



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720129/2017-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-005.152 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria Interposição Fraudulenta
Recorrente CARGILL AGRICOLA S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2013

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza acompanharam o relator pelas conclusões, nos termos do voto proferido pelo conselheiro Marcelo Giovanni Vieira. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovanni Vieira e Laercio Cruz Uliana Junior.

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 18254 apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SC, fls 18160, que manteve o lançamento para configuração da ocorrência de interposição fraudulenta em operação de exportação, nos moldes do Auto de Infração de fls. 425 e TVF de fls. 444.

Como é de costume nesta Turma de julgamento, segue transcrito o mesmo relatório exposto na decisão de primeira instância para acompanhamento dos fatos, matérias e trâmites processuais:

"Trata-se de auto de infração (fls.409 a 443), protocolado em 17/11/2017, notificado (fls.566) ao interessado em 28/11/2017, lavrado na DEMAC - SÃO PAULO/SP, para constituição do multa substitutiva ao perdimento, em decorrência de ocultação do real comprador, com base no art.23 - V c/c §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, no valor total igual a R\$ 9.288.294.468,00.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (fls.444 a 490), a ação fiscal tinha por objetivo verificar a regularidade das exportações do contribuinte (matriz) para sua filial (importadora) CARGILL AGRÍCOLA S.A. – TURKS AND CAICOS1 (60.498.706/0320-08), cursadas durante o ano de 2013, segundo lista de exportações anexada à intimação de fls.354 a 357.

Fatos apurados (fls.445 a 466) pela autoridade fiscal indicaram que as mercadorias eram supostamente vendidas para sua filial CARGILL TC, que as revendia para 33 outras empresas estrangeiras (quadro de fls.456) que, por sua vez, as revendem para outros compradores que as revendem para o "adquirente final". Contudo, as mercadorias eram embarcadas no Brasil diretamente para o país do "adquirente final".

(imagem)

Relativamente à sua filial - em tese, importadora estrangeira (CARGILL TC) -, segundo os termos da Intimação nº 01 (fls.62 a 64), somente houve apresentação do documento de sua constituição no país estrangeiro (fls.71), sendo mencionado pela fiscalização (fls.446, item "1.7" c/c "1.4") que houve negativa de entrega dos seguintes documentos², dentre outros, ao argumento de que estariam sob a jurisdição daquele país:

- a) *documentos comprobatórios da localização da empresa;*
- b) *comprovantes de pagamento de contas de energia elétrica e água;*
- c) *detalhamento da planta física da empresa por departamentos;*
- d) *folha de pagamento dos empregados com detalhamento por setores de trabalho; especificação das funções de cada um dos departamentos da empresa.*

Em essência, esses itens da Intimação nº 01 também constaram da Intimação nº 04 (fls.298 a 300), destacando-se que foi inserido nessa demanda questionamento acerca dos funcionários da CARGILL TC que realizavam a comercialização com os demais clientes "pelo mundo afora" (fls.447, item "8"), bem como termo de mandato expedido pela CARGILL TC aos funcionários DANIEL CASTELO, FELÍCIO PASCHOAL DA COSTA AGUIAR e CÁTIA LUCIANE JORGE, "para poderem assinar como "BUYER" nos contratos de exportação entre a Cargill do Brasil e a de Turcos e Caicos" (fls.446, item "2").

Embora a resposta de fls.311 tenha sinalizado que a referida "procuração" fora firmada pela CARGILL TC (suposta importadora estrangeira), na verdade, o documento acostado à fls.313 foi lavrado pela matriz da sociedade CARGILL, localizada na cidade de São Paulo/SP, referenciando, simplesmente, sua filial estrangeira.

CARGILL AGRÍCOLA S.A., empresa com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Av. Morumbi, 8234, Brooklin, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 60.498.706/0001-57, com filial no Arquipélago Caribenho, The Beatrice Butterfield Building, P.O. Box 56-, Butterfield Square - Providenciales - Ilhas de Turks and Caicos, registrada sob nº F493 no Registro Comercial de Turks and Caicos, através de seus representantes legais nos termos do disposto no seu Estatuto Social, neste ato, nomeia e constitui seus bastantes procuradores, divididos nos seguintes grupos: (...)

(Grifou-se)

Vale notar, desde já, que o funcionário Sr. DANIEL CASTELO não consta na mencionada procuração (fls.313), nem no "grupo A", nem no "grupo B" (também verificou-se no nome de ALEXANDRE SALOMÃO, nos contratos apresentados, e que não foi inserido em quaisquer das procurações). Analisando-se as demais procurações

constantes dos autos, com o mesmo objetivo de travar as negociações internacionais (as demais procurações acostadas não possuem esse escopo), referido funcionário também não foi localizado, conforme se constata na tabela abaixo (foram destacados os dois outorgados citados pela fiscalização que, efetivamente, aparecem nas procurações):

(imagem)

Segundo a fiscalização (fls.448, item "2.5"), os funcionários Cátia Luciane Jorge (fls. 314/315), Daniel Gibim Castelo (fls. 316/317) e Felício Paschoal da Costa Aguiar (fls. 318/319) tinham como empregador a CARGILL (matriz) e como local de trabalho a cidade de São Paulo.

As análises empreendidas durante a ação fiscal levaram à conclusão de que a filial estrangeira CARGILL TC foi utilizada como mera interposta, visando encobrir os reais adquirentes das mercadorias exportadas - "Tradings" estrangeiras que revendiam a carga -, podendo ser resumidas nos seguintes trechos (fls.466, item "II - análise fiscal", primeiro e segundo parágrafos):

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

As vendas para exportação realizadas entre matriz e filial de Turcos e Caicos foram operações de fachada, com prevalência da forma em detrimento da essência e a consequência foi o acobertamento da realidade – encobriram as vendas diretas da empresa brasileira Cargill aos clientes “ocultos na operação”, que formalmente compraram da filial de Turcos e Caicos no exterior, porém,

quem vendeu de fato foi a matriz em São Paulo. A filial de T&C fez parte somente do fluxo formal e financeiro dessas operações, atuando como interposta pessoa.

(Grifou-se)

Esse entendimento foi conduzido pelo fato de que as supostas exportações de mercadorias teriam sido feitas, no plano formal, entre a matriz (no Brasil) e a filial (no exterior) da mesma pessoa jurídica, sendo notável a inexistência de qualquer estrutura operacional daquela "unidade estrangeira".

A filial CARGILL TC nem mesmo possuía quadro de funcionários (fls.320, último parágrafo) - acresce-se que nos autos também não consta a existência de diretoria/gerência, nem mesmo de quadro societário -, sendo que a formalização dos contratos de compra e venda internacional foram assinados pelos funcionários da matriz, que trabalhavam e moravam na cidade de São Paulo/SP, tendo assinado tanto pela matriz quanto pela filial, com base em "procuração" que fora, nitidamente, expedida para representar somente os interesses da matriz.

Em vários casos, o mesmo funcionário da matriz ora assina um contrato como "buyer", ora como "seller", ou seja, nem mesmo se tinha destaque de funcionários que supostamente representariam os interesses de uma única parte contratante - no Anexo "FUNCIONÁRIOS E PARTES", elaborado por esse relator com base nos documentos acostados aos autos, pode-se constatar tal fato, bem assim os contratos em que consta os nomes de DANIEL CASTELO e ALEXANDRE SALOMÃO, que não estão nas procurações acostadas nesse processo, como apontado linhas acima. Para facilitar a identificação do funcionário que assinou por ambas as partes, o nome está em célula com a mesma coloração.

Quando o sujeito passivo foi intimado a apresentar "alterações contratuais e documentos que comprovem o Patrimônio Líquido de R\$ 402.997.412,79 e o Ativo Total de R\$ 2.020.868.475,79, apresentados na DIPJ 2014", relativamente à filial CARGILL TC (fls.298 a 300, intimação "4"), nada foi provado (fls.479/480, item "2.6", alínea "a"), salvo que na aprovação de sua constituição, em 01/07/1998, seu capital equivalia a US\$ 865.00.

Quando intimado a apresentar as alterações contratuais da filial CARGILL TC, a resposta somente apresentou mudança de endereço daquela "caixa postal" (fls.479, item "2.6", alínea "a", subitem "i").

No que tange às tratativas comerciais das mercadorias supostamente exportadas para a filial CARGILL TC com os compradores seguintes, também no exterior, a resposta do sujeito passivo deixou clara que toda a negociação foi firmada pela matriz da CARGILL, localizada no Brasil, sem participação qualquer de sua filial estrangeira, levando à conclusão lógica de que a matriz brasileira era quem tomava todas as decisões de negociação das mercadorias no mercado internacional. Com base na resposta de fls.381 a 400, a fiscalização assim resumiu esse contexto (fls.482/483, item "2.7"):

"As compradoras de T&C são as reais adquirentes das operações de exportação, ocultas dos controles aduaneiros. São elas, empresas como a Marubeni, CISA, citadas no item 2 da intimação nº 6. Conforme resposta à Intimação nº 6, a Cargill explica que a instrução documental, com informações sobre quais serão os destinos finais das mercadorias, é feita eletronicamente, por email, diretamente enviados desses reais adquirentes para a matriz em São Paulo.

Nessa resposta, a intimada trouxe o exemplo do contrato TCS 18678, por meio do qual houve uma venda da matriz para a filial, com a atuação de uma corretora, a Cereal Brasil, que intermediou a venda da Cargill (matriz) e o cliente Marubeni.

Ou seja, a filial de T&C não participa dessa 2ª etapa, que é a venda ao cliente Marubeni. Esta venda é firmada entre Cargill e Marubeni, por intermédio de Cereal Brasil, conforme resposta à Intimação nº 6.

A Cereal Brasil recebe as instruções de embarque da Marubeni, com informações sobre o destino final, qual navio será embarcado, indicando que a Marubeni que será o afretador (contratante do transporte), a relação de documentos que o embarcador (Cargill brasileira) deve providenciar, e envia, por email, diretamente à Cargill em São Paulo.

Nenhuma informação sobre o negócio é enviada para a filial de T&C, que "formalmente", foi a pessoa jurídica que vendeu para a Marubeni e auferiu receita dessa venda.

Pelo contrário, a intimada, ao explicar esse caso, diz:

"A mercadoria embarcada no navio pela Intimada não necessariamente foi comprada no mercado interno de um produtor rural antes do momento da transação comercial com a filial de T&C.

Por ser fungível, a mercadoria pode estar em estoque no momento dessas transações ou pode ter sido comprada posteriormente até a data do embarque. A incerteza é

componente intrínseco do mercado de commodities e faz com que seja dinâmico.

Em conclusão, enquanto a Intimada dedica seu foco a observar, entender e influenciar a oferta, por estar estabelecida em um país produtor de grãos com volume excedente à demanda nacional, a filial de T&C se dedica a observar, entender e participar da demanda no mercado externo.

Dessa forma, somente na data da liquidação física do contrato é que as circulações intermediárias de direitos e deveres que o sucederam se alinham para definitivamente haver o embarque no Brasil, que, por regras de comércio internacional marítimo, exige-se a indicação do porto de destino.

Dessa forma, continua explicando: as contabilizações na conta de receitas, verificadas na entrega da Intimação n. 5, decorrentes da venda da T&C para a CISA Trading ou Marubeni correspondem à venda dos direitos decorrentes do contrato de compra e venda da mercadoria. Por serem tradings do comércio internacional, essas clientes da T&C certamente não tinham interesse na mercadoria, mas na variação do preço e, por sua vez, também venderam suas posições não necessariamente para o destinatário final interessado na mercadoria. É possível que tenha havido outras tradings nesse fluxo.

Para os controles aduaneiros, houve uma exportação, com registro no SISCOMEX, tendo como adquirente a CARGILL TC, e como destino final nesse caso, o Japão. Entretanto, pelos fatos narrados, resta provado que houve primeiramente uma venda somente formal, documental, da matriz Cargill para sua filial em T&C, como ela mesma afirma, de "direitos", e, posteriormente, a venda da mercadoria se deu entre a matriz e a Marubeni. Esta, ao final, foi quem determinou à Cargill que navio deveria embarcar as mercadorias e a documentação que deveria acompanhar o transporte. A filial de T&C somente participa, nesta operação, como via de fluxo financeiro."

Graficamente, podemos resumir tais operações da seguinte forma:

(imagem)

A conclusão da fiscalização (fls.444, segundo parágrafo do item "resumo") foi, acerca das exportações, a seguinte:

"Verificou-se que a matriz CARGILL AGRÍCOLA S.A. efetuou operações de exportação durante o ano 2013 no

valor total de R\$ 9.431.260.142,00, sendo a maior parte dessas exportações relativas aos produtos soja, milho e farelo de soja. Desse valor total exportado, 98,5% ou R\$ 9.288.294.468,00 tiveram como importador/comprador a sua filial CARGILL TC (dados extraídos do SISCOMEX–planilha anexa ao Termo de Intimação 6). Nessas operações de venda da matriz para a filial, a CARGILL TC atuou formalmente como adquirente/comprador nas exportações, entretanto, não comprova seu propósito negocial ou substância econômica, encobrindo dos controles aduaneiros as vendas que foram efetuadas diretamente da matriz aos reais compradores (ocultos nas operações de exportação). A filial CARGILL TC agiu como interposta pessoa nas operações de exportações em questão, ocultando os reais compradores, os quais negociavam diretamente com a matriz em São Paulo, e ordenavam à matriz que os bens fossem embarcados do Brasil diretamente para diversos países de destino, entre os quais China, Taiwan, Tailândia, Coréia do Sul, Estados Unidos, Japão, Reino Unido, México, sem que qualquer informação a respeito das negociações passasse pela filial de Turcos e Caicos."

Em 22/12/2017 (fls.573), o sujeito passivo, representado por seu advogado, apresentou solicitação de juntada de impugnação (fls.575 a 649), tendo alegado, em síntese:

a) que a CARGILL possui filial no exterior, nas Ilhas Turcas e Caicos, "que atua integrada com a matriz, viabilizando a comercialização de commodities agrícolas no exterior e o gerenciamento dos riscos inerentes às flutuações de preços" (fls.576, último parágrafo), atuando como importadora das mercadorias exportadas a partir do Brasil, desde 1998 (fls.577, último parágrafo). Essa filial atua em quatro vertentes: "gerenciar o risco cambial da Impugnante"; "atuar como uma trading internacional, para comercialização de commodities agrícolas, com participação ativa no mercado FOB"; "viabilizar o gerenciamento dos demais riscos dos componentes de preço das commodities agrícolas"; "viabilizar a venda pela matriz de fluxos de exportação (operações de "export performance")" (fls.590/591);.

b) que os resultados da filial CARGILL TC, em 31/12/2013, foram tributados no Brasil, "conforme determina a legislação tributária de regência, qual seja, Lei 9.249/95, Lei 9.532/97 e Medida Provisória 2.158-35/01" (fls.577, terceiro parágrafo);

c) que todas as intimações expedidas pela fiscalização foram respondidas pela impugnante, sendo anexados "à presente Impugnação todas as intimações emitidas pela fiscalização, as respostas apresentadas pela Impugnante e

os documentos correspondentes, que comprovam os fatos alegados" (fls.579, item "1.3") - não foi feita qualquer vinculação específica entre os argumentos expendidos na impugnação e os documentos "reproduzidos de outras laudas";

d) que fora submetida a 2 procedimentos fiscais (TDPF-D N° 08.1.85.00- 2016-00009-8 – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA COMMODITES AGRÍCOLAS;

TDPF-F N° 08.1.85.00-2016-00136-1 – IRPJ 2013) anteriores ao que resultou no presente processo (TDPF-F N° 08.1.85.00-2017-00154-3 – MULTA ADUANEIRA - 2013). Essas ações fiscais não resultaram em qualquer lançamento, bem como "não houve referência a qualquer questão de ordem aduaneira, bem como à existência de quaisquer indícios de irregularidades no tocante ao controle aduaneiro de exportações" (fls.581, primeiro parágrafo);

e) que não foi apontada a vantagem (fls.587, primeiro parágrafo) que seria obtida com a suposta ocultação dos compradores estrangeiros, conforme a acusação fiscal, bem como não fora apontado qual teria sido o suposto Dano ao Erário (fls.588, primeiro parágrafo);

620 a 625), muito menos a conduta dolosa da impugnante nesse contexto (fls.608, último parágrafo);

f) que teria havido retorno ao Brasil do fluxo financeiro das exportações, "através do pagamento para a Impugnante das mercadorias adquiridas pela filial T&C" (fls.587, terceiro parágrafo), fato que teria gerado "divisas de exportação". Mais à frente, voltou a fazer afirmação com nesse mesmo sentido (fls.617, primeiro parágrafo): "a filial T&C efetuou o pagamento à Impugnante por todas as mercadorias exportadas". Insistindo nesse mesmo ponto, mas sem quaisquer provas concretas, à fls.620, o impugnante voltou ao tema do "pagamento efetuado pela filial estrangeira":

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

Além disso, considerando a efetividade e a regularidade das vendas para a filial T&C, refletidas nas faturas comerciais emitidas pela Impugnante contra a filial T&C, as quais criam uma obrigação para a filial T&C (e não para terceiro) de efetuar o pagamento das exportações, caso a Impugnante indicasse uma outra empresa (para a qual a T&C revendeu as mercadorias exportadas) como importador nos seus documentos de exportação, a Impugnante estaria cometendo duas infrações, uma aduaneira e outra cambial, posto que esta outra empresa não seria a efetiva compradora e não seria a responsável pelo pagamento da Impugnante."

(Grifou-se)

g) que seria "prática usual no mercado global de compra e venda de commodities a constituição de filiais, subsidiárias ou coligadas estrangeiras em jurisdições que permitem um ambiente de maior agilidade, liquidez, segurança política e proteção cambial para a compra e venda de mercadorias, principalmente quando negociadas em bolsas de mercadorias e futuros internacionais" (fls.589, penúltimo parágrafo). Ademais, tais "jurisdições" não "exigem estabelecimento físico, nem contratação de funcionários para a realização de atividades na localidade" (fls.590, primeiro parágrafo).

h) que a impugnante teria direito de constituir uma filial no exterior, com base na Lei nº 11.371/06, não havendo "qualquer restrição na legislação brasileira para a criação de subsidiárias e filiais" (fls.610, segundo parágrafo) fora do território nacional, podendo manter os recursos decorrentes das exportações em instituição financeira no exterior;

i) que a filial CARGILL TC não adquiere mercadorias somente da impugnante, mas também de outros fornecedores;

j) que teria sido comprovado que a filial CARGILL TC teria pago à impugnante pelos serviços executados no Brasil em seu benefício (fls.607, segundo parágrafo)

cerca de US\$ 2 milhões;

l) que a filial estrangeira é tratada pelo art.25 - §4º, da Lei nº 9.249/95, como "uma pessoa jurídica independente para fins de apuração do IRPJ e da CSLL" (fls.611, segundo parágrafo). Além disso, "Esta mesma lógica é adotada pelas regras cambiais, como a Resolução BACEN nº 3.844/2010, por exemplo, segundo a qual o investimento em uma filial deve ser objeto de registro no SISBACEN assim como o investimento em uma subsidiária."

(fls.611, terceiro parágrafo). Com base nisso, a impugnante concluiu que "não há nenhum impedimento legal para que um estabelecimento filial estrangeiro atue como comprador/adquirente de mercadorias exportadas por sua matriz brasileira" (fls.611, quarto parágrafo);

m) que não seria possível efetuar alteração de critério jurídico, com efeitos retroativos, com base no art.146, do CTN, para as exportações desembaraçadas nos canais laranja e vermelho, pois, nesses casos, a fiscalização teve acesso à informação de que o importador no exterior era uma PO Box e, mesmo assim, efetuou o desembaraço aduaneiro:

"Se a realização das exportações para a filial T&C fosse irregular, as autoridades aduaneiras que conduziram os seus respectivos despachos de exportação deveriam ter interrompido de imediato tais despachos orientado a Impugnante sobre a maneira correta de proceder, tal como previsto no art. 723, do Decreto 6.759/2009" (fls.637/638). O art.30 - II, da IN SRF nº 28/94, permite que haja interrupção do despacho de exportação em casos como esse (fls.638, primeiro parágrafo);

n) que as exportações da matriz para sua filial estrangeira vêm ocorrendo há vários anos, sem qualquer questionamento por parte da Aduana, ingressando no campo das "práticas reiteradas", encontrando guarida no art.100 - III e §único, do CTN;

o) que a penalidade aplicada seria desproporcional e irrazoável (art.2º - IV, da Lei nº 9.784/99);

p) que a penalidade aplicada teria caráter confiscatório (art.150 - IV, da CF);

Nos pedidos formulados, demandou pelo cancelamento do auto de infração.

É o relatório."

Segue ementa registrada na decisão de primeira instância deste procedimento administrativo fiscal, proferida no âmbito da DRJ/SC:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2013

PESSOA JURÍDICA. MATRIZ E FILIAL. CONTRATO DE COMPRA E VENDA.

A pessoa jurídica é quem possui aptidão para titularizar direitos e contrair obrigações, já que decorrentes de sua

personalidade, não se confundindo com seus estabelecimentos. não é lícito eventual contrato de compra e venda de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (matriz e qualquer filial ou entre quaisquer filiais), pois não possuem, por si mesmas, personalidade jurídica. Qualquer dos estabelecimentos da pessoa jurídica pode servir nas negociações que resultaram num contrato de compra e venda de mercadorias, desde que a outra parte seja pessoa jurídica diversa.

ADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO DO COMPRADOR DA MERCADORIA.

Pelo contrato de compra e venda, a parte vendedora se obriga a transferir o domínio do objeto negociado, enquanto que o comprador, a pagar o preço avençado.

PROVAS NA IMPUGNAÇÃO.

A impugnação deve estar acompanhada das provas dos argumentos expendidos pela defesa, consoante disposto no art.15 c/c art.16 - III e §4º, do Decreto nº 70.235/72, podendo ser afastadas as alegações do sujeito passivo quando desprovidas de provas suficientes.

MANUTENÇÃO DE RECURSOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO EM INSTITUIÇÃO FINANCEIRA ESTRANGEIRA.

A Lei nº 11.371/06 não estabeleceu qualquer direito à criação de filial no exterior de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, mas, tão somente, que os recursos decorrentes de exportações pudessem ser mantidos em instituição financeira estrangeira. Seu art.1º não dispensou a comprovação, por parte do exportador brasileiro, de que recebeu crédito em sua conta bancária - mantida no exterior -, cujo depósito foi efetuado pelo importador estrangeiro.

OCULTAÇÃO DE SUJEITOS NO COMÉRCIO EXTERIOR. INDIFERENÇA QUANTO À CONDUTA PRATICADA.

Se houve atingimento do resultado pretendido, ocultar “o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, através de uma das condutas previstas em lei, não haveria qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa se, equivocadamente, apontou-se a fraude ou a simulação (lato sensu), mas o conjunto probatório leva ao entendimento da ocorrência, também, de “interposição fraudulenta”, mesmo que a “presumida” (art.23 - §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), desde que a íntegra dos autos tenha sido levada ao conhecimento do interessado.

Este, tomando conhecimento da “acusação fiscal”, terá oportunidade para contestar o resultado “ocultação”, na medida que entender cabível.

PROVAS. REFERÊNCIA ESPECÍFICA NA IMPUGNAÇÃO.

Em decorrência do disposto nos arts.15 e 16 - III, do Decreto nº 70.235/72, a impugnação deve estar, não somente, acompanhada das provas produzidas pelo sujeito passivo interessado, mas também carrear adequada referência entre cada argumento expandido com a prova que especificamente fundamente suas razões.

MPF/TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O julgamento administrativo não resta influenciado por quaisquer características do MPF/TDPF, pois esse documento tem por finalidade o controle administrativo das ações fiscais.

INOCUIDADE DA EXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIOO.

A classificação das condutas descritas no art.23 - caput, do Decreto-Lei nº 1.455/76, como dano ao Erário decorre diretamente de uma opção do legislador, sendo inócua a discussão sobre o tema.

BOA-FÉ DA IMPUGNANTE.

A alegação de boa-fé da impugnante deve ser afastada, se os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art.136, do CTN (art.94 - §2º,do Decreto-Lei nº 37/66).

REVISÃO ADUANEIRA. REQUISITOS NÃO OBRIGATÓRIOS. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NÃO CONFIGURADO.

A Revisão Aduaneira é procedimento administrativo a partir da qual se podem aferir a regularidade dos pagamentos devidos à Fazenda Pública ou a aplicação de algum regime exonerativo, bem assim a exatidão das informações prestadas na Declaração, encontrando óbice somente quando transcorrido o prazo necessário para configuração da decadência. Como os tributos e contribuições devidos nas operações de comércio exterior não estão, via de regra, sujeitos a lançamento de ofício, não se pode falar que o art.149, do CTN, estabelece as hipóteses a partir das quais se pode deflagrar a revisão aduaneira, estando presentes, nesse dispositivo, somente situações facultativas, não de observância obrigatória. Nessa mesma esteira, a revisão aduaneira não corresponde a mudança de critério jurídico, pois que o art.146, do CTN, requer que o “critério original” tenha sido construído a partir de um lançamento feito pela autoridade fiscal, sendo que o despacho aduaneiro opera-se por meio do chamado “lançamento por homologação” (art.150, do CTN).

PRÁTICAS REITERADAS (art.100, III, do CTN). INEXISTÊNCIA QUANDO HÁ NORMA EXPRESSA.

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

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE DA PENALIDADE APLICADA.

Em sede de julgamento administrativo, não se pode levar em conta princípios pertinentes à razoabilidade e à proporcionalidade, como critérios suficientes a afastar sanções previstas em texto de lei.

ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

A Administração Tributária está submetida ao princípio da legalidade, não podendo esquivar-se à aplicação da lei editada conforme o processo constitucional.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

O Recurso Voluntário reforçou os argumentos da Impugnação.

Em fls. 19295 a União apresentou suas Contrarrazões e reforçou o lançamento, assim como tratou das alegações do contribuinte.

Os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, a jurisprudência, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo fiscal e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e por preencher os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

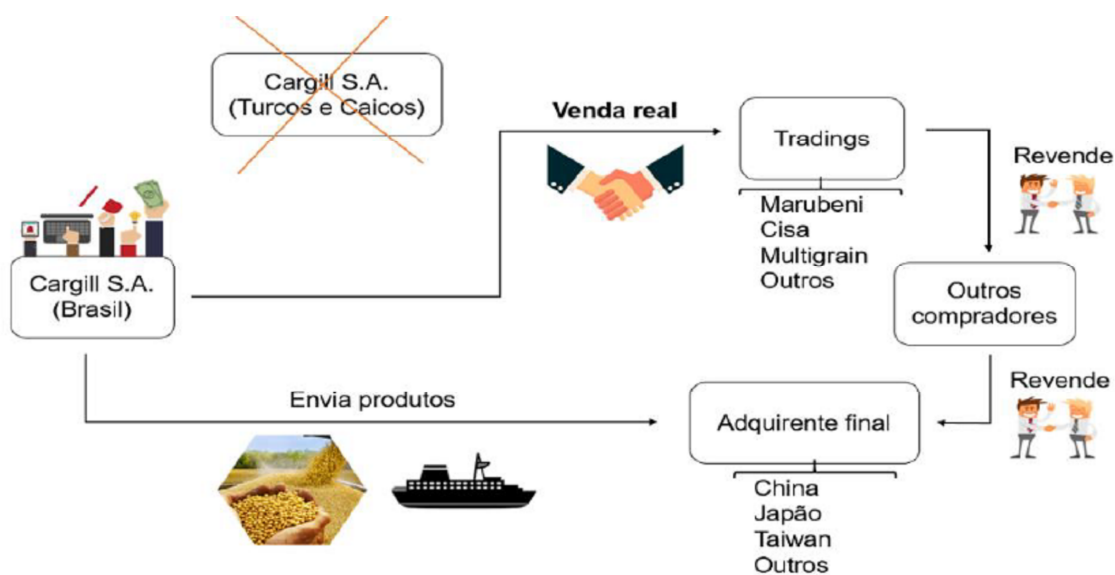
As questões preliminares sobre prática reiterada, alteração de critério jurídico e incompetência da fiscalização, serão superadas em razão do julgamento no mérito, conforme previsto no §3.º, Art. 59 do Decreto 70.235/72.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal (fls. 2 e 9) foram lavrados em face do contribuinte, com aplicação da conversão da pena de perdimento em multa, no valor aduaneiro das operações de mercadorias exportadas em suposta operação de interposição fraudulenta, referente ao exercício de 2013, com saída para a sua filial estrangeira.

O A.I. foi lavrado com fundamento no inciso V, § 1.º, Art 23 do Decreto 1.455/76, que estabelece a ocorrência do **Dano ao Erário na modalidade comprovada, ou seja, sem a presunção de interposição fraudulenta** para ocultação de terceiros.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 444, a filial teria atuado como interposta na exportação de soja, milho e farelo, para encobrir dos controles aduaneiros as vendas que foram efetuadas diretamente da matriz aos reais compradores (supostamente ocultos nas operações de exportação). Seguem trechos conclusivos do relatório fiscal para apreciação:

As vendas para exportação realizadas entre matriz e filial de Turcos e Caicos foram operações de fachada, com prevalência da forma em detrimento da essência e a consequência foi o acobertamento da realidade – encobriram as vendas diretas da empresa brasileira Cargill aos clientes “ocultos na operação”, que formalmente compraram da filial de Turcos e Caicos no exterior, porém, quem vendeu de fato foi a matriz em São Paulo. A filial de T&C fez parte somente do fluxo formal e financeiro dessas operações, atuando como interposta pessoa.



O Recurso Voluntário apresentado em face do acórdão proferido pela DRJ/SC, sustenta em síntese e, com relação ao mérito, que não houve interposição de terceiros, que não houve fraude, que as empresas vendiam as mercadorias no mercado futuro, que há risco de preço que justifica a importação imediata, risco de crédito, oscilações cambiais, que a compra e venda entre matriz e filial estrangeira é permitida em lei, que a filial é comprovadamente existente entre terceiro e inclusive é parte em litígios objetos de arbitragem (meio de solução de conflitos), que possuíam capacidade econômica, margem de lucro alta, que

filial vendia produtos de outras empresa também e em valores bilionários, que o dano ao erário não foi demonstrado e somente presumido.

A União, por sua vez, em suas Contrarrazões e petição de fls 19420, reforçou o lançamento, tratou das alegações preliminares e de mérito do contribuinte e, por fim, apontou que o controle aduaneiro deve ter acesso aos clientes finais das operações.

Feitas estas primeiras considerações, passa-se à análise do contexto legal em que a presente lide administrativa fiscal se encontra.

Em tese, a burocracia, a alta carga tributária, as exigências e requisitos, as responsabilidades e as conseqüências tributárias e criminais atribuídas solidariamente a todos os envolvidos nas operações de comércio exterior, levaram muitas empresas a ocultar o sujeito passivo real adquirente das mercadorias. A fraude no setor é uma realidade, principalmente porque a legislação ou não corresponde aos formatos comerciais de negócios internacionais ou propositadamente, foi criada para determinar limitações.

Esquemas fraudulentos de interposição de terceiros atingiram diversos países e se tornaram operações nocivas ao erário público, uma vez que menos tributos são recolhidos, além de interferir e criar competitividade desleal com os produtos internos (nacionais).

Por muitos motivos se justifica a atuação da fiscalização, mas é importante lembrar que a livre iniciativa é direito consagrado e pilar de um Estado Democrático de Direito, sob o regime Capitalista e, em observação a esta regra, assim como em preservação da segurança jurídica, toda situação apresentada como fraude ou crime tributário deve ser analisada de forma concreta e individualizada.

Portanto, este voto pretende traçar pontos fundamentados nos fatos e na estrita legalidade, de forma que tanto o crédito da União quanto o direito à livre iniciativa sejam prestigiados durante a análise da presente lide.

O inciso V, §1.º do Art. 23 do DL 1.455/76, capitulação principal deste procedimento, tem como **núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas ou exportadas, que promove a importação ou exportação de mercadoria por meio de fraude**. Esta é a interposição fraudulenta da modalidade comprovada, como denomina-se em geral na doutrina e jurisprudência.

O lançamento deste caso em concreto não capitulou, portanto, a interposição fraudulenta presumida, prevista no §2.º do Art. 23 do DL 1455/76, onde a simples não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia caracterizar a presunção do dano ao erário.

De forma lógica, se na capitulação dos fatos a autoridade fiscal não utilizou o conceito da "presunção", prevista no §2.º, do Art 23 do DL 1455/76, a interposição fraudulenta somente poderá ser configurada se realmente forem comprovados os seguintes fatos, núcleos do tipo legal previsto no inciso V, § 1.º, Art 23 do Decreto 1.455/76:

- 1 - a ocultação do real comprador;
- 2 - a fraude e simulação para tanto.

Estes são os requisitos do tipo legal, sem os quais, o tipo não será configurado e não poderá ser aplicado (*conditio sine qua non*).

A partir deste ponto somente é que o dano ao erário pode restar configurado ou não, a depender das subsunção dos fatos à norma, da subsunção das condutas concretas nas condutas abstratamente previstas no tipo.

É neste ponto que existe o limite legal (regra da legalidade prevista no Art. 97 do CTN e Constituição Federal) entre a atuação da consagrada da autonomia da vontade civil e o limite do poder do Estado em punir ou cobrar dos contribuintes¹.

Para a configuração da fraude ou da simulação é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo (dolo), conforme pode ser verificado no disposto no Art. 72 da Lei 4.502/64, transcrito a seguir:

"Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Neste contexto, a operação comercial e a estrutura societária teria de causar ilusão e ter exagerada distinção entre a realidade e a aparência, ou seja, o interposto (filial) não teria real interesse nas importações/exportações e o reais adquirentes não poderiam "aparecer" nas operações.

No caso em concreto, todos os "reais adquirentes" são informados em todas obrigações acessórias, contabilidade, contratos e declarações e o "interposto" (filial) possui real interesse nas importações/exportações.

Portanto, os "reais compradores" são aquelas *Tradings* informadas no infográfico acima.

Logo, os "reais adquirentes" não foram ocultados, pois são aquelas pessoas jurídicas para as quais a própria filial vendeu as mercadorias no exterior. Se não comprovado nenhum conluio entre as *Tradings* e o contribuinte, não é possível responsabilizá-lo pelas vendas que as *Tradings* realizaram.

Com relação a este ponto houve uma importante discussão e análise em sessão, uma vez que a União alegou que não há qualquer controle aduaneiro que permita a União fiscalizar o destino final desses produtos, de modo que, após vendidos para tais *Tradings*, os produtos são enviados para todo o mundo, sem qualquer controle aduaneiro.

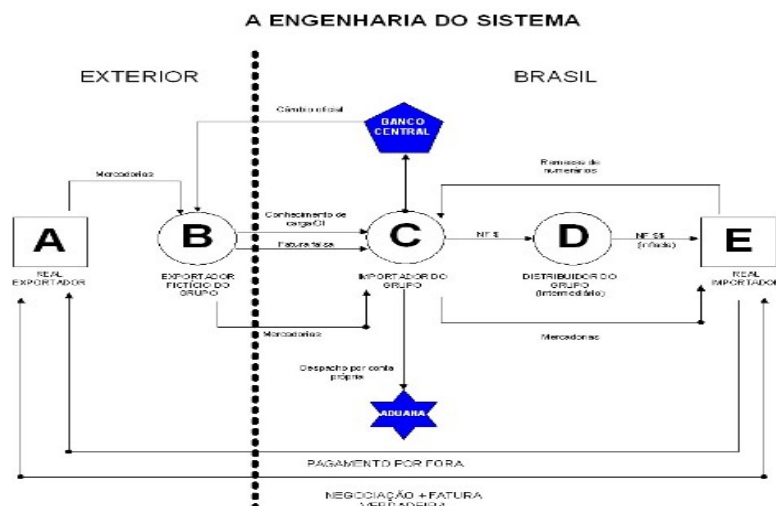
Tal alegação, contudo, em que pese a costumeira seriedade e qualidade do trabalho da Procuradoria em representar a União, não merece prosperar, uma vez que não há previsão legal para a exigência de apontamento dos possíveis "clientes finais" em uma cadeia de comercialização transnacional de exportação.

Inclusive, esta não foi uma exigência constante no lançamento e, portanto, não pode ser objeto desta lide administrativa fiscal.

¹ Martins, Ives Gandra da Silva. "Uma teoria do Tributo".

De volta à acusação da autoridade de origem, em regra geral, é importante considerar que o interposto, em uma operação de interposição fraudulenta, nada mais faz do que colocar-se entre o Estado e os contribuintes, uma proteção aos reais adquirentes, uma empresa ou pessoa que suportaria todas as persecuções patrimoniais e penais.

Segue exemplo do que seria uma operação de interposição fraudulenta, em infográfico elaborado e publicado pela própria Receita Federal (internet):



Conforme publicado: "Este modelo permite ocultar o real adquirente("E") das mercadorias importadas, adquiridas por este junto ao seu fornecedor no exterior ("A"), bem como ocultar os elementos da própria transação comercial. A negociação de fato ocorre sempre entre "A" e "E", os quais definem preços, condições de pagamentos, mercadorias, quantidades e demais providências."

Os principais fatos que motivam a fraude, além do ganho econômico, costumam ser a proteção do patrimônio e da integridade do real adquirente de possível execução fiscal, a proteção contra eventuais processos criminais decorrentes das importações/exportações e da venda de produtos importados sem nota fiscal, sem recolhimento do tributo ou lavagem de dinheiro.

Alguns indícios do dano ao erário são a quebra da cadeia de recolhimento do IPI, falta de destaque do tributo e conseqüente ausência do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria exportada. É algo que usualmente justifica a possível ocultação do sujeito passivo na importação.

No presente processo, todos estes encargos estariam apontados à filial, os possíveis "laranjas" da operação, que seriam os interpostos entre a União e os reais adquirentes.

Mas um ponto muito importante, que foi inclusive analisado e reforçado no julgamento de primeira instância, é que filial e matriz são uma única empresa. Confira o trecho reproduzido a seguir:

"Da mesma forma, matriz e filial não representam outra pessoa jurídica, distinta daquela que integram. São, apenas, estabelecimentos onde se desenvolvem diferentes atividades, cabendo à matriz ser o centro de direção e administração da pessoa jurídica; os demais estabelecimentos são filiais¹²."

Além desta questão ser de conhecimento notório e pacífico no Direito, ela é reforçada na Solução de Consulta Cosit n.º 27/13, reproduzida parcialmente a seguir:

"ASSUNTO: Normas de Administração Tributária

EMENTA: SEDE. MATRIZ. DOMICÍLIO. DISTINÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IDENTIDADE. CADASTRO NACIONAL DE PESSOA JURÍDICA - CNPJ. A sede da pessoa jurídica é o lugar escolhido pelos seus controladores no qual pode ser demandada para o cumprimento de suas obrigações. Domicílio da pessoa jurídica de direito privado é o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. A pessoa jurídica de direito privado pode ter vários domicílios, mas uma só sede. Estabelecimento matriz é aquele no qual se exercem a direção e a administração da pessoa jurídica. Ainda que, em regra, um único estabelecimento sirva como lugar para a sede social, para matriz e para domicílio tributário, inexistente identidade legal plena entre eles, de tal sorte que é possível que a sede social seja lugar distinto da matriz. O domicílio tributário é de eleição do contribuinte dentre os possíveis domicílios definidos pela legislação civil, ressalvada a recusa fiscal quando a escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, bem como o princípio da autonomia do estabelecimento que faz de cada filial uma unidade independente, quando se trata de fatos geradores individualizados. Optar por estabelecer a matriz (centro de direção e administração) em determinado lugar implica eleger ali, em princípio, seu domicílio tributário."

Logo, por ser uma operação única (uma empresa), não há como considerar que a empresa é uma "laranja" ou interposta de si mesma.

Além disto, a filial apresentou toda sua contabilidade, escrita fiscal, recolhimento dos tributos e regularidade fiscal e societária à fiscalização.

O que causou alguma estranheza na operação é o fato da filial ter endereço em um PO. Box, em paraíso fiscal, sem funcionários, sem imóvel ou aluguel e sem gastos de energia.

Seria mais aceitável ou aparentemente idôneo, sem dúvida, que a filial possuísse empregados próprios e um local, um escritório para operar.

A empresa confirma essa pequena estrutura, mas tal constatação por si não é suficiente para a configuração da interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

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

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

É importante lembrar que toda e qualquer filial, pelo menos no Brasil, possui sua administração diretamente vinculada à matriz, seja em questões societárias previstas no Código Civil (Art. 1.000), seja em questões fiscais prevista na regra da centralização de tributos (Art. 15, Lei 9.779/99).

Ou seja, as assinaturas de empregados da matriz nas compras e vendas das mercadorias são uma aparente confusão de administração que poderia ter sido evitada, mas que não prejudica toda a operação da empresa e não configura simulação e nem fraude .

Neste caso a fiscalização não analisou as operações e mercadorias de forma concreta e individualizada, pois descartou todo o ano de produção da empresa de uma só vez, procedimento que deixou de observar, em parte, a regra da legalidade.

Outro tema debatido nos autos e importante para a busca da solução desta lide, é a possibilidade de compra e venda de mercadorias entre filial e matriz, uma situação que a fiscalização disse ser inexistente e ilegal.

Contudo, há previsão legal para que as matrizes nacionais vendam para suas filiais estrangeiras, conforme previsto no §9.º e caput do Art. 19 e inciso II do Art. 23 da Lei 9.430/96.²

Ou seja, ou o contribuinte cumpre essa obrigação de venda prevista em Lei ou descumpra a Lei e faz uma mera transferência, que é a situação que a fiscalização apontou como a mais correta.

Portanto, não há qualquer base legal para a desqualificação das operações do contribuinte, com o objetivo de torná-las interposições fraudulentas de terceiros da modalidade comprovada.

Ficou evidente e confirmado pelo contribuinte que **a filial serve para cumprir com a necessidade da exportação imediata, seja porque trabalha no mercado futuro e deve exportar rapidamente para evitar oscilações cambiais e inclusive de preço**

² “Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;” (não destacado no original)

(...)

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

[...]

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

de sua mercadoria, seja porque precisa exportar para manter sua imunidade ao ICMS e suspensão do IPI.

A não exportação imediata da futura mercadoria pode gerar prejuízo, na medida em que o contribuinte não pode esperar para vender suas safras somente no momento em que possui as safras colhidas e em mãos.

A exportação direta pela matriz, como entendeu a fiscalização que deve ser este o modelo correto de negócio, não observou **questões mercadológicas de mercado futuro, cotações de bolsa** e, também, não considerou que as vendas "virtuais" passam por outros elos na cadeia, como distribuidores que não possuem nenhum tipo de "conluio" com a contribuinte.

Trata-se, unicamente, de um adiantamento que o contribuinte faz na exportação, dentro de sua própria empresa, filial e matriz como uma única personalidade jurídica.

Não há ilegalidade em verificar que a própria matriz esteve presente em todas as negociações de sua filial.

Existem questões mercadológicas suficientemente comprovadas que justificam as operações e a estrutura da empresa.

Chegou à esta mesma conclusão o Sr. Presidente da DRJ/SC, que votou por cancelar o lançamento e consubstanciou seu entendimento na seguinte declaração de voto, reproduzida parcialmente a seguir:

"As informações trazidas pela impugnante permitem concluir que, ao menos do ponto de vista de interesse comercial, econômico e financeiro da empresa, existem razões suficientes para o estabelecimento de uma filial no exterior.

Por outro lado, haveria que se verificar se, sob o aspecto tributário e aduaneiro essa filial, localizada em país classificado como "paraíso fiscal" (país com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado, conforme Instrução Normativa RFB nº 1037/2010), cumpre a legislação pátria.

Há que se considerar que, mesmo havendo "substância econômica", o estabelecimento de uma filial no exterior deve ter um "propósito comercial", não podendo ser criada meramente para fins de planejamento tributário e elisão fiscal.

Nesse aspecto, o procedimento a ser adotado seria a fiscalização para fins de se verificar o atendimento da legislação referente à tributação das receitas e lucros, eventualmente transferidos para a filial no exterior e não declarados ou não alcançados pela tributação no País.

Pelo que consta dos autos, foi realizada fiscalização em relação ao "preços de transferência nas exportações para empresas vinculadas" (fls. 43/48), bem como em relação à tributação dos lucros (fls. 94/96).

Por outro lado não há notícia de eventual autuação por descumprimento da legislação específica, do que se infere que não se constatou irregularidades.

Da mesma forma, ao que indica o relatório fiscal, não foram desconstituídos os atos ou negócios jurídicos realizados pela filial, procedimento previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) caso comprovada a acusada fraude.

Esses fatos fazem crer que não procede a acusação de que o fluxo financeiro de mais de nove bilhões de reais entre a matriz e a filial teria sido deslocado para o exterior o que causaria falta de transparência e impediria o fisco de realizar o controle.

Esse argumento seria válido caso não houvessem instrumentos ou previsão legal que possibilitassem a verificação da correção das declarações e informações registradas pela interessada, todavia esse parece não ter sido o caso dos autos, pois, em tese, passaram pelo crivo da fiscalização.

Assim, essa alegação não pode ser considerada como fundamento para caracterizar outra infração, pois, em princípio, estaria em conformidade com as normas próprias.

Sob o aspecto do controle aduaneiro, a acusação que tipificaria a infração é de que haveria interposição fraudulenta de terceiro, na exportação, mediante simulação, com ocultação dos reais compradores das mercadorias exportadas.

Ocorre que, como visto, não se comprovou a ilegitimidade da existência da filial da empresa no exterior para a qual as exportações foram formalizadas e não existe na legislação brasileira proibição de exportação de bens da matriz para a filial.

Assim, corretamente, essa filial aparece nos documentos de exportação (Registros de Exportação) como “importadora”, localizada em seu endereço no exterior.

Por outro lado, nos “dados da operação de exportação” dos Registros de Exportação, também corretamente, consta o país para o qual a mercadoria foi destinada, via de regra diferente do país da importadora.

Esse procedimento é assim definido pelas normas que regem as exportações brasileiras que, inclusive, não exigem que se declare qual é o destinatário final das exportações, não havendo sequer campo próprio para essa informação, mas unicamente a informação de qual é o país de destino final das mercadorias.

Vê-se, dessa forma, que não se pode acusar de “ocultação do comprador” o fato de não estar informado o destinatário final das mercadorias exportadas, uma vez que não se caracteriza como irregular a exportação da matriz para filial em país estrangeiro, sobretudo porque, como visto, sua existência possui “substância econômica” e “propósito negocial”, e o país de destino foi corretamente informado nos Registros de Exportação.

A legislação que rege as exportações brasileiras, diferentemente das importações, não prevê a obrigatoriedade de declaração do destinatário final das mercadorias exportadas.

No caso das importações brasileiras as normas estabelecem a obrigatoriedade de declaração do real adquirente das mercadorias, seja nas importações diretas, seja por conta e ordem de terceiro ou no caso de importação a encomendante predeterminado.

O mesmo não ocorre nas exportações brasileiras, ou seja, nas exportações não há previsão legal ou mesmo normativa que obrigue o exportador, repita-se, a informar o destinatário final das mercadorias exportadas.

Ao contrário, o próprio sistema que registra e controla as exportações brasileiras – Siscomex, não permite que se aponha dita informação, pois os formulários existentes (Registro de Exportação e Declaração de Exportação) não possuem campo destinado a essa informação.

Nas exportações a obrigatoriedade é de que se informe o importador com seu endereço e o país a que se destina a mercadoria exportada.

Esse fato, já demonstra que, em muitos casos, a mercadoria exportada não terá como destino o mesmo endereço do importador, daí a previsão de que se informe qual o país de destino.

De outro lado, não há na legislação pátria proibição de que as mercadorias exportadas sejam comercializadas pelo importador antes mesmo de serem embarcadas no País, como é o caso em tela, nos termos das justificativas da impugnante.

Essa situação parece ser muito comum nas exportações, mais uma razão para a obrigatoriedade de se informar qual é o país de destino das mercadorias.

Caso houvesse interesse de se conhecer o destinatário final ou o adquirente das exportações brasileiras a legislação deveria prever, necessariamente, que tal informação constasse dos Registros de Exportação, o que não é o caso.

Assim, na exportação, a interposição fraudulenta de terceiro e a ocultação seria caracterizada pela ocultação do exportador no País e não do comprador das mercadorias no exterior.

Nessa linha de entendimento, a melhor interpretação do dispositivo legal invocado para tipificar a infração acusada (inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976) é de que, ao se referir a “comprador” o dispositivo quer fazer referência a comprador no País, na importação, e não ao comprador final dos bens exportados. Em outras palavras, a infração, na exportação, não estaria relacionada à ocultação do comprador

no exterior. O tipo legal se referiria à ocultação do comprador das mercadorias no caso de importações nacionais.

Por fim, cumpre registrar a impropriedade na autuação ao ter sido utilizada como base de cálculo da multa lançada o “Valor das Mercadorias no Local de Embarque na Moeda” –VMLE, informado nas planilhas anexadas aos autos de infração.

Isso porque, o §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455/1976, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010, estabelece que a multa substitutiva à pena de perdimento, penalidade em razão da caracterização de dano ao Erário, nos casos em que a mercadoria não for localizada, tenha sido consumida ou revendida, na exportação, será equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente.

O “Valor da Mercadoria no Local de Embarque na Moeda”, de acordo com o glossário no site da Receita Federal é o “valor da mercadoria ajustado ao local de embarque, correspondente ao valor FOB” (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-deimportacao/sistemas/siscomex-importacao-web/visao-geral/glossario>).

Portanto, ainda que as mercadorias sejam negociadas em valores FOB, conforme a própria impugnante informa, haveria que se verificar se os valores constantes das notas fiscais estão ajustadas a esse valor FOB que se equivaleria ao “Valor da Mercadoria no Local de Embarque na Moeda” utilizado na autuação para fins de cálculo da multa.”

É igualmente importante registrar que o ilustre Presidente da DRJ/SC, em sua declaração acima, também apontou outras irregularidades na apuração do lançamento, de forma que ficou claro que não houve, por parte da fiscalização, consideração ao valor FOB, por exemplo, o que impacta diretamente a base de cálculo e reforça a legalidade das operações.

Também não houve menção ao cumprimento das regras que foram criadas pela própria Receita Federal para regular e orientar fiscalizações aduaneiras em casos de suspeita de interposição fraudulenta.

Como bem salientou Rodrigo Luz, autor do Livro "Comércio Internacional e Legislação Aduaneira - Teoria e Questões", professor e Auditor da Receita Federal, o controle aduaneiro sobre os importadores e os exportadores pode ser o preventivo e o repressivo, sendo que a averiguação de interposição fraudulenta se dá por meio do repressivo, **em procedimento especial de fiscalização**. Para tanto, foi publicada a IN SRF 228/02, que faz referência à Portaria do Ministro da Fazenda 350/02, que dispõe sobre a criação de procedimentos que visem coibir fraudes, respectivamente, contra o sistema tributário e financeiro.

Por fim, é igualmente relevante citar que esta Turma de julgamento, no precedente relatado pela conselheira Tatiana Belisário, entendeu ser impossível a ocorrência da interposição fraudulenta entre filial e matriz (Acórdão n.º 201003.610).

Nesta mesma linha, esta Turma de julgamento cancelou diversos lançamentos que foram capitulados com a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, mas nos quais a fiscalização não comprovou a ocorrência dos fatos que subsumem aos núcleos do tipo legal elencado no lançamento fiscal.

Citamos, a exemplo, os seguintes precedentes: 3201-002.581, 3201-002.580, 3201-002.579, 3201-002.578, 3201-003.196.

É possível concluir não existem fatos que possam subsumir às disposições legais que fundamentaram a lavratura do Auto de Infração, o que ofende o Art. 113 do CTN. Não há fundamento, objeto ou razão para o Auto de Infração prosperar.

As demais questões oblíquas ao mérito, como a possível prática reiterada da administração tributária, violação aos artigos 100 e 146 do CTN, descabimento da multa, desproporcionalidade da multa aplicada no caso em concreto, a natureza confiscatória da multa aplicada no caso em concreto, da necessidade da redução ao patamar de 1% e da necessidade perícia estão prejudicadas.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, com fundamento no Direito Tributário, na legislação, na jurisprudência, nos fatos, nas provas, documentos e petições apresentados aos autos, vota-se para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que o lançamento seja integralmente cancelado.

Observação: conforme resultado da sessão de julgamento, as razões de decidir desta Turma de julgamento, acompanhadas pela maioria, são as constantes na declaração de voto do conselheiro Marcelo Giovani Vieira, reproduzida abaixo.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Declaração de Voto

A acusação do Fisco está resumida assim (fl. 486):

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

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

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

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

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

Nenhuma dessas motivações é ilícita, em si.

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

Embora a operação (filial formal no exterior) possa configurar abuso de forma, com possíveis consequências na apuração de IRPJ e CSLL, e relacionados aos contratos de ACC, o elemento doloso estaria na movimentação patrimonial da filial. Assim, a filial, mero instrumento formal para fins diversos, não poderia ter gerado receitas, custos, despesas, patrimônio, conforme a materialidade exigida pelo direito tributário. No entanto, essa discussão deve ser travada em eventuais autuações quanto ao IRPJ e CSLL, dissociada da discussão sobre malferimento do controle aduaneiro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Minha convicção (art. 29 do PAF), portanto, a partir dos elementos dos autos e da prática comercial internacional de commodities, é de que não havia **ocultação dolosa** de interveniente na operação de comércio exterior. O que havia é a organização de uma estrutura formal, que tem suas motivações próprias, e com possíveis e eventuais ilícitos em outros âmbitos, por eventual abuso de forma, como dito, mas que não revela o tipo infracional acusado, a **ocultação dolosa** dos clientes, que não transparece de tudo o que foi exposto.

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

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

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira

Declaração de Voto.

A presente declaração de voto tem por objetivo registrar posicionamento exposto em sessão de julgamento.

Pois bem.

Entendo que o regime jurídico tributário atual (assim como qualquer atividade regulatória capaz de impor sanções convertidas em obrigação tributária) não permite que o exame do fato gerador da obrigação (ou a conduta sancionada) seja feito de forma dissociada da realidade econômica, política e social. Admitir tal exame estéril, a meu ver, configura validação do positivismo Kelseniano: a idealização do "dever ser".

Assim, como muito bem pontuado no voto do Conselheiro Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e no voto do Conselheiro Marcelo Giovanni Oliveira, cabe à fiscalização, ao examinar o conduta sancionada, fazê-lo tendo em consideração o mercado no qual se insere o contribuinte. Desnecessário, assim, diante das precisas colocações do Conselheiro, tecer maiores comentários acerca da legalidade da estrutura, existência do propósito comercial e, por outro lado, ausência de demonstração de qualquer irregularidade nas operações de exportação examinadas.

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

Há também que se registrar que o trabalho fiscal foi realizado em obediência à estrita legalidade. Não se pode questionar a lisura do lançamento, ou sua nulidade. Todavia, como dito, a análise atenta dos fatos faz com que a fundamentação jurídica não se sustente.

Feitas tais considerações, adentro à questão relativa à caracterização do chamado "dano ao erário". Com efeito, no exame das questões aduaneiras, a caracterização do dano ao erário não precisa ser efetiva, basta ser potencial. O bem jurídico tutelado é o controle de fronteiras e a soberania do Estado.

Por exemplo; nas operações de importação sem licença, resta comprometido o controle estatal sanitário e mercadológico. Não é suficiente que o importador, na ausência de licenciamento legalmente exigido, comprove que aquela operação, em efetivo, não trouxe qualquer dano. Basta que o dano potencial seja real, palusível, verossímil.

As operações de exportação, por outro lado, devem ser examinadas em aspectos diversos. Em qual medida as exportações devem ser examinadas pelo País exportador? Qual é o potencial de dano que uma eventual exportação irregular pode acarretar à soberania interna?

Uma situação clássica é o embargo econômico ou político. Uma exportação com ocultação do real importador (estrangeiro) poderia ser realizada com o intuito de burlar um embargo imposto. Esse é o dano potencial.

Contudo, considerando a realidade pátria, inexistente qualquer hipótese de que a exportação de commodities (altamente lucrativa para o país) possa ser danosa.

Assim, em que pese a objetividade com que deve ser analisado o dano ao erário nas infrações aduaneiras, é necessário que o potencial de dano seja minimamente verossímil. O dano ao erário, ainda que objetivo, não pode ser utópico.

E, na hipótese dos autos, entendo que a Fiscalização não cuidou de demonstrar que a conduta do exportador pudesse ser capaz de gerar qualquer espécie de ameaça (potencial de dano) ao bem jurídico tutelado pela norma sancionatória (controle de fronteiras).

Veja que a própria norma alegadamente infringida pelo contribuinte destaca que não é a mera ocultação do real comprador (conduta) que é capaz de atrair a punição. É preciso que esta seja realizada "mediante fraude ou simulação", posto que apenas a conduta fraudulenta ou simulada que tem, efetivamente, potencial de dano, é que pode ser sancionada.

Ademais, as exigências instrumentais feitas em sede de autuação (indicação do destinatário final da mercadoria), além de desnecessárias à qualquer espécie de controle nacional diante da natureza da operação examinada, mostra-se inviável na prática gerencial e mercadológica da empresa. Cumpre acrescentar, nesse aspecto, que as informações solicitadas pela Fiscalização estavam devidamente registradas nos controles da empresa e foram prontamente entregues à Fiscalização.

Assim, além do afastamento de caracterização de fraude ou simulação na conduta, que, por si só, afasta a tipificação da conduta, entendo necessário assinalar este aspecto, ainda que de viés majoritariamente ideológico. Ainda que o dano ao erário - em sede de operações de importação e exportação - prescindia da comprovação de prejuízo efetivo, é necessária a demonstração do potencial de dano da operação examinada, sem o qual esvazia-se o conteúdo da norma de caráter regulatório e sancionador.

(assinatura digital)

Tatiana Josefovicz Belisário

Declaração de Voto.

A conclusão da fiscalização para o lançamento do auto de infração e aplicação da pena de perdimento convertida em multa de 100% (cem por cento) foi no seguinte sentido:

Tendo em vista todo o exposto, todas as evidências demonstradas, ficou claramente comprovado que para as operações de exportação da matriz para sua filial em Turcos e Caicos, no ano de 2013, constantes do anexo a este termo e somando R\$ 9.288.294.468,00:

- a) houve confusão comercial nas vendas entre matriz e filial, com contratos assinados por funcionários que alternavam nas funções de vendedores e compradores;*
- b) não há substância econômica na filial e tampouco propósito comercial que explique a razão de sua existência em Turcos e Caicos diante dos fatos acima descritos;*

c) houve a ocultação dos reais adquirentes/compradores, que formalmente não aparecem nos controles aduaneiros e são os clientes que negociaram com a matriz as vendas para exportação em questão;

d) houve total influência da matriz em todas as vendas para exportação;

e) as operações de venda para exportação da matriz para a filial acabaram por deslocar todo o fluxo financeiro de R\$ 9 bilhões para a jurisdição de Turcos e Caicos, causando a falta de transparência e impedindo os controles do fisco, sendo que as vendas de fato, em sua essência, ocorreram na jurisdição do Brasil;

Assim, fica demonstrado que nas operações de venda para exportação da matriz para a filial, a CARGILL TC atuou formalmente como interposta pessoa, ocultando dos controles aduaneiros os reais compradores, e causando o Dano ao Erário presente no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei n. 10.637/2002.

Tal infração deve ser punida com a pena de perdimento transformada em multa, conforme o § 1º do art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/2009.

Sucintamente o auto de infração aduz que a matriz CARGILL - BRASIL exportava *commodities* para filial CARGILL nas Ilhas *TURKS AND CAICOS*. Que a sede da filial era basicamente uma *P.O. Box*, não comportando qualquer armazenamento da carga vendida.

Ocorre que a pena de perdimento decorre do dano ao Erário da hipótese do art. 5º, XLV da CF, devendo existir previsão legal e taxativa das hipóteses de aplicabilidade da penalidade.

É certo que o conceito de dano ao Erário é amplo, pois, o prejuízo causado ao Estado pode ser além do financeiro, seu conceito encontra-se próximo da violação ou não ao interesse nacional, assim, podendo existir diversas hipóteses como: irregularidade tributária, administrativa, penal, cível e etc.

A previsão de perdimento ou dano ao Erário tem de ser taxativa, não pode ser extensiva. No caso da legislação aduaneira encontra-se suas hipóteses nos Decretos-Leis n. 37/66, 1.455/77 e outros. Na legislação mencionada existe mais de 20 hipóteses de perdimento, sendo que no presente caso a fundamentação utilizada é do art. 23, V, do Decereto-Lei .1455/77, vejamos:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

A previsão legal da pena de perdimento por si só não autoriza sua auto aplicação, pois, deve se analisar os demais elementos para aplicação ou não da penalidade. Pois, trata-se de direito aduaneiro sancionador, devendo ser considerado o dolo, erro,

contribuição da atividade nociva, pois, em inúmeras hipóteses pode encontrar questões conflitantes entre perdimento e aplicação de multa.

O caso em tela não é comum nesse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma vez, que trata-se da hipótese de perdimento por ocultação do real adquirente na exportação.

Nessa esteira, verifico que a hipótese de perdimento de perdimento nos termos do mencionado art. 23, V, Dec-Lei nº 1.455/77.

Como debatido em julgamento, não trata-se de ocultação do real adquirente quando a Matriz faz a venda para Filial no exterior, pois, é possível tal estrutura societária (CVM 624/2010), a legislação tributária não veda.

Levo em conta a modalidade do contrato, noto, que nas Declarações de Exportação, a obrigação do exportador (Cargill-BRASIL), era de entregar os produtos livre e desembarçados no Porto de saída do Brasil, para tanto, se utilizando do *inconterm* FOB (*free on board*).

Nesse passo, ao utilizar o FOB, o limite da empresa Brasileira é de entregar os produtos no Porto de saída, podendo à adquirente (Cargill - *TURKS AND CAICOS*), fazer qualquer negócio com esse produto. Caso contrário, estaria à Fiscalização Brasileira indo além de seus limites jurisdicionais, me parece, que a Aduana quer impor o mesmo modelo societário Brasileiro ao de outros Estados.

Ainda que de modo contrário afasta-se tal raciocínio, verifica-se que a Contribuinte não agiu com qualquer dolo, pois, ao se vender o produto da Filial para um terceiro, não tinha qualquer campo para indicação do novo adquirente.

Também a conduta da Contribuinte não foi no sentido de realizar qualquer fraude, não existindo ocultação dolosa.

Finalmente, o que se buscou a fiscalização é fazer exigências que extrapolam o limite de atuação jurisdicional e instrumental, assim, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digiltamente)

Laércio Cruz Uliana Junior