foi feita do Brasil para o país do destinatário – encontra respaldo na Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2012, em cuja ementa consta que:*

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

*Operações **back to back** - Estão sujeitas a controle de preços de transferência as operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes for residente ou domiciliada em país de tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado.*

*Embora não se enquadrem no conceito de importação e de exportação - por não ocorrer entrada e saída de mercadorias no território nacional -, as operações **back to back** submetem-se à legislação de preços de transferência quando:*

*a) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior; ou*

*b) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.*

*Para fins de aplicação da legislação de preços de transferência às operações **back to back**, deverá ser demonstrado que a margem de lucro de toda a transação, praticada entre vinculadas, é consistente com a margem praticada em operações realizadas com empresas independentes."*

70. A Solução de Consulta analisou a operação **back to back** do ponto de vista do consulente, que figurava na posição de intermediário, ou seja, daquele que adquire a mercadoria no país A e a revende para o país B, sendo que o transporte ocorre sem passagem pelo Brasil, diretamente de A para B. Para o país intermediário, não há importação nem exportação, pois a mercadoria não cruza suas fronteiras, embora A exporte, e B importe. *Mutatis mutandi*, no caso dos autos, ocorreu exportação do Brasil e importação do país destinatário, mas nenhuma exportação ou importação do país intermediário.

71. Contudo, segundo aquela mesma ementa, a ausência de importação e exportação, bem como de ânimo para introduzir o produto no mercado de seu país, não impedem o intermediário de adquiri-lo e realiená-lo, o que vulnera a tese de que, por não terem importado nem exportado e pela falta do ânimo de introduzir as mercadorias nos mercados de seus países, as estrangeiras vinculadas não teriam comprado nem revendido, mas simplesmente prestado um serviço à Interessada.

72. **2º argumento** – A natureza jurídica da atividade exercida pelas estrangeiras vinculadas pode ser extraída do relatório de auditoria externa apresentado à Fiscalização, segundo o qual, para a redução dos custos fixos optou-se pela exportação da capacidade excedente (fl. 49). Além disso, o contrato celebrado entre a Interessada e as demais empresas do grupo encaixa-se com precisão ao tipo denominado “acordo de compartilhamento de custos”, numa modalidade em que certo membro presta serviços aos demais (fl. 51).

73. **Análise** – A redução de custos pela exportação da capacidade excedente, ao contrário do que afirma a Fiscalização, não esclarece a natureza da relação entre Interessada e intermediárias, pois tanto pode ser obtida por meio de compra e venda quanto de prestação de serviços. A Fiscalização não explica como chegou à conclusão de que o contrato celebrado pela Interessada se encaixa com precisão a certa espécie de prestação de serviço. Nenhum trecho do referido acordo é citado para fundamentar esse entendimento. Por outro lado, a Interessada destaca as cláusulas 2.1, 3.2 e 4.1, segundo as quais ela receberia instruções da CSARL quanto ao tipo e quantidade de produtos, datas de entrega, destinos, especificações, padrões de qualidade, entre outras, fazendo jus a remuneração, o que mais se assemelha a uma relação cliente-fornecedor do que prestador-tomador de serviços.

74. **3º Argumento** – O endereço da CNACV e da CACV constante de faturas e refaturas é meramente uma caixa postal na Suíça, a mesma da CSARL, embora no organograma fornecido pela Interessada constem como pessoas jurídicas localizadas nos Países Baixos (fl. 26).

75. **Análise** – A Circunstância de duas estrangeiras terem endereços coincidentes como o da CSARL, meras caixas postais fora dos seus países de domicílio, sugere que podem ser

*empresas inexistentes de fato, utilizadas pela CSARL em planejamento tributário ilícito. Contudo, esse indício não dá sustentação à tese do autuante, pois ser ou usar empresa inexistente de fato não comprova prestação de serviço. Ser inexistente de fato comprova, inclusive, o oposto, ou seja, que a empresa não prestou o serviço.*

**76. Outros argumentos** – *As intermediárias classificam-se como sociedades-base, pois foram criadas para desdobrar atividades por diversos territórios com o objetivo de maximizar os lucro do grupo. Tal estratégia foi expressamente reconhecida pela Interessada em comunicado ao Decex, quando afirma que atividades das fábricas da Bélgica e França foram transferidas para a Suíça, de modo a mantê-las competitivas (fls. 48/49).*

**77.** *Os valores apresentados pela Interessada no demonstrativo do lucro líquido oriundo das exportações para partes relacionadas, mal cobrem os custos das mercadorias vendidas. Em alguns casos, o valor da refatura chega a ser mais de 300% maior que o da fatura. Embora a Interessada tenha capacidade para exportar sem intermediários, abre mão de expressiva receita, exportando produtos a preços de custo (fls. 25/26).*

**78. Análise** – *A partir da definição de sociedade-base como aquela constituída para aumentar os lucros do grupo por meio do desdobramento de atividades, pode-se dizer que a Caterpillar Suíça é uma sociedade-base, pois foi criada para realizar parte do que se fazia em outras jurisdições, visando assim à manutenção da competitividade. Contudo, o fato de as intermediárias serem sociedades-base não prova que estejam prestando serviços.*

## **G. CONCLUSÃO**

**79.** *A Fiscalização reuniu diversos indícios de que a Interessada esteja, por meio de contratos de compra e venda com o exterior, transferindo resultados para outras unidades do seu grupo empresarial, sem observar a legislação de preços de transferência (exportações a preço próximo ao de custo; expressivas diferenças entre faturas e refaturas; capacidade para venda direta, sem intermediários; endereços em meras caixas postais). Contudo, para sustentar a tese de que o pagamentos feitos pelos destinatários das mercadorias são receitas da Interessada, seria preciso provar que as estrangeiras vinculadas simplesmente prestaram serviços, o que não foi feito. Assim, deve-se dar provimento à Impugnação, para exonerar a Interessada do lançamento.*

## **Voto**

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchido o requisito de admissibilidade do **Recurso de Ofício**, dele conheço.

De se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3º do art.57 do Regimento Interno do CARF:

*Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

[...]

*Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*

[...]

*2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).*

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cujo Voto condutor do Acórdão reproduzo a seguir.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRIBUINTE QUE ALEGA NÃO ENTENDER A MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.*

*Afasta-se a alegação de nulidade quando os motivos do lançamento estão claramente expostos no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.*

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

*Ano-calendário: 2009*

*EXPORTAÇÃO TRIANGULAR. RECLASSIFICAÇÃO DO CONTRATO. ÔNUS DA PROVA.*

*Nas exportações triangulares, para sustentar a tese de que o pagamento feito pelo destinatário final das mercadorias é receita do contribuinte exportador, e não do intermediário,*

*a Fiscalização tem o ônus de provar que a compra e venda ocorreu diretamente entre os dois primeiros.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSL**

*Ano-calendário: 2009*

**EXPORTAÇÃO TRIANGULAR. RECLASSIFICAÇÃO DO CONTRATO. ÔNUS DA PROVA.**

*Nas exportações triangulares, para sustentar a tese de que o pagamento feito pelo destinatário final das mercadorias é receita do contribuinte exportador, e não do intermediário, a Fiscalização tem o ônus de provar que a compra e venda ocorreu diretamente entre os dois primeiros.*

### **RELATÓRIO**

[...]

### **VOTO**

#### **D. ADMISSIBILIDADE**

**58. O Sr. Auditor da Receita Federal Marco Meirelles Aurélio (Relator):**

*Alega a Interessada que a Fiscalização não explicou o que é o negócio jurídico de intermediação e não apontou o vício dos contratos desconsiderados. Assim, a motivação seria dúbia, o que cercearia o direito de defesa e tornaria nulo o lançamento.*

**59. Observo que no TVF (fls. 18/19) a Fiscalização expressa o seguinte entendimento:**

*"A exportação (...) deve ser entendida não só como uma emissão de fatura, mas sim como conjunto de operações, incluindo o recebimento no destino final.*

*(...) as outras sociedades do grupo econômico devem ser consideradas pelo papel que realmente exercem – não importadoras, mas sim intermediárias na exportação da Caterpillar para os destinatários finais.*

*(...) os valores pagos pelos autênticos importadores são os que devem ser efetivamente computados na receita de exportação da pessoa jurídica brasileira. (...) Não se trata de caso de transferência de lucros, mas de cômputo das receitas a quem efetivamente as percebe (...).*

*Como os valores pagos pelos reais importadores não foram integralmente considerados na receita de exportação declarada pelo sujeito passivo (...) [houve] OMISSÃO DE RECEITAS DA EXPORTAÇÃO, tributáveis conforme art. 24 da Lei 9.249/95."*

**60. Na visão da Fiscalização, as empresas estrangeiras são intermediárias porque estão entre a Interessada e os destinatários finais, não se qualificando como verdadeiros**

*importadores, mas como prestadores de serviço. Ainda de acordo com aquele ponto de vista, o vício que macula os negócios desconsiderados está no seu descompasso com a realidade, ou seja, não teria havido compra e venda entre a Interessada e as empresas estrangeiras nem entre estas e os destinatários finais, mas apenas entre estes e aquela.*

*61. Sendo assim, embora se possa discordar do entendimento da Fiscalização, ele foi claramente exposto, de modo que não houve cerceamento do direito de defesa, nem há que se falar em nulidade do lançamento.*

*62. Dessa forma, conheço da Impugnação por ser tempestiva e por estarem reunidos os demais requisitos de admissibilidade do processo.*

#### **E. Despacho Decisório COSIT Nº18/2008**

*63. A Interessada entende que na decisão em epígrafe a Cosit teria afirmado indiretamente que as normas de preços de transferência se aplicam às operações de venda à CSARL; e que as receitas do Contrato estariam sujeitas ao art. 19 da Lei nº 9.430/96.*

*64. Contudo o que se afirma no referido despacho é que a pergunta formulada na consulta – se poderia aplicar um método de preços de transferência utilizado pela OCDE, mas não previsto na legislação brasileira – é respondida pela simples leitura do art. 19 da Lei 9.430/96, ou seja, como o dispositivo em questão relaciona exhaustivamente todas as metodologias aplicáveis, o método invocado na consulta não se aplica. Daí não se pode concluir, como quer a Interessada, que a legislação de preços de transferência aplicar-se-ia às suas exportações, pois o fato de um método ser inaplicável não demonstra a aplicabilidade de algum outro.*

#### **F. ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA FISCALIZAÇÃO**

*65. A Fiscalização afirma que:*

*"Não se trata de caso de transferência de lucros, mas de cômputo das receitas a quem efetivamente as percebe, não sendo aplicáveis a tais receitas a legislação de preços de transferência." (fls. 18/19)*

*mas também que:*

*"seria possível à Fiscalização realizar tal ajuste, desde que comparasse o preço dos serviços prestados pela CSARL, CINC, CNACV e CACV com outras operações idênticas ou similares." (fl. 52)*

*66. Portanto, a Fiscalização concorda com a Interessada que a legislação de preços de transferência é aplicável, contudo defende que não houve compra e venda, mas prestação de serviço, de modo que eventual ajuste deveria recair sobre o*

*preço de importação daquele serviço e não sobre o de exportação das mercadorias.*

67. *Passamos a analisar os argumentos trazidos pela Fiscalização para fundamentar a tese de que as estrangeiras vinculadas são meras prestadoras de serviço:*

68. **1º Argumento** – *A exportação deve ser entendida como um conjunto de operações, que inclui saída do território nacional, emissão de fatura, emissão de refatura e envio dos produtos para o destinatário final (fl. 18). Não basta uma simples ponte formal com terceiro país, pois a exportação só se caracteriza com a introdução do produto no mercado estrangeiro. As empresas vinculadas não são importadoras (compradoras), mas intermediárias (prestadoras de serviços), vez que não têm ânimo de introduzir as mercadorias nos mercados de seus países (fl. 40).*

69. **Análise** – *Parte do entendimento da Fiscalização – de que a exportação foi feita do Brasil para o país do destinatário – encontra respaldo na Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2012, em cuja ementa consta que:*

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

*Operações **back to back** - Estão sujeitas a controle de preços de transferência as operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes for residente ou domiciliada em país de tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado.*

*Embora não se enquadrem no conceito de importação e de exportação - por não ocorrer entrada e saída de mercadorias no território nacional -, as operações **back to back** submetem-se à legislação de preços de transferência quando:*

*a) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior; ou*

*b) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.*

*Para fins de aplicação da legislação de preços de transferência às operações **back to back**, deverá ser demonstrado que a margem de lucro de toda a transação, praticada entre vinculadas, é consistente com a margem praticada em operações realizadas com empresas independentes."*

70. *A Solução de Consulta analisou a operação **back to back** do ponto de vista do consulente, que figurava na posição de intermediário, ou seja, daquele que adquire a mercadoria no país A e a revende para o país B, sendo que o transporte ocorre sem passagem pelo Brasil, diretamente de A para B. Para o país intermediário, não há importação nem exportação, pois a mercadoria não cruza suas fronteiras, embora A exporte, e B*

*importe. Mutatis mutandi, no caso dos autos, ocorreu exportação do Brasil e importação do país destinatário, mas nenhuma exportação ou importação do país intermediário.*

71. Contudo, segundo aquela mesma ementa, a ausência de importação e exportação, bem como de ânimo para introduzir o produto no mercado de seu país, não impedem o intermediário de adquiri-lo e realiená-lo, o que vulnera a tese de que, por não terem importado nem exportado e pela falta do ânimo de introduzir as mercadorias nos mercados de seus países, as estrangeiras vinculadas não teriam comprado nem revendido, mas simplesmente prestado um serviço à Interessada.

72. **2º argumento** – A natureza jurídica da atividade exercida pelas estrangeiras vinculadas pode ser extraída do relatório de auditoria externa apresentado à Fiscalização, segundo o qual, para a redução dos custos fixos optou-se pela exportação da capacidade excedente (fl. 49). Além disso, o contrato celebrado entre a Interessada e as demais empresas do grupo encaixa-se com precisão ao tipo denominado “acordo de compartilhamento de custos”, numa modalidade em que certo membro presta serviços aos demais (fl. 51).

73. **Análise** – A redução de custos pela exportação da capacidade excedente, ao contrário do que afirma a Fiscalização, não esclarece a natureza da relação entre Interessada e intermediárias, pois tanto pode ser obtida por meio de compra e venda quanto de prestação de serviços. A Fiscalização não explica como chegou à conclusão de que o contrato celebrado pela Interessada se encaixa com precisão a certa espécie de prestação de serviço. Nenhum trecho do referido acordo é citado para fundamentar esse entendimento. Por outro lado, a Interessada destaca as cláusulas 2.1, 3.2 e 4.1, segundo as quais ela receberia instruções da CSARL quanto ao tipo e quantidade de produtos, datas de entrega, destinos, especificações, padrões de qualidade, entre outras, fazendo jus a remuneração, o que mais se assemelha a uma relação cliente-fornecedor do que prestador-tomador de serviços.

74. **3º Argumento** – O endereço da CNACV e da CACV constante de faturas e refaturas é meramente uma caixa postal na Suíça, a mesma da CSARL, embora no organograma fornecido pela Interessada constem como pessoas jurídicas localizadas nos Países Baixos (fl. 26).

75. **Análise** – A Circunstância de duas estrangeiras terem endereços coincidentes como o da CSARL, meras caixas postais fora dos seus países de domicílio, sugere que podem ser empresas inexistentes de fato, utilizadas pela CSARL em planejamento tributário ilícito. Contudo, esse indício não dá sustentação à tese do autuante, pois ser ou usar empresa inexistente de fato não comprova prestação de serviço. Ser inexistente de fato comprova, inclusive, o oposto, ou seja, que a empresa não prestou o serviço.

76. **Outros argumentos** – *As intermediárias classificam-se como sociedades-base, pois foram criadas para desdobrar atividades por diversos territórios com o objetivo de maximizar os lucro do grupo. Tal estratégia foi expressamente reconhecida pela Interessada em comunicado ao Decex, quando afirma que atividades das fábricas da Bélgica e França foram transferidas para a Suíça, de modo a mantê-las competitivas (fls. 48/49).*

77. *Os valores apresentados pela Interessada no demonstrativo do lucro líquido oriundo das exportações para partes relacionadas, mal cobrem os custos das mercadorias vendidas. Em alguns casos, o valor da refatura chega a ser mais de 300% maior que o da fatura. Embora a Interessada tenha capacidade para exportar sem intermediários, abre mão de expressiva receita, exportando produtos a preços de custo (fls. 25/26).*

78. **Análise** – *A partir da definição de sociedade-base como aquela constituída para aumentar os lucros do grupo por meio do desdobramento de atividades, pode-se dizer que a Caterpillar Suíça é uma sociedade-base, pois foi criada para realizar parte do que se fazia em outras jurisdições, visando assim à manutenção da competitividade. Contudo, o fato de as intermediárias serem sociedades-base não prova que estejam prestando serviços.*

### **G. CONCLUSÃO**

79. *A Fiscalização reuniu diversos indícios de que a Interessada esteja, por meio de contratos de compra e venda com o exterior, transferindo resultados para outras unidades do seu grupo empresarial, sem observar a legislação de preços de transferência (exportações a preço próximo ao de custo; expressivas diferenças entre faturas e refaturas; capacidade para venda direta, sem intermediários; endereços em meras caixas postais). Contudo, para sustentar a tese de que o pagamentos feitos pelos destinatários das mercadorias são receitas da Interessada, seria preciso provar que as estrangeiras vinculadas simplesmente prestaram serviços, o que não foi feito. Assim, deve-se dar provimento à Impugnação, para exonerar a Interessada do lançamento.*

É o que basta para decidir, entretanto, acrescento alguns dados e comentários a situações/documentos que constam nos autos

Conforme relatoriado, a Fiscalização apurou que "a receita de exportação que é base de cálculo do crédito tributário constituído é a soma algébrica das diferenças entre os valores das refaturas e os valores das faturas, calculadas em Reais pela cotação da data da averbação no Siscomex..."

Em **Documentos Diversos - Outros Anexo II - Diferenças Refaturas - Faturas** (fls.78 a 129), os dados que motivaram o lançamento a título de omissão de receitas, e alcançaram os seguintes valores:

Valores totais das faturas	Valores totais das refaturas	Diferença (Receita a ser tributada)
<b>612.764.985,96</b>	<b>734.875.716,98</b>	<b>122.110.731,02</b>

Neste Anexo II, tem-se a relação (DDE) das exportações efetivadas pela Recorrente Caterpillar Brasil Ltda., onde consta também a Caterpillar S.A.R.L, então apontada pela Fiscalização como prestadora de serviços (intermediário) da Recorrente.

Neste Anexo II constam os importadores que trataram diretamente com a Caterpillar S.A.R.L (Suiça) no período e estão distribuídos por mais de cinquenta países!

Imaginar que a Recorrente, no entendimento da Fiscalização, é quem negocia com todos estes países e importadores (centenas deles) e que a Caterpillar S.A.R.L (Suiça) funciona como uma mera prestadora de serviços, é ignorar os elementos que constam nos autos (notadamente o **Contrato** que adiante se comenta), além de representar uma interferência despropositada nas relações negociais e/ou estratégias gerenciais do grupo a que pertence a Recorrente, ou seja, a prevalecer o entendimento da Fiscalização (que a decisão de piso já se encarregou de desconsiderá-lo) significaria aceitar que as transações internacionais pactuadas não seriam possíveis no mundo dos negócios, seriam ilegítimas, algo que não se pode concordar, uma vez tratar-se de transações tipo **back to back**, amplamente reconhecidas, inclusive pela administração tributária.

Ainda, o Termo Fiscal dedica grande parte de seu conteúdo a explicar/definir/apresentar conceitos do que seja exportação, exportação no direito tributário, incidência da legislação de preços de transferência, ajuste de preços de transferência na exportação de bens, conceito de sociedades-base (regimes headquarters), serviços intragrupo e acordos de compartilhamento de custos, tudo isto para concluir que "*O que é relevante é que a relação entre a CBL e as demais sociedades (CSARL, CINC, CNACV e CACV) possuem natureza jurídica de prestação de serviços e não de compra e venda de mercadorias.*"

Tal questão já foi superada pela instância de piso:

## **G CONCLUSÃO**

*79. A Fiscalização reuniu diversos indícios de que a Interessada esteja, por meio de contratos de compra e venda com o exterior, transferindo resultados para outras unidades do seu grupo empresarial, sem observar a legislação de preços de transferência (exportações a preço próximo ao de custo; expressivas diferenças entre faturas e refaturas; capacidade para venda direta, sem intermediários; endereços em meras caixas postais).*

*Contudo, para sustentar a tese de que o pagamentos feitos pelos destinatários das mercadorias são receitas da Interessada, seria preciso provar que as estrangeiras vinculadas simplesmente prestaram serviços, o que não foi feito. Assim, deve-se dar provimento à Impugnação, para exonerar a Interessada do lançamento.*

Ainda, no **Contrato de Suprimento de Fabricação**, traduzido, acostado à Impugnação, mencionado várias vezes na fase de fiscalização, realizado entre a Recorrente (CBL) e a Caterpillar S.A.R.L ( CSARL- Suiça) estão os dados/condições que amparam as transações, ou seja, a CSARL é quem orienta toda a estratégia de vendas ao exterior dos produtos fabricados pela CBL, "*mediante preços autorizados pela CSARL.*"

Este Contrato sequer foi objeto de restrições e/ou comentários por parte da Fiscalização, afinal ali consta como funcionam as operações de venda, encomendas para a fabricante CBL (Recorrente), custos assumidos pela CSARL, etc.

Por fim, se dúvidas existissem nos preços praticados pela CSARL (Suiça), ou, por exemplo, a Recorrente pudesse estar subfaturando suas exportações, a Fiscalização disporia de instrumentos legais para tal aferição, ou seja, a utilização da legislação acerca de preços de transferência.

Em algum momento a Fiscalização chegou a comentar algo neste sentido, mas deteve-se, conforme destacado, inclusive, na decisão de piso:

#### ***F. ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA FISCALIZAÇÃO***

*65. A Fiscalização afirma que:*

*"Não se trata de caso de transferência de lucros, mas de cômputo das receitas a quem efetivamente as percebe, não sendo aplicáveis a tais receitas a legislação de preços de transferência." (fls. 18/19)*

*mas também que:*

*"seria possível à Fiscalização realizar tal ajuste, desde que comparasse o preço dos serviços prestados pela CSARL, CINC, CNACV e CACV com outras operações idênticas ou similares." (fl. 52)*

#### **Conclusão**

É o voto, por **negar** provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano