



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728355/2019-42
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1401-001.018 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de abril de 2024
Assunto IRPJ/PREJUÍZO FISCAL
Recorrentes BUNGE ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves, Fernando Augusto Carvalho de Souza e Andre Luis Ulrich Pinto.

Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL, incidentes nos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016, no valor histórico de R\$ 723.810.827,57.

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 11.868/12.030), o que fez com base nas seguintes alegações, para cada uma das cinco infrações:

- a) Infração 01 - Dedução indevida na apuração do Lucro Real de despesas com amortização de ágio nos anos-calendário de 2014 e 2015 (ágio BPAR): Alega que o ágio foi gerado em aquisições realizadas entre partes não dependentes, na OPA proposta pela BPAR para o cancelamento do registro da BBRASIL, com uma formatação comum no mercado, de acordo com a lei societária e com a supervisão da CVM, com pagamento de preço em dinheiro e com respaldo em laudo de avaliação elaborado por auditores externos, com base no fluxo de caixa descontado das sociedades adquiridas;
- b) Que as operações questionadas pela fiscalização ocorreram há mais de 14 anos antes da lavratura do Auto de Infração, de modo que não poderiam ser objeto de revisão pela autoridade fiscal, em razão do § 4º do art. 150 do CTN;
- c) Que a simples identificação da origem dos recursos financeiros utilizados pela BPAR, não é suficiente para que a BUNGE LTD. seja considerada a “real adquirente” do investimento na BBRASIL, bem como que quem figurou como ofertante na OPA e pagou o preço de aquisição das ações da BBRASIL foi a BPAR, com recursos próprios, e não a BUNGE LTD;
- d) Que a BUNGE LTD é a holding controladora do Grupo a nível mundial, com um interesse geral nas alterações que ocorrem nas linhas inferiores da cadeia de investimento, mas isso não significa que seja a BUNGE LTD a “real adquirente” das participações na BBRASIL, bem como que adotar esse raciocínio levaria à inadmissível conclusão de que, em qualquer caso, seria sempre a controladora final a responsável por todos os negócios realizados pelas empresas do grupo, o que implica desconsiderar a personalidade jurídica distinta e a autonomia de cada uma dessas empresas e, sob outro ângulo, negar vigência ou eficácia aos arts. 7º e 8º, da Lei n. 9532;
- e) Que a utilização de uma holding, no caso chamada de “empresa-veículo” para a aquisição de investimento é um dos caminhos legítimos disponíveis à estruturação dos negócios privados, de acordo com as liberdades de gestão e de iniciativa;
- f) Que a lei não exige a “confusão patrimonial”, no sentido acolhido pelo fisco, como a união do patrimônio do “real adquirente” do investimento com o patrimônio da sociedade cujas ações foram adquiridas com ágio;
- g) Que o que a lei exige, ao requerer que a pessoa jurídica absorva “patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio” (art. 7º, da Lei n. 9532) é a união, em um mesmo patrimônio, do ágio com a rentabilidade

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

futura que justificou o seu registro, de acordo com o princípio do matching contábil, adotado como evento-crítico para a realização fiscal das despesas de ágio;

- h) Que ao tempo das operações, não havia qualquer dúvida de que o uso de “empresa veículo” na formação do ágio, não podia resultar na invalidação da dedutibilidade fiscal das respectivas amortizações, se atendidos os demais requisitos legais;
- i) Que a frustração das expectativas normativas criadas no passado, em virtude da reversão posterior da jurisprudência administrativa, implica violação a diversos princípios caros à ordem constitucional, como a segurança jurídica, a irretroatividade, a proteção da confiança e a boa-fé, bem como o comando expresso do art. 24, da LINDB;
- j) Que ao tempo das operações, as categorias de fundamentação econômica do ágio estavam previstas na lei como alternativas, não havendo, entre elas, uma ordem mandatória de prioridade, estando a sua escolha baseada apenas no propósito negocial alvejado pela adquirente;
- k) **Infração 02 - Compensação indevida de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano calendário de 2014 por insuficiência de saldo a compensar:** Alega que as glosas efetuadas nos PAF'S mencionados pela Fiscalização não seriam definitivas, posto que o sujeito passivo apresentou defesa naqueles autos, e que somente após a decisão definitiva que se poderia averiguar o saldo correto do prejuízo fiscal passível de compensação;
- l) **Infração 03 - Omissão de receitas nos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016, decorrentes de operações de exportação:** Alega que a fiscalização adotou, sem qualquer fundamento legal, um conceito elástico e distorcido de omissão de receitas, no qual a mera manutenção de uma margem de lucro no exterior configuraria essa infração fiscal, e que no caso dos autos, não há omissão de receitas, seja porque elas foram corretamente apropriadas pela Impugnante por ocasião das exportações, seja porque as diferenças supostamente omitidas foram reconhecidas e oferecidas à tributação, por meio da aplicação do método da equivalência patrimonial do investimento na BIC, não tendo havido recebimento de qualquer preço “por fora”;
- m) Que a fiscalização adotou postura contraditória e incoerente, pois pretende desconsiderar a participação da controlada BIC nos negócios jurídicos realizados, mas apenas em relação às receitas oriundas das vendas realizadas pela BIC, ignorando completamente os custos e as despesas de sua atividade, sendo que o TVF selecionou apenas as informações que eram importantes para a confirmação da tese fiscal, tendo sido ignoradas informações que estavam à disposição do Fisco e que são indispensáveis à comprovação da substância econômica da BIC;

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

- n) Que os indícios apontados pela d. fiscalização não se mostram suficientes para caracterizar as exportações como simuladas; a reduzida estrutura física da BIC, o compartilhamento de funcionários e sistemas e outras questões formais apontadas não comprovam a ausência de substância da controlada, pois na atividade de “trading company”, a substância deve ser verificada com base nos riscos e funções dessa sociedade;
- o) Que no caso dos autos, a BIC ocupa papel fundamental na estrutura do Grupo Bunge, pois assume diversos riscos na atividade de comércio internacional, tais como riscos de preço, de crédito, de liquidez e cambiais, além de praticar operações de hedge e de performance, dentre outras funções. Ademais, sustenta que a margem de lucro praticada pela BIC em suas operações foi em média de 2,99%, como aponta o próprio TVF, índice este que é absolutamente razoável e condizente com a atividade das trading companies inclusive como reconheceu a OCDE em pronunciamentos oficiais;
- p) Que de todo modo, não houve simulação, pois a Impugnante não distorceu a realidade dos fatos, além de não ter violado a causa jurídica dos negócios praticados, tendo se submetido integralmente ao regime jurídico e aos efeitos dos negócios entabulados, inclusive o preço praticado nas exportações observou a legislação de preços de transferência e os lucros supostamente transferidos para a BIC foram oferecidos à tributação, nos termos do art. 74 da Medida Provisória n. 2158/2001 e dos arts. 76 e seguintes da Lei n. 12973, sem qualquer prejuízo ao Fisco, bem como que existem inúmeras razões extra tributárias para a adoção da estrutura de exportações tal como implementada pelo Grupo Bunge, sendo essa uma estrutura comum em muitas empresas exportadoras;
- q) Que, não obstante isso, haveria nulidade da acusação fiscal, por ausência de base legal para a caracterização de omissão de receita, pois não há diferença entre o preço recebido nas operações de exportação e a receita contabilizada pela Impugnante, na medida em que não houve o represamento de lucros no exterior, pois a margem obtida pela BIC nas suas operações de revenda reflete o padrão de mercado (“arm’s length”); e porque a manutenção de margem de lucro, por sociedade situada no exterior, não se enquadra nas hipóteses legais de omissão de receitas.
- r) Infração 04 - Adição ao Lucro Real dos lucros auferidos por controlada sediada no exterior que foram compensados com prejuízos não comprovados de exercícios anteriores: Alega que esta infração estaria fulminada pela decadência, pois o prejuízo fiscal teria sido formado há mais de cinco anos;
- s) Que além disso, a d. fiscalização não apresentou qualquer indício de incorreções ou de inconsistências nos valores dos prejuízos acumulados informados, tendo se limitado a afirmar, de forma genérica, que os balanços e as demonstrações do resultado apresentados não serviriam à comprovação dos prejuízos da controlada, por não terem sido apresentados

em moeda e língua locais, por não terem sido publicados ou auditados e, ainda, por não terem sido assinados por representantes da BIC nas Ilhas Cayman, ou seja, as acusações seriam de ordem eminentemente formal;

- t) Que diferentemente do que ocorre no Brasil, a legislação de Cayman não impunha à BIC qualquer exigência relativamente à elaboração de suas demonstrações financeiras, as quais não precisavam ser elaboradas em moeda ou língua locais e, muito menos, auditadas ou publicadas, e que o fato de os empregados da Impugnante alimentarem sistemas de controle e elaborarem os registros contábeis da BIC não é suficiente para invalidá-los;
- u) Que resta evidenciar a absoluta improcedência da exigência fiscal da apresentação de arquivos digitais na forma do Ato Declaratório Executivo Cofis n. 15 e da Instrução Normativa SRF n. 86, sendo certo que as sociedades estrangeiras não estão obrigadas à apresentação de quaisquer arquivos digitais do Fisco brasileiro e, muito menos, no leiaute prescrito pela RFB
- v) Infração 05 - Multa isolada de 50% sobre as diferenças apuradas no recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado: Alega que não é possível aplicar concomitantemente a multa por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício por falta de recolhimento do tributo ao final do exercício, sob pena de haver dupla penalização pelo mesmo fato, bem como sustenta que não caberia a qualificação da multa, tendo em vista que não cometeu uma das condutas para a qualificação da multa;
- w) Por fim, na eventualidade de serem mantidas quaisquer exigências fiscais, o que também é admitido apenas para fins de argumentação, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois o art. 61 da Lei n. 9430, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”
- x) Também foram apresentadas impugnações pelos responsáveis tributários, Srs. Raul Alfredo Padilla (fls. 11.771/11.791) e Julio Javier Garros (fls. 12.790/12.810), com teor bastante similar. Em síntese, alegaram a precariedade do trabalho fiscal pela falta de fundamentação quanto ao ato praticado por eles. Ademais, sustentam que o mero fato de possuírem cargos de diretor, não permite a responsabilização tributária pretendida, na medida em que deve haver prova cabal apta a ligar a conduta praticada com o resultado doloso, o que não ocorreu no presente caso.
- y) No caso do Sr. Alfredo Padilha, este ainda dispôs que a sua condição de presidente não o torna a par de todas as transações efetuadas pela companhia, e que o fato de presidir as reuniões do conselho de administração, prática regular no exercício da sua função, não é prova de que teria conhecimento dos fatos.

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

Posteriormente, a 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, proferiu o Acórdão n.º 109-000.423 (fls. 12.831/12.903) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DECADÊNCIA. FATO GERADOR. IRPJ

A decadência é contada a partir da ocorrência do fato gerador no ano-calendário em que se tem a repercussão na apuração tributária de fatos passados.

ÁGIO. EXPECTATIVA RENTABILIDADE FUTURA.

A correta dedução da amortização do ágio demanda a demonstração do valor da expectativa de rentabilidade futura, subtraída da reavaliação do ativo permanente, em documento contemporâneo à alienação, com a posterior extinção do investimento mediante operação societária que implique confusão patrimonial entre ele e a real investidora.

RECEITA EXPORTAÇÕES. INTERMEDIÇÃO INEXISTENTE. DISSIMULAÇÃO.

A exportação formal da controladora brasileira para controlada no exterior intermediar a revenda para os respectivos adquirentes é válida caso as funções inerentes a ela sejam exercidas de fato. A demonstração de que essas funções eram exercidas no Brasil caracteriza fraude à lei por simulação relativa da intermediação, e autoriza o correto delineamento da operação de exportação pelo Fisco mediante alocação das receitas na controladora em território nacional.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS EXTERIOR. FORMA APURAÇÃO. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS. COMPROVAÇÃO.

Os lucros de controlada no exterior podem ser compensados com prejuízos fiscais acumulados dessa mesma controlada, respeitados os requisitos legais. A controlada em país no exterior com filial em outro país deve apresentar escrituração com apuração individualizada da filial para ser considerada aderente aos princípios contábeis geralmente aceitos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

Não havendo outras questões de fato e de direito específicas, aplica-se ao lançamento de CSLL a decisão proferida no lançamento referente ao IRPJ.

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração.

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. REQUISITOS.

A multa de ofício qualificada incide quando estiver delimitada a conduta dolosa de simulação, fraude ou conluio. A controvérsia quanto à qualificação jurídica de planejamento tributário não se amolda à regra-matriz da qualificação da multa.

JUROS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA.

Incidem juros moratórios sobre o débito tributário do sujeito passivo (crédito tributário), incluído o valor correspondente a multa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR. ATO ILÍCITO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, a responsabilização tributária com o mesmo fundamento deve ser exonerada.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

No que toca à Infração 01, a DRJ manteve a glosa efetuada pela Fiscalização, o que fez com base no entendimento de que não restou comprovado pela Impugnante, que as remessas de valores para a BPAR se referem a empréstimos (passivo) para o fechamento de capital da BBRASIL. Ademais, considerou haver forte indício de que a real investidora seria a BUNGE TRADE LTD, conforme constaria de notícia veiculada pelo Valor Econômico.

Desse modo, considerou ter havido abuso de forma societária com o empréstimo simulado da BPAR para ofuscar a verdadeira investidora (BUNGE TRADE LTD), quem deveria escriturar o respectivo ágio junto com o investimento no exterior, e não no Brasil. A BPAR, como interposta pessoa, teve por objetivo conduzir a escrituração do ágio no Brasil (num conceito mais alargado de empresa-veículo).

Prosseguiu aduzindo que, mesmo que o empréstimo para a BPAR tivesse base real e que se considerasse que o ágio foi criado no Brasil, ele somente poderia ter sido

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

aproveitado pela própria BPAR mediante operação societária que resultasse em confusão patrimonial com a investida BBRASIL (empresa cuja rentabilidade teria originado o ágio em tela).

Ademais, considerou que a Impugnante teria criado a BALIMPAR exatamente para que pudesse transferir o ágio para outra empresa que permitisse a sua dedução como mais lhe conviesse e sem uma efetiva reestruturação nas posições societárias dentro do grupo Bunge. A estrutura final depois da operação foi similar à inicial, com exceção dos minoritários: empresa no exterior controlava a BBRASIL, que controlava a Bunge Alimentos. A Balimpar era empresa-veículo utilizada para uma amortização do ágio que não decorreu do encontro entre investidora e investida e, portanto, impossível de ser deduzida.

Por fim, deu razão à Fiscalização, quando colocou sob suspeita o laudo apresentado, pois conforma a SC Cosit n.º 03/2016, é necessário avaliar o ativo transferido para então se demonstrar a parte do ágio que seria por rentabilidade futura, e que no laudo juntado aos autos apenas continha o fluxo de caixa esperado.

Com relação à Infração 02, salientou não haver previsão legal para sobrestamento do presente Processo Administrativo, bem como que estaria correta a Fiscalização pela impossibilidade de se compensar o prejuízo fiscal utilizado em anos anteriores em procedimento de ofício, pois este não fica mais disponível para a determinação da base de cálculo dos anos subsequentes (art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995) se não for reconstituído, em sede administrativa, via acórdão.

No tocante à Infração 03, a DRJ considerou correto o enquadramento da infração, dentre outros, no art. 288 do RIR/1995, pelo qual há um amplo espectro para verificação de omissão de receitas pela autoridade fiscal, e que não há erro de embasamento legal, mas apenas discussão fática sobre a ocorrência ou não de receitas que deveriam ter sido computadas na base tributária.

Afastou a alegação de nulidade, sob o fundamento de que as atividades efetuadas pela controlada no exterior não era o foco primordial da fiscalização, mas sim o correto delineamento das operações de exportação da Bunge no Brasil. Tampouco seria nulo pela desconsideração de custos e despesas ocorridas na Bunge International, seja porque a autoridade fiscal brasileira nem teria jurisdição para proceder a uma auditoria de todas as despesas declaradas na controlada num paraíso fiscal, seja porque, se não houve correta dedução legal da base tributável, então está sendo discutido o aspecto quantitativo do lançamento efetuado, o que é matéria de mérito.

No mérito da infração, explana não haver controvérsia quanto à ausência de presença física da Bunge International nas Ilhas Cayman, país classificado como tributação favorecida, pela IN RFB n.º 1.037/2010. Com relação à filial no Uruguai, constituída inicialmente sem endereço definido e depois em endereço correspondente a instalação que não se coaduna com a intermediação de exportações, esta possui regime isentivo de renda, o que torna a operação preocupante pelo deslocamento artificial de base tributável.

A infração, segundo a DRJ, não se refere isoladamente à ausência física da controlada, mas este fato revela forte indício de que atividade de intermediação comercial não era exercida. Para além da falta de presença física, outros indícios foram verificados para lastrear

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

o entendimento da fiscalização, a exemplo da falta de apresentação de escrituração contábil específica e detalhada das operações de intermediação efetuadas no exterior, e de diversas invoices emitidas pela Bunge International não contém o endereço de correspondência dos locais onde está estabelecida, mas o endereço de sua controladora no Brasil, dentre outras.

Não obstante, salientou que a situação em apreço em nada se assemelha a um compartilhamento de custos. Primeiro, porque nenhum contrato foi apresentado, o que já faz cair por terra a alegação. Segundo, mesmo que tivesse trazido, não se verifica como se teria um critério e objetivo e razoável de rateio.

Consignou que falta racionalidade econômica em duplicar as atividades comerciais exercidas no Brasil para controladas no exterior, e é por isso que tais atividades de intermediação nunca foram exercidas nas Ilhas Cayman ou no Uruguai; o foram no Brasil. O que ocorreu foi o refaturamento das exportações por essa controlada no exterior, e considerando a falta de substância de intermediação nas operações de exportação, o correto delineamento destas últimas implica a alocação da receita integral da exportação na base tributável da controladora no Brasil.

Salientou que no presente caso não é propriamente um contrato simulado, mas sim cláusulas simuladas, sendo que a operação real dissimulada se depreende da combinação das cláusulas válidas de ambos os contratos (Impugnante > Controlada e Controlada > Destinatário Final). Logo, o que se simulou, a rigor, foi a intermediação comercial mediante bipartição de uma única operação de exportação em dois contratos.

Com relação à Infração 04, afastou a alegação de decadência, uma vez que se está discutindo os fatos jurídicos tributários que afetaram o lucro real nos anos 2014 a 2016, inclusive a compensação de prejuízos de controlada com os lucros auferidos nestes mesmos anos. No tocante ao mérito das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, argumentou que as demonstrações financeiras apresentadas pela empresa não seguem as normas contábeis brasileiras nem as da Ilha Cayman. Além disso, destaca uma inconsistência relacionada à constituição de filial no Uruguai em 2014 e questiona a falta de detalhamento nas demonstrações contábeis.

Especificamente no que toca ao relatório produzido por auditoria independente, enfatizou a ausência de notas explicativas que façam referência à apuração realizada pela controlada nas Ilhas Cayman e sua filial no Uruguai, em desconformidade com o que dispõe o art. 78 da Lei n.º 12.973/2014.

Também restou mantida a Infração 05, sob o fundamento de que a multa pela falta de recolhimento de estimativas trata-se de penalidade distinta daquele referente à falta de recolhimento do tributo apurado ao final do período, inclusive com previsão legal específica para cada caso, sendo vedado à DRJ deixar de aplicar a legislação.

Entretanto, exonerou-se a qualificação da multa, sob o fundamento de que não obstante a ocorrência de omissão de receitas na controladora no Brasil pela falta de alocação de receitas aqui, não houve indício no lançamento de que a receita não tivesse sido toda computada na controlada no exterior, e que a declaração dos lucros da controlada e a correta adição dos valores correspondentes a preço de transferência, não obstante em nada alterar a questão da

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

omissão de receitas, afastam a infração em tela da fraude para fins do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Manteve a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tendo em vista a disposição expressa do art. 161 do CTN c/c art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, exonerou a responsabilidade tributária dos Srs. Raul Alfredo Padilla e Julio Javier Garros, já que a responsabilização tributária foi fundamentada pelo mesmo pressuposto jurídico da qualificação da multa. Logo, tendo sido afastada a qualificação da penalidade, pelas mesmas razões deve ser afastada a responsabilidade.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 12.938/13.108), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que o Acórdão inovou ao aduzir que não apenas a BPAR, mas também a BALIMPAR seria uma empresa veículo, a qual teria sido utilizada apenas para permitir a “transferência” de parcela do ágio registrado pela BBRASIL para a Recorrente;
- b) Que todas as condições exigidas pelo v. acórdão estão presentes no caso, cumprindo destacar que, no curso da reestruturação, de fato, a BBRASIL incorporou a BPAR, resultando na confusão patrimonial exigida pela r. decisão, bem como que todos os fatos que se sucederam a esse evento, até a incorporação da BALIMPAR pela BAL, revelam atos de sucessão universal por incorporação ou cisão (arts. 223, 227 e 229 da Lei n. 6404), com continuidade de situação patrimonial, sem revelar qualquer “transferência” de ágio;
- c) Que após a incorporação da BPAR pela BBRASIL, a BBRASIL sofreu cisão parcial, com a versão do acervo cindido na BALIMPAR (incluindo o investimento com ágio na BAL), e a BALIMPAR foi incorporada pela BAL, e que todas as condições legais à amortização fiscal do ágio foram satisfeitas nesse momento, com a reunião entre o patrimônio da “investidora original” (a BPAR) e a rentabilidade que fundamentou o registro do ágio (ao contrário do que parece ter entendido a r. decisão, o ágio não foi fundamentado na rentabilidade da BBRASIL, mas da BAL, empresa operacional do Grupo), de modo que não há de se falar, portanto, em “transferência de ágio”, ou em qualquer óbice ao seu aproveitamento fiscal em razão da participação da BALIMPAR;
- d) Que os arts. 7º e 8º da Lei n. 9532 exigem é apenas o encontro, em um mesmo patrimônio, do ágio com a rentabilidade futura que fundamentou o seu registro, sem qualquer requisito de natureza pessoal, e que o verdadeiro sentido da norma é a demarcação temporal da dedutibilidade fiscal do ágio enquanto parcela do custo, que deve ser contraposta à tributação dos lucros correspondentes, com o “emparelhamento dos custos e receitas” para fins fiscais (“matching principle”), não exigindo a “confusão patrimonial”, no sentido acolhido por r. decisão, como o

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

encontro, via incorporação, fusão ou cisão, do patrimônio da “real adquirente” com o patrimônio da sociedade cujas ações foram adquiridas com ágio;

- e) Que a alegada utilização de “empresa-veículo” não altera em nada a situação fática encontrada nos autos, qual seja, a aquisição efetiva, entre partes independentes, com ágio e efetivo desembolso de recursos, da BBRASIL pela BPAR, devendo a amortização fiscal do ágio ser reconhecida, mesmo que, por suposto, não tenha havido a “confusão patrimonial” da investida com a “adquirente real”, o que não é exigido pela lei;
- f) Que o Acórdão, ao julgar a Infração 04 destacou o *caput* do art. 42 da Lei n. 9430, de acordo com o qual as condutas ali descritas teriam caráter meramente exemplificativo da hipótese descrita pelo dispositivo legal, o que apenas revela que a questão não foi devidamente apreciada pelo órgão julgador, bem como que o termo “também” no *caput* do art. 42 da Lei n. 9430 decorre apenas do fato de que esse dispositivo legal é o elemento final de uma enumeração sequencial de hipóteses legais (veiculadas pelos artigos 40 e 41);
- g) Que o entendimento defendido por r. decisão, ao pretender respaldar a autuação em conceitos abertos ou tipos que não têm previsão em lei, viola frontalmente o princípio da legalidade da tributação (art. 150, inciso II, da Constituição e art. 97 do CTN), que predicam (i) a especificação conceitual das hipóteses de incidência, (ii) a eliminação das margens de discricionariedades da fiscalização, e (iii) a vedação da tributação por meio de analogia (art. 108, parágrafo 1º, do CTN);
- h) Que há ofensa também ao princípio constitucional da legalidade em matéria de direito público (art. 37), segundo o qual a atuação da Administração deve ser subserviente à lei, sempre *secundum legem*, e nunca *contra legem* ou *praeter legem*;
- i) Que a impossibilidade da prática de atos de autoridade no exterior, mencionada no Acórdão, e que encontra fundamento no art. 4º da Constituição de 1988, não tem impedido o Fisco de solicitar à empresa brasileira os documentos relacionados às suas investidas no exterior, incluindo documentos que suportam a elaboração de suas demonstrações financeiras, e que poderia a Fiscalização ter se valido desse procedimento;
- j) Que se a participação da BIC nas operações de compra e venda foi simulada, a consequência do reconhecimento da simulação deve ser aplicada tanto para as receitas, quanto para os custos e despesas, sendo completamente incabível o recorte feito pela d. fiscalização, e que ao contrário do que entendeu a DRJ esse reconhecimento não se refere ao mérito, mas resulta na nulidade da autuação por aplicação equivocada de critério jurídico;

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

- k) Que o v. acórdão, ao se pautar em concepções padronizadas e parâmetros não individualizados de análise, para exigir a presença física da Recorrente no exterior, não apenas ignorou a linha de argumentação desenvolvida pela Recorrente, como também se calcou em premissas equivocada e incompatíveis com as particularidades do modelo de negócio das tradings de commodities agrícolas;
- l) Que no caso da BIC – trading de commodities agrícolas, que atua como ponte no exterior para o gerenciamento de riscos de preço, riscos comerciais, riscos cambiais e de liquidez -, a existência de instalação física é critério absolutamente impertinente;
- m) Que a tentativa da decisão recorrida de combinar os instrumentos contratuais para criar um terceiro negócio jurídico, que reúne as características dos demais, não se sustenta, pois cada negócio jurídico coligado deve ter os seus efeitos tributários reconhecidos individualmente. Sendo assim, a existência de simulação em ambos os negócios jurídicos acarretaria a nulidade de toda a operação de exportação, sem conduzir à criação de um novo negócio jurídico que combina os elementos dos demais, como quer fazer crer o v. acórdão recorrido;
- n) Que o v. acórdão recorrido sequer menciona qual seria a norma jurídica cogente defraudada pelo suposto negócio jurídico simulado;
- o) Que a remessa física do produto diretamente ao cliente final, por conta e ordem da BIC, sem trânsito físico pelas Ilhas Cayman ou pelo Uruguai, é irrelevante para a caracterização de eventual simulação, por se tratar de operação triangular, e que essa dinâmica de negócio também justifica o fato de os conhecimentos de transporte marítimo (bill of lading) apresentarem como remetente (“shipper”) a Recorrente e não a BIC, ademais a assinatura de documentos por funcionários da BAL, com procuração, em nome da BIC, não invalida os atos praticados, tampouco significa que eles sejam simulados, sendo a outorga de procurações uma prática comum de mercado;
- p) Que a Recorrente procurou exemplificar em toda a sua defesa, é que o compartilhamento de recursos humanos constitui prática comum no mercado, sobretudo, no âmbito de grupos empresariais, ainda que não fosse o caso de um contrato de *cost sharing*.

É o relatório do essencial.

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

Voto.

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Conforme acima relatado, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, em grande parte constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*. No mais, o Recurso em grande parte reafirma e busca reforçar seu argumento defensivo, alegando em parte suposta inovação de fundamentos pela DRJ, o que desde já ressalto que não ocorreu.

Entretanto, antes de adentrar na análise das matérias preliminares ou no mérito recursal, entendo necessário apreciar pedidos relacionados diretamente à Infração 02 relativa a Compensação indevida de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano calendário de 2014 por insuficiência de saldo a compensar.

Nesta infração estamos falando de crédito tributário de imposto exigido no montante aproximado de R\$ 180 milhões, acrescidos de multa de ofício de 75%.

No que se refere a esta infração os argumentos levantados pela Recorrente repetem a impugnação e se resumem a:

4. Da compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL

No item 4.2. do TVF, a fiscalização fundamentou a glosa da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, realizada no ano-calendário 2014, em razão da suposta insuficiência dos saldos acumulados pela Recorrente. Confira-se o excerto abaixo (fl. 99):

“De acordo com os Livros e-Lalur e e-LACS, bloco M010 – Identificação da conta na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.xlsx (fl. 11381, em 31/12/2013 a contribuinte possuía um saldo de Prejuízo Fiscal a compensar de R\$ 790.638.160,41, e um saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL a compensar de R\$ 792.314.775,44.

De outro lado, pelos controles da RFB, conforme Sistema e-SAPLI (fls. 11388 a 11389], os saldos a compensar do Prejuízo Fiscal do IRPJ e da Base de Cálculo Negativa da CSLL eram nulos, ou seja, não havia mais saldo disponível para compensação a partir do AC 2014. Tais divergências advêm de glosas realizadas em Procedimentos Fiscais anteriores, como nos PAF 2010, PAF 2013, PAF 2015 e PAF 2018, os quais estão em fase de julgamento administrativo. Para fins dos lançamentos de ofício aqui constituídos, devemos utilizar os saldos constantes dos controles da RFB, portanto, zerados.

No ano-calendário de 2014, a fiscalizada, entendendo dispor de saldos de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL, realizou compensações no valor de R\$ 179.003.686,15, conforme informação constante da ECF, Registos M300 e M350 (fl. 11381). Como não havia mais nenhum saldo de PF e BCN disponível, a

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

CONTRIBUINTE incorreu em compensação indevida neste período, tanto na apuração do IRPJ como da CSLL, no valor integral compensado, de R\$ 179.003.686,15.

Dessa forma, estamos efetuando lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL por compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, nos termos dos arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510, do RIR/99.

Como se vê, a infração em questão decorre de autuações lavradas em face da Recorrente, nas quais houve o consumo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL, que foram utilizados para as compensações efetuadas no ano-calendário 2014.

Em razão das exigências lançadas nos processos n. 13971.005344/2010-50 (anos-calendário 2005, 2006 e 2007), n. 13971.724030/2013-01 (anos-calendário 2008 e 2009), n. 13971.723958/2015-21, n. 13971.723959/2015-76 (anos-calendário 2010, 2011 e 2012) e n. 13971.724459/2018-02, os saldos apontados pela Recorrente no e-Lalur e no e-Lacs eram diferentes dos correspondentes saldos constantes do e-Sapli, controle da RFB.

Ocorre que as glosas efetuadas naqueles processos não são definitivas, eis que não houve o desfecho definitivo de nenhum deles. Além disso, é imperioso ressaltar que as decisões de 1ª instância proferidas naqueles processos cancelaram substancial parte das infrações apuradas. Apesar disso, também essas decisões não são definitivas, sendo passíveis de revisão por recurso de ofício.

É sabido que a constituição definitiva do crédito tributário só ocorre ao final do processo administrativo. Como leciona Sacha Calmon:

“A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo. Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração.”

É exatamente por isso que o prazo prescricional, cujo marco inicial é “*data da (...) constituição definitiva*” do crédito tributário, nos termos do art. 174 do CTN, somente passa a correr após o encerramento da discussão na esfera administrativa.

Para além disso, as decisões proferidas nos demais processos têm potencial para impactar a decisão de mérito do presente caso, razão pela qual não pode haver qualquer cobrança nos presentes autos antes da conclusão dos referidos processos.

Somente após a definição das glosas em questão naqueles outros casos é que será possível aferir com precisão quais são os montantes de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL passíveis de compensação nos períodos autuados no presente caso.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer-se a suspensão deste processo até o julgamento definitivo das prejudiciais, prevenindo-se a possibilidade de decisões conflitantes.

O referido pedido se justifica pela relação de conexão, por prejudicialidade externa, entre a glosa dos prejuízos fiscais e bases de cálculo de CSLL que compõem o objeto deste processo (questão prejudicada), e as relações jurídicas discutidas naqueles processos (questões prejudiciais externas).

Nessa linha, cabe também ressaltar a inadequação do entendimento exarado pelas autoridades julgadoras, no v. acórdão recorrido, ao indeferirem o pedido de sobrestamento sob a alegação de “*falta de previsão legal*”.

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

Conforme exposto já em sede de impugnação, nos termos do art. 55 do novo Código de Processo Civil¹⁴, “reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir.” No presente caso, a identidade está presente no que diz respeito à causa de pedir.

De fato, em razão das exigências constituídas nos processos administrativos mencionados acima, ainda pendentes de solução definitiva, foram glosados os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL utilizadas para compensação dos tributos devidos no ano-calendário 2014.

Assim, considerando que os processos administrativos em questão se encontram em fase processuais distintas, é evidente a necessidade da determinação da suspensão deste processo, para que se aguarde a decisão final das infrações que podem impactar os saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL discutidos nestes autos. É o que determina o art. 313, inciso V, alínea ‘a’, do novo CPC.

E nem se alegue que os processos administrativos não se encontram no escopo do novo CPC, visto tal previsão ser expressa em seu art. 15, que determina a aplicação subsidiária e supletiva de suas normas aos processos em questão.

Sendo assim, ainda que se assuma a “falta de previsão legal” levantada pelo v. acórdão ora recorrido, tal vácuo legislativo seria preenchido pela incidência supletiva das normas gerais que regem o processo judicial brasileiro, no caso específico, dos arts. 55 e 313, inciso V, alínea “a” do CPC.

Tal entendimento foi, inclusive, encampado pela recente Solução de Consulta Interna COSIT n. 8, de 6.11.2019, que reconheceu a possibilidade de aplicação da lei processual civil para a determinação do julgamento conjunto ou da suspensão de processos administrativos, na hipótese de vínculo por prejudicialidade externa.

E, nestes termos, não se pode olvidar que os pronunciamentos realizados pela COSIT, no âmbito de Soluções de Consulta, são vinculantes no âmbito da RFB, respaldando o sujeito passivo que as aplicar, nos termos do art. 9, da Instrução Normativa RFB n. 1396, de 16.9.2013.

De toda forma, vale destacar que, em sintonia com o princípio da economia processual, tal entendimento também foi positivado no âmbito administrativo, por meio do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), baixado pela Portaria MF n. 343, de 9.6.2015, que, em seu art. 6º, parágrafo 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), prevê a possibilidade da reunião e julgamento em conjunto de processos vinculados por conexão ou decorrência.

Do exposto, postula a Recorrente pelo acolhimento deste pedido, de modo a que seja determinada a suspensão do presente processo até o julgamento definitivo das questões prejudiciais nos processos conexos, nos termos do art. 313, inciso V, alínea ‘a’, do CPC e da Solução de Consulta Interna COSIT n. 8.

Pois bem, neste particular entendo que a Recorrente tem razão quanto ao seu pedido subsidiário.

Como relatado, a infração 02 trata de lançamento de crédito tributário que a fiscalização entendeu como indevidamente compensado com prejuízos fiscais que seriam nulos em razão de outros lançamentos. Estamos falando de um crédito aproximado de R\$ 180 milhões a ser acrescido com multa de 75%.

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

A autoridade fiscal entendeu que não havia mais saldo disponível para compensação a partir do AC 2014. Isto decorre diretamente de glosas realizadas em Procedimentos Fiscais anteriores, como nos PAF 2010, PAF 2013, PAF 2015 e PAF 2018, os quais estão em fase de julgamento administrativo.

Assim, a infração em questão decorre de autuações lavradas em face da Recorrente, nas quais houve o consumo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL, que foram utilizados para as compensações efetuadas no ano-calendário 2014. Isto decorrente das exigências lançadas nos processos n. 13971.005344/2010-50 (anos-calendário 2005, 2006 e 2007), n. 13971.724030/2013-01 (anos-calendário 2008 e 2009), n. 13971.723958/2015-21, n. 13971.723959/2015-76 (anos-calendário 2010, 2011 e 2012) e n. 13971.724459/2018-02.

O art. 47 do novo RICARF estabelece o conceito de processos vinculados, e assim dispõe no seu inc. II do §1º e o §5º, sem grifos no original:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Entendo ser exatamente este o caso.

Verifica-se, portanto, que a decorrência pode acontecer em duas hipóteses: (i) a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou (ii) de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal.

Como se verifica do próprio TVF, o fundamento pro lançamento da Infração 02 remete, exatamente, às glosas dos prejuízos fiscais realizadas em outros processos administrativos fiscais, assim, entendo restar enquadrado na primeira hipótese de decorrência.

Fl. 17 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.728355/2019-42

Por sua vez, também não podemos deixar de considerar que, o lançamento também decorreu de atos do sujeito passivo que acarretaram na compensação de prejuízos fiscais, que possui natureza jurídica de benefício fiscal, conforme decidiu o STF no Recurso Extraordinário de n. 591.340 (com repercussão geral). Assim, também entendo restar caracterizada a segunda hipótese de decorrência.

Não bastasse isso, a Recorrente invocou, de forma acertada, a Solução de Consulta Interna da COSIT n. 8 de 2019 que assim dispõe na sua ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PROCESSOS CONEXOS. PREJUDICIALIDADE. RITOS. REUNIÃO DE PROCESSOS. SUSPENSÃO DE PROCESSOS. Em prol da eficiência do contencioso administrativo, podem as autoridades julgadoras se valer da legislação processual civil — ainda que não lhes seja impositiva — para promover a reunião de processos para julgamento conjunto, se sob o mesmo rito processual e conexos, ou suspenderem o seu andamento, por prazo razoável, para as situações de ritos distintos e prejudicialidade externa. Dispositivos Legais: arts. 54 a 63 e 313 Lei nº13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil.

Em que pese entenda que as Soluções COSIT não possuem caráter vinculante a este Conselho, ela possui perante a própria Receita Federal, e formaliza entendimento do órgão sobre determinada matéria.

Entretanto, antes de determinar o sobrestamento do presente processo, entendo prudente a conversão do mesmo em diligência para que a unidade de origem informe a condição atual de cada um dos processos que acarretaram nas glosas de prejuízo e que ocasionaram no lançamento da Infração 02.

Isto porque, em razão das limitações de acesso e consulta de processos a que nós conselheiros estamos sujeitos, não é possível este Relator aferir, de forma segura, se seria caso de distribuição do presente processo a outro relator, se seria caso de vinculação dos demais processos com o presente processo, ou se seria o caso de sobrestamento para aguardar a decisão definitiva nos demais. Até mesmo para se aferir a duração razoável de tal medida de sobrestamento, buscando garantir a eficiência do processo administrativo.

Tal medida aparenta ser razoável na medida em que também não seria justo impor ao Recorrente o recolhimento do tributo acrescido de multa de 75% e, posteriormente, parte do prejuízo ser reconstituído.

A título de exemplo, o Processo administrativo n. 13971.723958/2015-21 foi julgado por esta mesma TO por relatoria do Cons. André Luis Ulrich Pinto, e teve julgamento parcialmente favorável, o que poderia ter o condão de reconstituir parte do prejuízo fiscal original.

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-001.018 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728355/2019-42

Ademais, levando-se em consideração que o PAF n. 13971.724459/2018-02 foi distribuído a este mesmo relator, entendo que a medida se justifica uma vez que ao menos 3 dos aparentes 05 processos citados, já foram ou estariam sendo julgados por esta TO.

Assim é que, oriento o meu voto no sentido de converter o presente processo em diligência para que a unidade de origem:

- a) Informe a situação processual das exigências lançadas nos processos n. 13971.005344/2010-50 (anos-calendário 2005, 2006 e 2007), n. 13971.724030/2013-01 (anos-calendário 2008 e 2009), n. 13971.723958/2015-21, n. 13971.723959/2015-76 (anos-calendário 2010, 2011 e 2012) e n. 13971.724459/2018-02, e eventuais outros processos que tenham consumido o prejuízo fiscal que acarretou no lançamento do imposto que foi compensado no AC 2014;
- b) Verifique se já existe decisão de mérito definitiva favorável que tenha o condão de reconstituir, no todo ou em parte, o prejuízo fiscal utilizado pelo recorrente no AC 2014;
- c) Elabore relatório conclusivo;
- d) Intime o contribuinte para dele se manifestar no prazo de 30 dias;
- e) Após, com ou sem manifestação, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva