



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.728355/2019-42
ACÓRDÃO	1401-007.371 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BUNGE ALIMENTOS S/A E FAZENDA NACIONAL FAZENDA NACIONAL E BUNGE ALIMENTOS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2014, 2015, 2016

SOBRESTAMENTO. INAPLICABILIDADE DO §5º DO ART 47 DO RICARF AO CASO CONCRETO.

Em que pese a aparente decorrência, com o resultado da diligência foi possível verificar que os referidos todos os processos administrativos já tiveram julgamento realizado por uma Turma Ordinária do CARF. O referido dispositivo do RICARF determina o sobrestamento até que seja proferida decisão da mesma instância, o que já ocorreu, estando parte dos processos já submetidos à instância da CSRF e, os demais processos não seriam suficientes para reconstituir o prejuízo fiscal da Recorrente para fazer face ao débito exigível do AC 2013.

Assim, nos termos do que preconiza a própria Solução de Consulta Interna da COSIT n. 8 de 2019, não há razoabilidade no sobrestamento face a situação fática e a ausência de efetivo benefício ao Recorrente, pelo menos em relação ao presente processo.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PF E BN.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta.

OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INEXISTÊNCIA. INTERMEDIÇÃO ARTIFICIAL.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado. Não há racionalidade logística ou econômica nas operações realizadas com a pessoa jurídica vinculada, a não ser a de retirar parte da receita auferida por pessoa jurídica nacional para estrangeira situada em país de tributação mais benéfica.

RECEITA EXPORTAÇÕES. INTERMEDIÇÃO INEXISTENTE. SIMULAÇÃO.

A exportação simulada 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 absoluta 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.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS. OCORRÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

A multa de ofício qualificada incide quando estiver delimitada a conduta dolosa de simulação, fraude ou conluio. Não se tratou de planejamento tributário, mas sim de verdadeiro planejamento sonegatório que escoou milhões de receitas ocorridas no Brasil para uma aparente realização no exterior, através de operações que de fato não ocorreram.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como

origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR. ATO ILÍCITO. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO

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

JUROS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA.

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

ÁGIO DECORRENTE DA INCORPORAÇÃO DA BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA. ÁGIO PARCIALMENTE FORMADO INTRAGRUPO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DO ÁGIO PARA A INCORPORADA. ÁGIO DE SI MESMA. INDEDUTIBILIDADE.

Na espécie, o grupo econômico formou parte do ágio internamente, em operação entre duas pessoas jurídicas com controle comum. Ademais, o ágio foi deslocado com o uso de empresa veículo para ser amortizado diretamente na investida, sem a necessária confusão patrimonial com o verdadeiro investidor, caracterizando a amortização de “ágio sobre si mesma”.

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2014, 2015, 2016

MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO.

As multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, no tocante ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, (i) não acolher as preliminares de nulidade, (ii) rejeitar o pedido de sobrestamento, (iii) afastar as arguições de decadência e negar provimento (iv) às alegações a respeito da glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, (v) omissão de receitas

decorrentes de operações de exportação, (vi) falta de adição ao Lucro Real dos lucros auferidos por controlada sediada no exterior que foram compensados com prejuízos não comprovados de exercícios anteriores e (vii) juros sobre a multa de ofício; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à glosa de despesas com o ágio BPAR. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (relator), Gustavo de Oliveira Machado e Andressa Paula Senna Lisias que lhe davam provimento no ponto; por maioria de votos, negar provimento ao recurso relativamente à multa isolada sobre estimativas pagas a menor; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lisias que lhe davam provimento. Em relação ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento para (i) restabelecer a multa qualificada em relação à infração de omissão de receitas. decorrentes de operações de exportação, no patamar de 100%, e, também, (ii) restabelecer a responsabilização solidária dos Srs. RAUL ALFREDO PADILLA e JULIO JAVIER GARROS relativamente à mesma infração. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Sala de Sessões, em 28 de janeiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado). Ausente a conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, substituída pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

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.

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:

- ✓ **Infração 01 - Dedução indevida na apuração do Lucro Real de despesas com amortização de ágio nos anos-calendários 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;

- ✓ 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;
- ✓ 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 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ **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;**
- ✓ **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”;
- ✓ 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;

- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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.
- ✓ **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;**

- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ 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
- ✓ **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;**
- ✓ 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”
- ✓ 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.
- ✓ 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.

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. INTERMEDIACÃO 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.

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 (em um 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 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 conforme 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 nº 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 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 contêm 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 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 nº 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 omissão de receitas, afastam a infração em tese a 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:

- i. 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;
- ii. 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;
- iii. 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;

- iv. 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 encontro, via incorporação, fusão ou cisão, do patrimônio da “real adquirente” com o patrimônio da sociedade cujas ações foram adquiridas com ágio;
- v. 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;
- vi. 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);
- vii. Que o entendimento defendido por r. decisão, ao pretender respaldar a atuação 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);
- viii. 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*;
- ix. 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;
- x. 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;
 - xi. 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 calçou em premissas equivocada e incompatíveis com as particularidades do modelo de negócio das tradings de commodities agrícolas;
 - xii. 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;
 - xiii. 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;
 - xiv. Que o v. acórdão recorrido sequer menciona qual seria a norma jurídica cogente defraudada pelo suposto negócio jurídico simulado;
 - xv. 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;
 - xvi. 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*.

Na sessão de julgamento realizada em 09/04/2024, esta Câmara resolveu converter os autos em diligência à Unidade de Origem, por meio da Resolução n.º 1401-001.018 (fls. 13.266/13.283), para que ela informasse 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, bem como para verificar 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, para ao final elaborar relatório conclusivo.

Em atendimento ao solicitado, a Unidade de Origem elaborou Relatório de Diligência (fls. 13.286/13.295), em que aduz, de forma preliminar, que eventuais valores de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que ressurjam em virtude de exonerações de crédito tributário de cada um dos processos analisados devem ser utilizados, em regra, nos exercícios imediatamente subsequentes, não cabendo “pular” alguns destes exercícios, e que para o caso em concreto, somente com as decisões definitivas dos 05 processos mencionados no despacho de diligência, e as sucessivas liquidações, é que se poderá ter a dimensão dos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que poderiam ser nele utilizados.

Após, externou não haver decisão definitiva com relação a nenhum dos processos, bem como fez um apanhado da situação processual de cada um dos lançamentos, que podem ser sintetizadas da forma que segue:

PAF	Decisão - Impugnação	Decisão - Recurso de Ofício	Decisão - Recurso Voluntário	Situação
2010-50	Procedente em parte	Não provido	Provido em parte	Interposto Recurso Especial pela PGFN
2013-01	Procedente em parte	Não há	Não há	Convertido em diligência
2015-21	Procedente em parte	Não provido	Provido em parte	Interposto Recurso Especial pela PGFN
2015-76	Procedente em parte	Não provido	Provido em parte	Opostos Embargos pela PGFN
2018-02	Procedente em parte	Não há	Não há	Convertido em diligência

Tendo sido intimado do resultado das diligências, o sujeito passivo apresentou manifestação (fls. 13.302/13.304), em que salienta que em todos os processos fiscais houve decisões que cancelaram em parte as autuações, o que atesta a grande probabilidade de que os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL provavelmente serão reestabelecidos.

Ademais, concordou com as conclusões da Fiscalização, no sentido de que somente após proferidas as decisões definitivas nos demais processos, é que se pode aferir com precisão os montantes passíveis de compensação no presente caso, de modo que se faz necessário sobrestar os presentes autos, para aguardar o encerramento definitivo da discussão travada nos referidos processos administrativos.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

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

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Inicialmente passo à análise do Recurso Voluntário.

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*.

Mas antes de prosseguir na análise das preliminares e do mérito, entendo necessário apreciar o pedido de sobrestamento realizado:

1. Preliminar de Sobrestamento - Da Compensação indevida de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano calendário de 2014 por insuficiência de saldo a compensar – Pedido de sobrestamento em razão da de decorrência relativa aos 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 e n. 13971.723959/2015-76 (anos-calendário 2010, 2011 e 2012)

Na referida resolução essa foi a conclusão a que esta TO chegou:

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 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*”.

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%.

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 para o 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.

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.

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:

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;

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;

Elabore relatório conclusivo;

Intime o contribuinte para dele se manifestar no prazo de 30 dias;

Após, com ou sem manifestação, retornem os autos para julgamento.

Veja que, em sede de resolução em diligência, já me manifestei por entender que a Infração 02 objeto do presente lançamento enquadrava-se, claramente no caso de decorrência.

Isto porque, como se verifica do próprio TVF, o fundamento para o 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.

Desta feita, esta TO de forma prudente converteu o presente processo em diligência para fins de verificar a possibilidade de se operacionalizar o previsto no §5º do art. 47 do RICARF:

§ 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.

Pois bem, inicialmente cumpre ressaltar a dificuldade que se teria ao determinar qual seria o processo principal, se o presente processo ou um dos outros 04 processos que, em que pese não definitivamente julgados, acarretaram na glosa do prejuízo fiscal da Recorrente.

Entretanto, o fato é que, como resultado da diligência foi possível verificar que os referidos processos administrativos já tiveram julgamento realizado por uma Turma Ordinária do CARF, sendo que: 02 deles estão pendentes de análise de Recurso Especial da PGFN; 01 deles pendente de julgamento de Embargos de Declaração, com juízo preventivo; e 01 deles convertido em diligência.

Neste panorama, entendo ser desnecessária a realização de sobrestamento na medida em que o referido dispositivo do RICARF determina o sobrestamento até que seja proferida decisão da mesma instância, o que já ocorreu, estando parte dos processos já

submetidos à instância da CSRF e, os demais processos não seriam suficientes, por si só, para reconstituir o prejuízo fiscal da Recorrente para fazer face ao débito exigível do AC 2014.

Isto porque, eventuais sobras de prejuízos fiscais relativos aos demais lançamentos deveriam ser, inicialmente, aproveitados em relação aos débitos relativos aos anos-calendários de 2005 a 2013, o que esgotaria o saldo de prejuízo fiscal.

Assim, nos termos do que preconiza a própria Solução de Consulta Interna da COSIT n. 8 de 2019, que busca dar eficiência ao contencioso administrativo, prevendo o sobrestamento, quando possível, por prazo razoável, o fato é que não há razoabilidade no sobrestamento face a situação fática e a ausência de efetivo benefício ao Recorrente, pelo menos em relação ao presente processo.

Um sobrestamento, neste momento, seria apenas prolongar de maneira irrazoável o deslinde do feito, e o resultado dos demais processos que estão em mesma instância de julgamento, não são hábeis a aproveitar o presente processo.

Assim, face o exposto, indefiro o pedido de sobrestamento formulado.

2. Infração 01 - Dedução indevida na apuração do Lucro Real de despesas com amortização de ágio nos anos-calendários de 2014 e 2015 (ágio BPAR)

2.1. Preliminar de Decadência

Nesse ponto também entendo que a DRJ enfrentou bem a questão:

26. A Interessada, antes de adentrar no mérito, trouxe a alegação prejudicial de decadência, o que é improcedente. A contribuinte equivoca-se ao considerar que haveria uma decadência de cinco anos para avaliar determinada operação, pois esta situação de fato não foi o fato jurídico tributário direto (fato gerador) dos tributos lançados (IRPJ e CSLL).

26.1. As operações que ensejaram a criação do ágio discutido não têm impacto fiscal imediato, uma vez que se referem a determinado negócio jurídico. Mesmo que seja considerado simulado ou com algum vício que o torne nulo ou anulável no âmbito civil, o negócio é, neste primeiro momento, fiscalmente neutro. Tal negócio jurídico apenas gera interesse fiscal na medida em que impacta uma segunda situação de fato, que é o fato jurídico tributário.

26.2. Considerando-se que a contribuinte se encontra no regime de lucro real, cabe avaliar o efetivo lucro líquido por ela obtido no respectivo ano-calendário, o que enseja a análise de suas receitas e despesas. E foi isso que aconteceu neste caso: a contribuinte continuou amortizando como despesa o ágio decorrente do

negócio jurídico pretérito (situação fática indireta) com efeito na situação fática direta para caracterização do fato jurídico tributário: auferir renda nos anos 2014 a 2016. É este o fato gerador a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN. Neste sentido, vide o disposto na Súmula CARF nº 116, vinculante: “Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança”. Improcedente a alegação de decadência.

É importante frisar que a decadência em matéria tributária diz respeito à perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, mediante o ato administrativo do lançamento, pelo transcurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do que dispõe o inciso I, do art. 173, do CTN.

Assim, a decadência impede o fisco tão somente de constituir o crédito tributário após o transcurso do prazo decadencial, que no caso do lançamento por homologação tem início na data da ocorrência do fato gerador do tributo, e não do exame de fatos ocorridos anteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que tragam repercussões para o cálculo do montante devido, como no caso presente.

Desta feita, não acolho a alegação preliminar de decadência.

2.2. Mérito - Das despesas com amortização de ágio nos anos-calendários de 2014 e 2015 (ágio BPAR)

Esta operação de ágio já foi analisada por esta TO em pelo menos três oportunidades.

No processo 13971.005344/2010-50 que resultou no Acórdão n. 1401-003.731 de Relatoria da ex-conselheira Letícia Domingues Costa Braga, em relação a essa matéria orientou seu voto por dar provimento ao Recurso, no entanto restou vencida. Na oportunidade também orientei meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso.

No processo 13971.723958/2015-21 que resultou no Acórdão n. 1401-006.291 de Relatoria do Conselheiro André Luis Ulrich Pinto. Na oportunidade, em relação a esta operação o Relator afastou o argumento relativo à precariedade do laudo, mas negou provimento ao Recurso Voluntário por entender caracterizada a “empresa veículo”. Na oportunidade também dele divergi no sentido de dar provimento ao Recurso em relação a esta operação.

E mais recentemente, no processo 13971.724459/2018-02 de minha relatoria, analisamos a mesma operação societária, mas na destinação final de outra parcela cindida.

Pois bem, mantendo a coerência com as posições por mim manifestadas, e não tendo mudado de opinião sobre o caso, também entendo que deva ser dado provimento ao recurso neste ponto.

Por oportuno, cumpre reproduzir os fundamentos do voto vencido no Acórdão n. 1401-003.731 com o qual concordei:

II - Ágio da Bunge Participações Ltda.

Fechamento de capital da Bunge Alimentos S/A – incorporação da Bunge Alimentos Participações Ltda.

Em 2004 a Bunge Brasil S/A, que controlava a Bunge Alimentos S/A e a Bunge Fertilizantes S/A, entendeu ser conveniente fechar o capital da empresa que se encontrava pulverizado no mercado. A OPA foi feita através da Bunge Participações Ltda.

Por bem relatar os fatos, transcrevo abaixo as considerações do Ilustre Relator da DRJ que reproduz passagem do TVF e da impugnação:

3,2Amortização de Ágio da incorporação de BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA.

A contabilidade de 2006 da BUNGE ALIMENTOS evidencia nova amortização de ágio, desta feita da BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 07.712.535/0001-34. Para esclarecer esta nova operação, solicitamos, através do Termo de Intimação Fiscal nº 005, DOCUMENTO 27, itens 9 a 11:

"9. Justificar as despesas com amortização de ágio das contas contábeis 0300191208312 - BUNGE AL PARTIC (BIL - BIC) e 0300191208311 - BUNGE AL PARTIC (BRASIL-OPA), juntando a documentação comprobatória da constituição do ágio, seu fundamento econômico e os livros diário e razão da empresa incorporada.

10.Apresentar o Livro de Atas das Assembleias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da empresa BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 07.712.535/0001-34.

11.Justificar a criação (novembro de 2005) e incorporação (fevereiro de 2006) da empresa BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 07.712.535/0001-34 em menos de quatro meses." Na sua resposta, DOCUMENTO 31, a BUNGE ALIMENTOS elencou uma série de metas perseguidas com o processo de simplificação de sua organização societária, tendo obtido "benefício secundário fiscal de amortização de ágios devidamente constituídos e fundamentados conforme previsão legal".

Para comprovar, juntou 12 anexos, DOC 9/1 a DOC 9/12.

Os documentos apresentados evidenciam os fatos envolvidos na incorporação da BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., que serão divididos em três etapas.

A primeira etapa aconteceu em 2005 com quatro incorporações consecutivas, seguidas de cisão parcial, todas acontecidas no dia 31 de outubro, com as empresas que funcionavam exatamente no mesmo endereço: Av. Maria Coelho de Aguiar, 215 - Santo Amaro/SP - Bloco D, 5º. andar. E, excetuando a BUNGE BRASIL e a BUNGE FERTILIZANTES, eram representadas pela mesma administradora: Hildegard Gutz Horta, CPF 761.642.258-68, que também representava a BUNGE LTD., BUNGE BIC HOLDINGS BV, BUNGE BRASIL HOLDINGS BV, a BUNGE COOPERATIEF UA, inclusive a BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES originada da cisão parcial da BUNGE FERTILIZANTES.

As incorporações:

1. Da BUNGE INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 07.052.334/0001-58 pela BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA, CNPJ 67.866.863/0001-17; 2. Da BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA, CNPJ 67.866.863/0001-17, pela BUNGE BRASIL S/A, CNPJ 61.074.092/0001-49; 3. Da BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 06.282.557/0001-49 pela BUNGE BRASIL S/A, CNPJ 61.074.092/0001-49; 4. Da BUNGE BRASIL S/A, CNPJ 61.074.092/0001-49 pela BUNGE FERTILIZANTES S/A, CNPJ 61.082.822/0001-53; E a cisão parcial da BUNGE FERTILIZANTES S/A, CNPJ 61.082.822/0001-53, resultando na BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 07.712.535/0001-34. Todas empresas do mesmo grupo econômico, controlado por BUNGE LTD.

Houve o milagre da multiplicação dos ágios. Com base no mesmo laudo de avaliação econômica da BUNGE BRASIL S/A (DOC 9/2 em DOCUMENTO 31) foram gerados os ágios na aquisição da BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA pela BUNGE INVESTIMENTOS LTDA. e na aquisição de 124.345.274 ações da BUNGE BRASIL S/A pela BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA. Isso só seria possível se as empresas fizessem parte do mesmo grupo econômico e estivessem sob o mesmo controle.

A INCORPORAÇÃO DA BUNGE INVESTIMENTOS LTDA.

A Bunge Investimentos Ltda. foi criada em 30/09/2004 e incorporada em 31/10/2005.

A primeira desta série de incorporações foi precedida por um aumento de capital da BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA, CNPJ 67.866.863/0001-17, através de aproveitamento de créditos em conta corrente, conforme 25ª ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL DA BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA, DOC 9/6 em DOCUMENTO 31, ocorrida em 03/12/2004.

Em 06/12/2004, três dias depois do aumento de capital, nova alteração no contrato social da BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA registra a cessão das cotas da sua controladora, BUNGE BIC HOLDINGS BV, para BUNGE INVESTIMENTO LTDA, CNPJ 07.052.334/0001-58, em troca de uma nota

promissória de US\$ 332,617,465.00 da BUNGE INVESTIMENTO LTDA.. Esta transação teria gerado ágio de R\$400.439.243,50 na contabilidade da BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA., DOC 9/4 em DOCUMENTO 31, cujo fundamento seria a participação de 18,06% que a BUNGE INVESTIMENTOS detinha na BUNGE BRASIL. Que, por sua vez, decorria de sua participação na BUNGE ALIMENTOS e na BUNGE FERTILIZANTES, conforme laudo DOC 9/2 de DOCUMENTO 31.

A INCORPORAÇÃO DA BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA.

Segundo resposta da fiscalizada, DOC 9/1 de DOCUMENTO 31, R\$ 61.666.394,00 corresponderiam ao ágio originado da aquisição do investimento Cevai Alimentos S/A. Ratifica a informação em DOCUMENTO 43, item nº 9, acrescentando que a aquisição ocorreu em 1997.

Interessante notar que as ações da Cevai Alimentos S/A foram substituídas pelas da Bunge Brasil S/A quando do fechamento do seu capital (primeira etapa do relato da infração anterior - item 3.1).

Com a extinção do investimento, o ágio não poderia, em tese, remanescer na contabilidade da investidora.

O restante do ágio aproveitado pela BUNGE BRASIL S/A nesta incorporação seria oriundo da incorporação da BUNGE INVESTIMENTOS LTDA. pela BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA..

A INCORPORAÇÃO DA BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA.

A compra de 124.345.274 ações da Bunge Brasil S/A pela Bunge Participações Ltda. teria gerado o ágio de R\$389.373.463,92.

Ressalto que a empresa BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA. foi criada em 14/05/2004, com capital social de R\$ 10.000,00. Adquiriu as ações da Bunge Brasil no valor de R\$ 820.863.072,59 em agosto de 2004, mesmo sem qualquer receita registrada em sua DIPJ naquele ano. Declarou não possuir empregados em 2004 e 2005. E foi extinta em 31/10/2005 ao ser incorporada.

A INCORPORAÇÃO DA BUNGE BRASIL S/A.

Após ter incorporado as BUNGE PARTICIPAÇÕES LTDA. e BUNGE INVESTIMENTO E CONSULTORIA LTDA., a BUNGE BRASIL foi incorporada pela BUNGE FERTILIZANTES, trazendo consigo a carga de ágios gerada nas operações anteriores.

A CISÃO PARCIAL DA BUNGE FERTILIZANTES S/A EM BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA.

Por uma conveniência tributária, a cisão da BUNGE FERTILIZANTES serviu para segregar o ágio das operações anteriores originados da avaliação da BUNGE ALIMENTOS na BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA. que passou a deter a

totalidade do capital da BUNGE ALIMENTOS, mais parte dos ágios descrita no DOC 9/1 em DOCUMENTO 31, como:

"171.324.324,12 Origem: parte do ágio decorrente da operação de compra das ações da empresa Bunge Brasil S/A pela Bunge Participações Ltda.

176.193.267,14 Origem: parte do ágio decorrente da operação de compra do investimento pela Bunge Investimentos e Consultoria Ltda.

61.666.394,00 Origem: totalidade do ágio incorporado da empresa Bunge Investimentos e Consultoria Ltda.

409.183.985,26 TOTAL DO ÁGIO DECORRENTE DA CISÃO DA BUNGE FERTILIZANTES, O QUAL FOI VERTIDO PARA A BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA. (conforme pag.3 do Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido contábil da parcela cindida em 31/10/05 da Bunge Fertilizantes) ".

Do citado laudo, DOC 9/7 de DOCUMENTO 31, o valor correspondente à totalidade do ágio (409.183.985,26) está escriturado no Ativo Permanente - Diferido.

O que aconteceu neste planejamento tributário foi uma reprise do relatado no item anterior (item 3.1), quando da incorporação da BUNGE II DE PARTICIPAÇÕES S/A engordada pelo "ágio" de "aquisição" (ou transferência de titularidade, para ser mais específico) anterior, tudo dentro do mesmo grupo econômico controlado pela BUNGE LTD.. Agora, com algumas peculiaridades: a incorporada foi a BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA., resultada de cisão parcial e carregada por "ágios" de um maior número de incorporações anteriores. Mas tudo dentro do mesmo grupo econômico controlado pela BUNGE LTD.

Logo, todas as considerações tecidas para o item 3.1 são transpostas para cá, mutatis mutandis.

Na incorporação da BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES pela BUNGE ALIMENTOS não houve aquisição de participação societária, posto que as próprias quotas do capital não são participações societárias (nenhuma empresa participa de si mesma) e o valor contabilizado pela BUNGE ALIMENTOS em conta de ativo diferido, a título de ágio, não se enquadra no conceito de ágio: não era despesa paga nem incorrida, pois a contrapartida do lançamento foi em conta de reserva (patrimônio líquido). Se fosse despesa, o lançamento teria se originado de um pagamento ou de um valor a pagar. Não sendo despesa, por questões óbvias, não poderia ter influenciado a apuração do resultado, por também não preencher o requisito de despesa necessária. Resta que tal despesa com a amortização do ágio em questão é não dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL; Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e,

consequentemente, o ágio delas decorrentes não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/99.

Assim, efetuamos a adição do valor amortizado de ágio, constituído nessas condições, pela sua não oposição contra o Fisco, principalmente porque reduziu o resultado da própria sociedade em relação à qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

Na impugnação apresentada (fls.1.754 a 1.756, Vol.IX), as alegações, em resumo:

- II - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS NA INCORPORAÇÃO DA BUNGE ALIMENTOS PARTICIPAÇÕES LTDA. (Item 3.2 do TVF)

- Inicialmente, a impugnante pede que todos os fundamentos jurídicos apresentados no Item I desta impugnação sejam considerados na apreciação do Item 3.2 do TVF, seguindo na trilha desse mesmo termo, quando especificou que todas as suas considerações tecidas quanto ao Item 3.1 foram transpostas para este novo; - Os fatos, contudo, que ocorreram em 2004 (quanto ao nascimento dos ágios) e 2005 (quanto às incorporações), são radicalmente diferentes e precisam ser detalhados, pois são vários e aparentemente complexos (embora possam ser vistos de forma simplificada quando observados em função do contexto dos ágios); - Destarte, ainda que legislação aplicável seja a mesma abordada no Item 3.1 e deva receber a mesma interpretação já debatida anteriormente, sua aplicação aos fatos deste novo item requer atenção sobre as diferentes ocorrências.

- O TVF relaciona os fatos dividindo-os em partes, não havendo divergência quanto ao que ocorreu na realidade, restando, pois, somente questionamentos em torno do tratamento tributário cabível sobre eles; - Destarte, a impugnante prefere iniciar pela apresentação desses fatos sob a ótica dos motivos empresariais para os quais eles foram praticados; - Em resumo, além dos motivos já expostos à fiscalização, particularmente nos esclarecimentos prestados em 23.8.2010, para os fins desta impugnação é importante relatar que em 2004 a controladora da Bunge Brasil S.A., que controlava as duas empresas operativas (Bunge Alimentos S.A. e Bunge Fertilizantes S.A.), entendeu ser conveniente fechar o capital da mesma, que se encontrava pulverizado no mercado; - Para tanto, foi feita uma oferta pública de compra de ações através da Bunge Participações Ltda. (controlada pela Bunge BIC Holdings BV, na Holanda), criada para este fim, em cuja aquisição, realizada a valor de mercado, a adquirente apurou ágio, conforme laudo de avaliação; - Nesse mesmo ano, parte do capital da Bunge Brasil S.A. que pertencia ao grupo Bunge (cujo controle indireto era da Bunge Ltd.) através de uma pessoa jurídica que já existia no Brasil, a Bunge Investimentos e Consultoria Ltda., foi transferida para a Bunge Investimento Ltda., controlada da referida Bunge BIC Holdings BV, tendo a adquirente apurado ágio, uma vez que o valor atribuído foi pouco inferior ao da oferta pública, e equivalente ao valor do investimento estrangeiro registrado no Banco Central do Brasil; - O passo seguinte, ocorrido em 2005, teve em mira integrar os ágios nas

empresas operativas (Bunge Alimentos S.A. e Bunge Fertilizantes S.A., controladas integrais da Bunge Brasil S.A.), eis que, à toda evidência e conforme as avaliações efetivadas, era a elas que se referiam os dois ágios originados nas operações anteriores, isto é, na oferta pública de aquisição das ações da Bunge Brasil S.A., feita pela Bunge Participações Ltda., e na aquisição da Bunge Investimentos e Consultoria Ltda. pela Bunge Investimento Ltda. Isto porque, afinal, as operações anteriores tiveram por objeto ações da Bunge Brasil S.A., e as duas empresas operacionais eram suas subsidiárias integrais; - Para tanto, inicialmente foi resolvido que o caminho para isto seria concentrar na Bunge Brasil S.A. as participações dispersas pelo grupo. Assim, a Bunge Investimento e Consultoria Ltda. incorporou a Bunge Investimento Ltda. e foi incorporada pela Bunge Brasil S.A., ao mesmo tempo em que esta incorporou a Bunge Participações Ltda.; - A seguir foram tomadas providências para alocar os ágios nas empresas operativas a que se referiam, procedendo-se à:

- incorporação da Bunge Brasil S.A. pela Bunge Fertilizantes S.A., através do qual a totalidade dos ágios vieram para esta; - cisão parcial da Bunge Alimentos S.A., com versão de patrimônio para a Bunge Alimentos Participações Ltda., seguida de incorporação desta pela Bunge Alimentos S.A., através do que apenas o ágio pertinente à Bunge Fertilizantes S.A. ficou nela, e o ágio relativo à Bunge Alimentos S.A. passou para esta.

- Depois desses atos, a Bunge Alimentos S.A. passou a ser controlada diretamente pelas controladas da Bunge Ltd. no exterior, o mesmo acontecendo com a Bunge Fertilizantes S.A.; - O TVF, de modo parecido com o que fez quanto ao Item 3.1, afirmou que aqui houve o "milagre da multiplicação dos ágios", quando na verdade foram dois ágios distintos, relativos às mesmas empresas operativas, mas derivados de dois atos independentes e cada um deles referente a determinadas participações acionárias; - É de se observar, também, que o resultado final poderia ter sido alcançado por outras estruturas mais simples, em qualquer delas sem necessidade da Bunge Alimentos Participações Ltda., tais como:

- a cisão total da Bunge Brasil S.A. com versão de parcelas do seu patrimônio total diretamente para a Bunge Fertilizantes S.A. e a Bunge Alimentos S.A.; - a incorporação direta e em um único ato jurídico, pela Bunge Brasil S.A., da Bunge Participações Ltda., da Bunge Investimentos Ltda. e da Bunge Investimento e Consultoria Ltda., e no mesmo ato jurídico a cisão total da Bunge Brasil S.A. com versão de parcelas do seu patrimônio total diretamente para a Bunge Fertilizantes S.A. e a Bunge Alimentos S.A.

- Também cumpre à impugnante dizer algo sobre a aquisição da Ceval Alimentos S.A., mencionada no TVF quando alude à incorporação da Bunge Investimento e Consultoria Ltda.; - Essa aquisição foi feita em 1997 pela Bunge Investimento e Consultoria Ltda., e não tem qualquer influência no deslinde deste processo, pois nela também foi apurado ágio, mas ágio que não foi objeto das amortizações ora em discussão. Quando das operações aqui visadas, a Ceval Alimentos S.A. nem

mais existia, pois fora incorporada, e o acervo correspondente a ela simplesmente fazia parte do patrimônio da Bunge Brasil S.A.

- É neste contexto, e pelas mesmas razões apontadas no Item 3.1, que a impugnante espera que também as exigências fiscais relacionadas a este Item 3.2 sejam canceladas.

Com relação a esse ágio específico, vemos uma grande diferença com relação ao ágio anterior. Nesse caso ocorreu efetivamente uma venda da participação acionária dos minoritários através da Oferta Pública de Ações.

Há muitas modalidades de OPA previstas em lei e na regulamentação vigentes no Brasil. A OPA, nas palavras de Modesto Carvalhosa, “destina-se a conferir a todos os acionistas de determinada companhia aberta a possibilidade de alienar as ações de sua propriedade em igualdade de condições, em situações que envolvam alterações significativas na composição acionária da companhia” As modalidades de OPA obrigatórias na Lei das S/As são:

i) OPA para cancelamento de registro; ii) OPA por aumento de participação; e iii) OPA por alienação de controle.

Estamos aqui, portanto, tratando de uma OPA para cancelamento de registro, e portanto, obrigatória.

Ou seja, não foi por mera liberalidade que a operação foi realizada, tampouco houve qualquer fraude que pudesse ser arguida pelo fisco. Temos efetivamente uma operação societária que a contribuinte, por razões estratégicas, societárias, optou pelo fechamento do seu capital, ou seja, cancelamento do registro e foi compelida pela própria legislação nacional a realizar a oferta pública de ações, pagando um valor pelas ações de seus minoritários, conforme laudo. Importante ressaltar que nessa operação temos a participação efetiva e fiscalizadora da CVM.

Nos termos descritos no art. 4º da Instrução 361 da CVM, os principais princípios que devem ser observados na realização de uma OPA são:

(i) A OPA será sempre dirigida indistintamente aos titulares de ações da mesma espécie e classe daquelas que sejam objeto da OPA;

(ii) A OPA será realizada de maneira a assegurar tratamento equitativo aos destinatários, permitindo-lhes a adequada informação quanto à companhia objeto e ao ofertante, e dotá-los dos elementos necessários à tomada de uma decisão refletida e independentemente quanto à aceitação da OPA;

(iii) A OPA será lançada por preço uniforme, salvo a possibilidade de fixação de preço diverso conforme a classe e espécie de ações objeto da OPA, desde que compatível com a modalidade da OPA e se justificada a diferença pelo laudo de avaliação da companhia objeto ou por declaração expressa do ofertante, quanto às razões de sua oferta.

Assim, demonstra-se que os objetivos da OPA são de preservar a igualdade e a transparência entre os acionistas, permitindo que vendam suas ações

simultaneamente e ao mesmo tempo. Sendo certo que toda OPA obrigatória, como é o caso dos autos estarão sujeitas a registro na CVM.

Quanto à avaliação da companhia objeto, a contratação de laudo é obrigatória sempre que a OPA for formulada pela própria companhia, pelo acionista controlador ou pessoa a ele vinculado.

Ademais, o caso do autos, qual seja, de cancelamento de registro é para que a cia aberta, cujos valores mobiliários são admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários possa cancelar seu registro de cia aberta no processo denominado fechamento de capital, desde que o acionista controlador ou a sociedade que detenha o seu controle, ou mesmo a própria cia, promova uma OPA para adquirir a totalidade das ações em circulação do mercado. Tal determinação está consubstanciada no parágrafo 4º, do art. 4º da Lei 6.404/76:

§4º. O registro de companhia aberta para a negociação de ações no mercado somente poderá ser cancelado se a companhia emissora de ações, o acionista controlador ou a sociedade que a controle, direta ou indiretamente, formular oferta pública para adquirir a totalidade das ações em circulação no mercado, por preço justo, ao menos igual ao valor da avaliação da companhia, apurado com base nos critérios, adotados de forma isolada ou combinada, de patrimônio líquido contábil, de patrimônio líquido avaliado a preço de mercado, de fluxo de caixa descontado, de comparação por múltiplos, de cotação das ações no mercado de valores mobiliários, ou com base em outro critério aceito pela Comissão de Valores Mobiliários, assegurada a revisão do valor de oferta em conformidade com o disposto no art. 4º A.

Nesse sentido, foi realizada a OPA pela Bunge Alimentos e Participações Ltda., sociedade constituída pela controladora para possibilitar o cancelamento de registro das ações da Bunge Alimentos S/A. Nada mais natural que o ágio resultante dessa operação societária nos termos da Lei Societária (art. 254A da Lei 6.404/76) fosse registrado no patrimônio da sociedade legalmente definida como ofertante.

Com relação ao outro fundamento da autuação, concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda, por esse mesmo motivo,

neguei o aproveitamento do primeiro ágio, por não entender que a incorporação de ações daria esse direito à Contribuinte.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago a terceiros que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo i. relator da DRJ, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada "veículo" para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

No caso, a própria CVM, que é o órgão encarregado de fiscalizar as sociedades anônimas autorizou a realização da OPA por meio de uma holding brasileira.

Ora, ao par dos motivos apresentados pela recorrente quanto a utilização da empresa holding, ainda que esta tenha tido efêmera existência, o objetivo de aproveitar o benefício fiscal do ágio, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (arts. 385 e 386 do RIR/1999), parece-me legítimo neste caso e é parte da própria estruturação do negócio realizado, levando em conta o ordenamento societário e fiscal.

Entendo que a lei fiscal deve ser interpretada, especialmente aquelas que tratam de renúncia fiscal, em consonância com seus objetivos, mas como dito acima, sem criar factoides onde a lei não os prevê. Daí meu entendimento no sentido de afastar a sua aplicação em operações internas, realizadas entre partes dependentes, sem qualquer sacrifício patrimonial e justificativa econômica.

No entanto, não se pode buscar um sentido à lei que a afaste dos institutos que ela pretende regular ou a eles se refira.

No presente caso, a possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de um pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão

ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, a pessoa jurídica que detinha o investimento era, indubitavelmente, a empresa holding que foi a responsável pela aquisição da participação societária no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, declaradamente, de empresa situada no exterior.

Portanto, os reais detentores do investimento no Brasil, neste caso, eram as empresas do grupo BUNGE situadas no exterior, mas ao contrário do que sustenta a fiscalização, a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7ª e 8ª da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos, previstos na lei comercial, para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo espaço para interpretá-los de forma diversa.

Diante desses pressupostos, estando, atendidos os requisitos para a dedutibilidade do ágio relativo a aquisição das ações por meio da OPA, a glosa efetuada pela fiscalização deve ser cancelada.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ágio para dar provimento ao recurso voluntário, permitindo a amortização do ágio gerado por ocasião da Oferta Pública de Ações.

Pois bem. Sempre defendi que a análise quanto à dedutibilidade do ágio precisa levar em consideração o contexto histórico da criação de tal benefício, bem como as situações fáticas de cada caso.

Os debates no CARF acerca das condições para dedução da amortização do ágio na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL frequentemente envolvem os conceitos de empresa-veículo, propósito negocial e mais recentemente de real adquirente.

A validade jurídica de todas as operações realizadas pela Recorrente não são questionadas no presente lançamento, mas sim a suposta existência de empresa veículo efêmera e o propósito negocial de um dos quadros da operação societária realizada.

De fato, existem duas grandes correntes interpretativas sobre o tema. A primeira entende que a amortização do ágio constitui benefício fiscal expressamente previsto em lei, originalmente concedido como incentivo à privatização e à reorganização societária das empresas.

Para essa corrente, a dedução prescindiria da existência de propósito negocial e a utilização de empresa-veículo seria legítima para se alcançar a redução da base tributável, desde que cumpridos os demais requisitos legais.

Nestes termos identifica-se na jurisprudência administrativa o Acórdão 105-16.774 (08/11/2007), o qual foi mantido pela CSRF na decisão de Acórdão 9101-001.657 (15/05/2013).

A segunda corrente defende a obrigatoriedade da existência de elementos de fato caracterizadores da necessidade da realização da operação societária, razão pela qual a realização de operações sem fim negocial caracterizaria planejamento tributário abusivo, com o único propósito de economia tributária, baseada nas figuras de fraude à lei, abuso de direito e simulação.

Como pode-se inferir do TVF, corroborado pela DRJ, o ponto principal da argumentação em relação a esse ágio seria a utilização de empresa veículo na realização de um planejamento tributário abusivo.

Por sua vez o Recorrente em sua vasta argumentação defende que, além de ter havido propósito negocial necessário à conclusão do negócio, a operação foi realizada com base na legislação vigente, aprovada pela CVM e com o objetivo de realização de uma OPA para fechamento de capital.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar” e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “A”, da CF.

Pois bem. Traçadas essas premissas das duas principais correntes interpretativas sobre o tema me alinho à primeira, a qual também é defendida pelo Recorrente.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei quanto às regras para dedução do ágio, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a impossibilitar a dedução do ágio.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de expresso fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio

e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo ex-Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado:

Usualmente menciono em meu votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, por si só, não pode ser suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio.

Por outro lado, a utilização da chamada empresa-veículo, expressão que tem sido usada como sinônimo de ilegalidade tributária, por si só, não torna a operação ilegal, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado.

Esta linha de jurisprudência já é adotada por este Conselho:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Destaque-se trecho de voto proferido no Acórdão n. 1201-001.267:

"(...) Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação." Esse também é entendimento firmado no CARF:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

No mesmo sentido foi o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302-001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindi-la e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Ressalte-se ainda, que foi na década de 1990, no contexto histórico do Plano Nacional de Desestatização – “PND”, que a Lei n.º 9.532/97 passou a autorizar a dedução do ágio na determinação do lucro real, como estímulo aos agentes econômicos privados a adquirirem empresas estatais e de economia mista.

Trata-se, portanto, de política econômica de governo que verdadeiramente estimulou agentes privados participarem dos leilões para aquisição de empresas estatais e, levando-se em consideração restrições regulatórias quanto a propriedade nacional de alguns ramos de atividade, a criação de empresas nacionais apenas para essa finalidade foi o instrumento estimulado e utilizado pela iniciativa privada.

Ora, não havia sentido em se exigir que um investidor estrangeiro migrasse atividades para o Brasil sem a garantia de que, por exemplo, seria vencedor em um dos leilões. Ademais, para fins de participação era necessário que o participante fosse empresa nacional, daí a

necessidade de abertura de empresas nacionais com essa finalidade, para servirem de instrumento jurídico que viabilizasse a participação das concorrências.

Como detalhado pela Recorrente:

- a) Alega que em 2004 a controladora da Bunge Brasil S.A., que controlava as duas empresas operativas (Bunge Alimentos S.A. e Bunge Fertilizantes S.A.), entendeu ser conveniente fechar o capital da mesma, que se encontrava pulverizado no mercado;
- b) Que para fins de fechamento de capital da Bunge Brasil, foi feita uma oferta pública de compra de ações através da Bunge Participações Ltda. (controlada pela Bunge BIC Holdings BV, na Holanda), criada para este fim, em cuja aquisição, realizada a valor de mercado, a adquirente apurou ágio, conforme laudo de avaliação (“Ágio Gerado na BPAR” objeto do Item 3.1.1 do RF);
- c) Que foi resolvido que o caminho para integrar o ágio nas empresas operativas, seria concentrar na Bunge Brasil S.A. as participações dispersas pelo grupo. Assim, a Bunge Investimento e Consultoria Ltda. incorporou a Bunge Investimento Ltda. e foi incorporada pela Bunge Brasil S.A., ao mesmo tempo em que esta incorporou a Bunge Participações Ltda, sendo que na sequência procedeu-se à incorporação da Bunge Brasil S.A. pela Bunge Fertilizantes S.A., com o que a totalidade dos ágios veio para esta; a cisão parcial da Bunge Fertilizantes S.A., com versão de patrimônio para a Bunge Alimentos Participações Ltda., seguida de incorporação desta pela Bunge Alimentos S.A., através do que apenas o ágio pertinente à Bunge Fertilizantes S.A. ficou nela, e o ágio relativo à Bunge Alimentos S.A. passou para esta. Após estes atos, a Bunge Alimentos S.A. passou a ser controlada diretamente pelas controladas da Bunge Ltd. no exterior, o mesmo acontecendo com a Bunge Fertilizantes S.A.;
- d) Que a operação de fechamento do capital foi realizada segundo os padrões de mercado, mediante oferta pública de aquisição, sob supervisão e controle da CVM e com pagamento efetivo em dinheiro, de modo que, na essência, o que houve é a aquisição de participação societária junto a terceiros, com pagamento em dinheiro e a reunião do ágio apurado com o patrimônio que o gerou, o que autoriza a amortização fiscal do ágio, por estar em sintonia com a letra e com a teleologia do art. 7º da Lei n. 9532;
- e) Que havia uma série de alternativas para que fosse implementada essa operação, e que foi escolhida, legitimamente, aquela que era a mais adequada, tendo sido cumpridas todas as etapas necessárias e inerentes à opção escolhida, tendo seguido o regime jurídico adotado de forma coerente e consistente, não havendo que se falar, portanto, em empresa veículo;

- f) Que não era e nunca foi proibida a adoção da estrutura utilizada pelo Grupo, tanto que ela foi acolhida pelo mercado, que aceitou vender as ações para a Bunge Participações, e foi devidamente chancelada pelas autoridades regulatórias, no caso, a CVM;
- g) Que a própria legislação societária autoriza que o fechamento do capital se opere mediante OPA realizada pela sociedade controladora, direta ou indireta, conforme se verifica no art. 4º, parágrafo 4º, da Lei n. 6404;

Pois bem, a partir daí, com a cisão das atividades procedeu-se à reorganização societária transferindo-se para as empresas vocacionadas cada uma das atividades e, por consequência, o respectivo ágio.

Ora, a BPAR foi empresa constituída para sua finalidade essencial de aquisição de outras sociedades por seu controlador, e com a finalidade de promover a OPA de fechamento de capital adquirindo participações societárias de terceiros independentes. Seguindo de forma legítima todas as regras determinadas pela legislação e pela CVM, foi reconhecida por órgãos governamentais, cumpriu suas obrigações fiscais, realizou contratos materialmente válidos, mas não possui substância econômica? Me parece que no presente caso a acusação fiscal não se sustenta.

O que vejo, com o devido respeito, é por vezes uma busca por tentar desqualificar alguma perna da operação, simplesmente pela discordância da existência de tal benefício fiscal. Vejam bem, este Relator já se manifestou academicamente no sentido de não concordar com a sistemática do ágio, entendendo que deveria ser instrumento limitado exatamente, e tão somente, para captação de recursos externos. Entretanto, minha discordância pessoal e acadêmica não pode me afastar da conclusão de que, efetivamente, a existência de tal benefício é uma decisão e escolha de governo e do legislador.

A partir daí, não podemos enfrentar uma verdadeira cruzada para sempre buscar justificativas que inviabilizem o aproveitamento do ágio, por mais que eu pessoalmente não concorde com a sistemática de tal benefício.

Veja que a maioria dos argumentos para classificar uma empresa como veículo é sua efemeridade e inexistência de atividades. Entretanto, a finalidade de uma holding não é adquirir participações societárias? E no caso da BPAR o propósito comercial era exatamente a realização da OPA, o que efetivamente ocorreu.

Também se questiona a captação de empréstimos com suas controladoras no exterior. Ora, tratando-se de uma holding cujo objeto social é aquisição de participações societárias, controlada por uma investidora, para captar recursos e realizar sua atividade empresarial (aquisição de empresas) a quem ela iria recorrer? Poderia recorrer a seu controlador através de aporte de capital (mas aí se depara com acusações de real adquirente distinto), poderia contrair mútuos com empresas ligadas (mas aí se depararia com acusações de real adquirente

distinto) ou poderia ir a mercado se endividar, para isso certamente precisaria de um garantidor (mas aí se depararia com acusações de real adquirente distinto).

Me parece, com a devida vênia, que temos passado por um verdadeiro exagero na utilização de conceitos jurídicos abstratos e sem definição legal, apenas para enquadrar com o contexto ou interpretação a que a autoridade fiscal defende.

No final das contas, o real adquirente sempre será o acionista, então jamais haverá confusão patrimonial na ótica da fiscalização.

Não deixo de observar que o fundamento justificado para os empréstimos é de fato questionável, uma vez que foram garantidos por operações de exportação (para uma empresa que sabia-se que tinha o propósito de realizar a opa e participar da reorganização societária do grupo). Entretanto, tal fundamento não invalida o empréstimo na medida em que tratando-se de controladora tal justificativa seria desnecessária.

Também não entendo ser fundamental o questionamento relativo ao efetivo pagamento do empréstimo, isto porque, mesmo que não tivesse sido pago a holding também poderia captar recursos através de aporte de capital.

Ressalte-se ainda que, a operação de OPA foi realizada com partes independentes, a BPAR consta como efetiva adquirente, inclusive na CVM, a e efetivamente pagou o preço.

Outrossim, a contração de mútuos junto a empresas ligadas, desde que devidamente registrados e consistentes com uma operação comercial normal de mercado, também nada tem de inusual, pelo contrário. Inusual seria se endividar com terceiros quando se tem a possibilidade de captar recursos dentro do mesmo grupo em iguais condições ou, até mesmo, condições mais vantajosas.

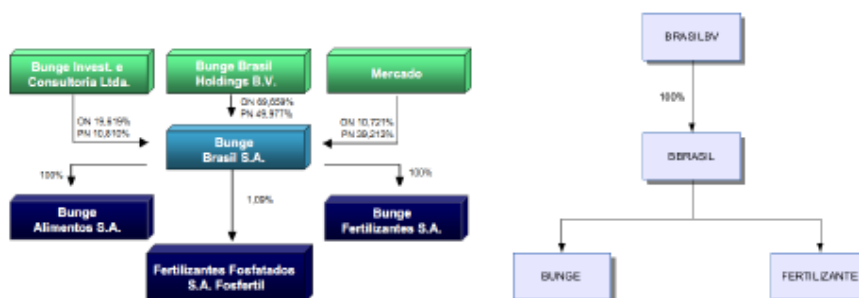
Não quero dizer com isso que se trata de um “cheque em branco” para realização de operações simuladas. O que quero defender é que, diante da autonomia empresarial e liberdade negocial, faz parte das atividades usuais de uma empresa (ainda mais se tratando de uma holding) a aquisição de participações societárias e, para isso, a captação de recursos para sua finalidade. Por sua vez, tratando-se de empresa que é investida de um grupo empresarial, natural a captação através de aportes ou, ainda, a mercado, seja em instituições financeiras seja dentro do próprio grupo. São operações lícitas e legítimas.

Ora, a empresa serve para realização de todos esses atos jurídicos e negociais validados pelo Governo Federal, mas não é considerada válida para geração e amortização de ágio? Entendo ser no mínimo contraditório.

No que se refere à alegada transferência de ágio, a autoridade fiscal sequer enfrentou os argumentos negociais apresentados pela Recorrente, os quais são absolutamente consistentes e razoáveis dentro da lógica negocial. Veja que a cisão de atividades pode, inclusive, permitir a negociação separada das empresas.

No final das contas, o desenho da organização societária antes e depois das operações demonstram, claramente, uma simplificação da estrutura dentro da margem de estrita legalidade e liberdade negocial:

Figura 5: Evolução da Estrutura Societária



A possibilidade da utilização de holdings em operações societárias, mesmo que efêmeras, especialmente em casos em que se realiza a denominada “compra alavancada” já foram objeto de análise deste CARF e, em especial desta TO:

LEGITIMIDADE DO ÁGIO. PARTES INDEPENDENTES. AMORTIZAÇÃO ÁGIO T4U. RESTABELECIMENTO DA DESPESA.

Do ponto de vista negocial - que é o enfoque relevante para fins de verificação da legitimidade de ágio -, mesmo que combinem a estruturação de um negócio, as partes permanecem ocupando polos de interesses antagônicos, desde que não submetidas a um comando único. Em outras palavras, o fato de as partes interessadas conjuntamente definirem a estruturação do negócio não retira delas o atributo de independência, caso se verifique que não se encontrem submetidas a um único polo de interesses.

EMPRESA VEÍCULO. COMPRA ALAVANCADA. PROPÓSITO NEGOCIAL.

Na hipótese em que restar evidenciada a presença de outra finalidade - além da economia tributária produzida - que justifica a existência, ainda que efêmera, de sociedade investidora que venha a ser incorporada pela sociedade na qual possuía participação societária adquirida anteriormente com ágio, como no caso da chamada “compra alavancada”, é legítimo o aproveitamento das amortizações do referido ágio pela incorporadora, à luz do que dispõe o inciso III do art. 386 do RIR/99.

(Acórdão 1401-003.082 – Sessão de 22/01/2019 - Rel. Cons. Cláudio Camerano)

E mais recentemente, em outro caso julgado à unanimidade por esta TO:

HOLDING. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AQUISIÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. RECURSOS DE TERCEIROS.

O Fundo de Investimento em Participação (FIP) não pode contrair empréstimos, de forma que a utilização de sua controlada (empresa holding)

para aquisição de participação societária, com grande parte dos recursos serem provenientes de terceiros (financiamento bancário do exterior e emissão de debentures) revela um propósito comercial específico e dentro de um amplo contexto operacional/societário de um grupo econômico.

Incabível, no caso dos autos, de se atribuir à holding a pecha de empresa veículo e/ou falsa adquirente, uma vez que o ágio surgido na operação de aquisição foi legítimo, assim como foram os atos posteriores que resultaram na sua dedutibilidade fiscal.

Constatada a legitimidade das operações de aquisição e incorporação, restam canceladas as demais infrações apontadas nos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

(Acórdão 1401-006.922 – Sessão de 09/04/2024 - Rel. Cons. Cláudio Camerano)

Em que pese reconheça que o referido colega relator acima citado tenha a coerente posição de analisar a situação a cada caso concreto, e nos precedentes em que essa TO analisou a operação da Recorrente tenha se posicionado no sentido de negar provimento ao Recurso, entendo que o racional aplicável pelos precedentes é o mesmo.

O que vemos, portanto, é um grande grau de subjetividade na análise de conceitos jurídicos incertos como empresa veículo ou propósito comercial, mas dentro da liberdade de convencimento de cada julgador.

Seguindo, a forma de captação de recursos pela adquirente, desde que legítima, é decisão comercial da empresa. Tendo a compradora optado por captar recursos através de empréstimo, operação legal e usual, e não tendo a autoridade fiscal comprovado que a negociação não foi legitimamente realizada entre as partes não há como desconsiderá-la como legal.

E para mim não existem dúvidas que houve efetivo pagamento, sacrifício econômico e, após a incorporação da BPAR, a junção do sacrifício econômico do ativo com o patrimônio representado pelo fluxo gerador de receitas da investida, incorporação revestida, portanto, dos requisitos permissíveis à utilização da amortização dedutível do ágio pago. Os demais requisitos formais e legais para geração do ágio também foram cumpridos (trataremos do laudo na sequência).

Cito mais um trecho do voto do Conselheiro Cláudio Camerano no Acórdão 1401-006.922 que se encaixa perfeitamente à situação:

Destaque-se, ainda, que a assertiva fiscal de existência de real adquirente (mais um indevido rótulo criado) em aquisição de empresas, não encontra espaço na legislação (supra), e com muito acerto por parte do legislador, pois são inúmeras as situações, inclusive com utilização de empresa rotulada de empresa veículo (outro rótulo, pecha de irregular), inteiramente legais como no caso ora visto, assim como são também inúmeras as situações apresentadas com requintes de simulação.

Assim, constatado que no caso ora visto nos autos, não se vislumbra nenhum indício de simulação nas operações realizadas no âmbito de seu contexto negocial, entendo plenamente aplicáveis os dispositivos legais que autorizavam à contribuinte a deduzir fiscalmente o ágio pago na operação.

Neste sentido, em recente julgamento deste Colegiado, mas de outra turma ordinária, o acórdão de nº 1201-006.260, em sessão de 22 de fevereiro de 2024, do qual reproduzo a seguir sua ementa e excertos de seu voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Julgados administrativos e judiciais, ainda que proferidos por órgãos colegiados, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, quanto ao arcabouço normativo que lhe seja aplicável.

ARTIGO 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

A situação tratada no artigo 24 da LINDB não se dirige ao regramento do contencioso extrajudicial tributário. Tanto por não ser o julgamento administrativo uma modalidade de revisão de ofício - mas de controle de legalidade estrito sobre o objeto da lide instaurada - quanto pelo dispositivo legal em questão alcançar apenas a revisão de atos administrativos específicos - aqueles dos quais decorra um benefício ao particular plenamente constituído.

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade a decisão prolatada por autoridade competente que, sem inovar quanto ao núcleo dos fundamentos da acusação e chegando as mesmas conclusões desta, manteve a exigência fiscal. Nesse contexto, não há qualquer mácula processual no ato jurisdicional, mormente se contra ele o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, em plena consonância às normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. ÁGIO. DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não é pressuposto legal para a dedutibilidade do ágio pela pessoa jurídica que sua contraparte, pessoa física ou jurídica, tenha, relativamente à prévia compra e venda da correspondente participação societária, apurado ganho de capital e/ou efetuado a respectiva tributação. Mesmo porque pode haver ganho de capital sem ágio e vice-versa, afinal enquanto este toma como referência o patrimônio líquido, aquele tem como base o custo de aquisição.

ÁGIO. AQUISIÇÃO ALAVANCADA. EMPRESA DE PROPÓSITO ESPECÍFICO. CAPTAÇÃO DE RECURSOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. OCORRÊNCIA.

A empresa criada com o propósito específico de operacionalizar a aquisição de participação societária e que, para isso, capta recursos no mercado financeiro, realiza o seu objetivo econômico, demonstrando o propósito comercial da sua criação.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA.

Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades

apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os débitos fiscais recolhidos em atraso estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que dava parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a imputação de responsabilidade. O

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Neste acórdão, o voto do Relator foi no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, mas apenas o fizera pela natureza de órgão colegiado:

[...]

Ante o exposto, fosse monocrática a presente decisão, seria, já neste ponto, declarada como correta a glosa do ágio.

Tampouco assim não fora, este Colegiado, amparado em contemporânea, elevada e respeitável jurisprudência, vem se posicionando em sentido contrário. Temos afirmado a validade da amortização do ágio gerado com emprego de empresa veículo, desde que tal sociedade não tenha sido constituída sob estratagem dolosa.

Adiante, no capítulo “Da multa de ofício”, será exposta a conclusão deste Relator pela ausência de dolo. De tal modo, em face do princípio da colegialidade insto-me a não carrear voz discordante, curvando-me ao judicioso entendimento da maioria da Turma, bem ilustrado na figura dos seguintes julgados:

Acórdão CSRF nº 9101-006.486, de 07/03/2023:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa).

O uso de holding (ou empresa veículo), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio. não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.

TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE HOLDING. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO REAL ADQUIRENTE.

A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa holding constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.

A tese do "real adquirente", que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, o que não se revela no caso. (grifei)

[...]

Sob tal prisma, é possível concluir que as operações de aquisição e incorporação, tomadas em conjunto, possuíam um propósito negocial, não produziram uma vantagem tributária antijurídica e não configuram uma fraude, de forma que a desconsideração laborada pela fiscalização não possui suporte fático/jurídico, pelo que as glosas da amortização do ágio devem ser afastadas.

A situação espelhada no Acórdão 1201-006.260 da 1ª Turma Ordinária, em sessão de 22 de fevereiro de 2024, é bastante semelhante ao do processo ora em julgamento, com a diferença de que, no caso daquela Turma, a maior parte dos recursos para a aquisição da investida no Brasil foi captada via FPE no exterior (aproximadamente 72%), os quais foram integralizados em quotas de FIP no Brasil, posteriormente integralizados em quotas de empresa de participações, também no Brasil.

Destaco, ainda, no citado Acórdão nº 9101-006.486 – CSRF / 1ª Turma, onde só constou no voto daquela Turma a reprodução das ementas, que tratou-se de apreciação de Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte:

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Edeli Pereira Bessa e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria "multa qualificada"; (ii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte; (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira

Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

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

Portanto, entendo legítimo o ágio gerado pela operação realizada pela BPAR.

No que se refere aos questionamentos formulados ao laudo apresentado, razão não assiste ao autuante. Neste particular o nobre colega Conselheiro André Luis Ulrich Pinto no Acórdão 1401-006.291 que afastou tal argumento, e com o qual concordo:

No que diz respeito ao segundo fundamento da glosa, qual seja, precariedade do laudo de avaliação, entendo que a questão foi, de fato, superada pela DRJ, por ausência de comprovação da alegada precariedade do laudo.

Verifica-se que a Fiscalização, pretendendo desqualificar o laudo de avaliação apresentado pela Recorrente, alegou que ele deveria ter atribuído, ao menos em parte, a mais valia dos ativos da Bunge Brasil.

Ocorre que legislação tributária vigente à época dos fatos não impedia que o ágio estivesse apenas fundamentado em rentabilidade futura. Foi apenas em 2013, com a edição da MP 327/2013, convertida na Lei nº 12.973/2004, que passou a ser obrigatória a apuração do ágio após a alocação do valor justo dos ativos.

Dessa forma, adoto como minhas as razões de decidir constantes do voto condutor do acórdão recorrido:

No caso, a impugnante não admite que a “demonstração” nos termos trazidos pela fiscalização poderia ser o verdadeiro espírito da lei.

Sobre a questão, já me manifestei diversas vezes no sentido de que a inclusão expressa de um comando normativo pode buscar simplesmente a diminuição dos

litígios ante à cultura positivista brasileira. Não se pode à priori determinar que essa inclusão é novidade.

Entretanto, no caso em discussão, não me parece ser essa a questão relevante.

A tese da fiscalização decorre de uma interpretação claramente ampliativa dos contornos da "demonstração" exigida pelo legislador, criando-se ordem de prioridade inexistente na lei. Na mesma linha argumentativa defendida no item anterior, lá contrária à argumentação do contribuinte, aqui contrária à argumentação da autoridade fiscal, essa interpretação ampliativa é frágil e inadequada para fundamentar infrações relativas a benefício fiscal.

Por essa razão, não acolho a tese da fiscalização em relação à precariedade do laudo, respondendo não à pergunta "É imprestável o laudo que não especifica as parcelas do ágio referentes ao valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, e o fundo de comércio, os intangíveis e as outras razões econômicas?".

De qualquer forma, mesmo após se afastar o fundamento da precariedade do laudo de avaliação, a glosa deve ser mantida, com base no fundamento da utilização da empresa veículo.

Por sua vez, igualmente legítima a transferência dos ágios à partir das reestruturações realizadas à partir da cisão de atividades operacionais, fatos absolutamente justificados e com propósito negocial. Tratando-se o ágio de ativo amortizável, natural que as operações de cisão e incorporação levem o patrimônio cindido ou incorporado.

O tratamento fiscal do ágio sofreu algumas modificações com a edição da Lei nº 12.973/2014 com o objetivo de reduzir o contencioso, isso é um fato. Porém, não houve alteração em relação a temas igualmente contenciosos, como o da transferência de investimento com ágio analisado nos presentes autos.

Trata-se, a meu ver, de um silêncio eloquente do legislador, como reconhecimento do direito de auto-organização garantido ao particular pelo princípio da livre iniciativa, de forma não haver sanção a tal transferência, obviamente na hipótese do aproveitamento do ágio ter sido legitimamente apurado na operação originária de aquisição de investimento relevante. Diferente do que fez com o ágio interno.

Assim, há de se concluir que não inexistente disposição expressa na Lei nº 9.532/97 que vede a transferência de ágio ou indique a perda da possibilidade de amortização do ágio, na hipótese de eventual diferença de titularidade desse direito. Além disso, não se pode negar a efetiva neutralidade dessas operações de transferência, pois não altera a esfera de direitos do contribuinte, como também não causa prejuízo algum ao fisco em decorrência de redução indevida de tributos. Essa operação é neutra, indiferente, pois a nova empresa, por sucessão

universal de todos os direitos e obrigações, é que passa a deter o investimento da empresa cuja rentabilidade futura justificou o pagamento de ágio. Tal operação é indiferente sob a perspectiva tributária, pois nem é vedado e nem gera o direito à amortização fiscal do ágio.

Assim, face a tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa com amortização do ágio BPAR, restando prejudicadas as demais razões subsidiárias do recurso voluntário.

3. Infração 02 - Da compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

No mérito relativo à compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL (Item 4.2 do TVF) a glosa da compensação dos prejuízos fiscais fundado no argumento que as outras glosas não são definitivas.

Entendo que a questão já foi bem explicada acima quando tratei do sobrestamento. Em que pese os processos que acarretaram na glosa dos prejuízos não estejam definitivamente julgados, são processos que gozam de presunção de liquidez e certeza, não podendo ser desconsiderados.

A decisão recorrida enfrentou muito bem a questão nesse ponto:

30. Houve a glosa da compensação de prejuízos fiscais, uma vez que eles tinham sido utilizados nos lançamentos de ofício dos anos anteriores. A interessada discordou pelo fato de os lançamentos não serem definitivos, o que não a impediria de proceder à compensação.

30.1. O auto de infração é ato para constituir o crédito tributário, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142 do CTN). Trata-se de norma individual e concreta (ou ato-norma), que tem por objetivo atingir diretamente o comportamento do sujeito passivo mediante concretização da norma geral e abstrata (leis e demais atos infralegais ou de caráter vinculante) ao caso concreto. É por isso que se classifica como ato administrativo decisório (art. 2º, §1º, da Portaria RFB nº 1.098, de 8 de agosto de 2013) e constitutivo.

30.2. A impugnação ao lançamento tem dupla função: (i) ser a peça para sua alteração (art. 145 do CTN c/c Decreto nº 70.235, de 1972); e (ii) suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) nele constituído. Na primeira função ela pode resultar na desconstituição do ato decisório, se for julgada procedente por órgão julgador administrativo.

30.3. Na hipótese em que a autoridade fiscal verifique que a parte possui saldo de prejuízo fiscal para compensar e assim procede, surge uma distinção entre o valor tributário discutido no auto de infração daquele efetivamente constituído. O primeiro se torna definitivo pelo auto de infração, devendo ter um outro ato

administrativo que o altere (acórdão). O segundo, apenas, que tem a sua exigibilidade suspensa pela impugnação. A propósito, tal situação é bastante favorável ao contribuinte, que tem contra si lançado um crédito tributário (tributo a pagar) inferior ao valor do tributo devido, afetando diretamente os acréscimos pertinentes (juros de mora e multa de ofício).

30.4. Quanto ao pedido de sobrestamento do feito enquanto perdura as discussões anteriores, ele é indeferido por falta de previsão legal, conforme jurisprudência do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade). Apenas a cobrança do débito deverá aguardar o pronunciamento principal, se demonstrada a ocorrência de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. (2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão nº 202-18000, sessão de 22/05/2007)

30.5. Resta correta a glosa 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 nº 8.981, de 1995) se não for reconstituído, em sede administrativa, via acórdão.

Ora, uma vez constituído o crédito tributário, nos termos dos artigos 142 e 149 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), a impugnação pode alterá-lo, conforme previsão do mesmo diploma. Todavia, exceto pela hipótese de sua extinção, neste contexto, pela decisão administrativa irreformável (Art. 156, IX, CTN), a impugnação não altera os efeitos do lançamento, exceto por suspender a exigibilidade do crédito tributário (Art. 151, II, CTN).

Destaque-se que o efeito suspensivo é sobre a exigibilidade, sendo que, consoante inteligência do artigo 149 do CTN (c/c arts 142 e 145), o lançamento constituiu e/ou reviu o crédito tributário declarado pelo contribuinte, sendo realidade no mundo jurídico. Dessa forma, o PF ou a BN refletirão essa realidade.

Ainda que o Prejuízo Fiscal e a Base Negativa não sejam créditos tributários (CT), estes refletem a apuração realizada pela autoridade tributária com o fim de quantificá-los (CT), e, sendo realizada a constituição/modificação, esta não nasce suspensa, mas firma relação jurídica que, ainda que com suspensão da possibilidade de execução, vincula as partes e refletirá nos saldos e apurações seguintes do contribuinte.

Portanto, o lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa

da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado (mas não encerrado) o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta.

Desta forma, deve-se considerar os efeitos dos lançamentos constantes dos processos nº 13971.005344/2010-50 (anos-calendário de 2005, 2006 e 2007), 13971.724030/2013-01 (anos-calendário de 2008 e 2009), 13971.723958/2015-21 e 13971.723959/2015-76 (anos-calendário de 2010, 2011 e 2012), até que sobrevenha decisão definitiva que os altere.

Assim, adotando os argumentos da decisão recorrida, neste particular, nego provimento ao Recurso Voluntário.

04. Infração 03 - Omissão de receitas nos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, decorrentes de operações de exportação

Pois bem, já em relação a esta infração, entendo que a decisão recorrida, no que se refere ao mérito e, com exceção das matérias relativas à qualificação e responsabilidade solidária, devem ser mantidas pelos seus próprios fundamentos.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, com exceção da matéria relativa à qualificação da considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

III - OMISSÃO DE RECEITAS NO EXTERIOR III.1 - Questões preliminares 31. Em relação à omissão das receitas de exportação, a Interessada arguiu três questões preliminares: (i) ausência de base legal para a sua caracterização; (ii) falta de consideração dos custos e das despesas incorridas pela Bunge International; (iii) falta de investigação dos fatos e vício de motivação 32. A nulidade por ausência de base legal se daria por não existir diferença entre o preço recebido nas operações de exportação e a receita contabilizada pela impugnante, com as seguintes consequências: (i) "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 (ii) "a manutenção de margem de lucro, por sociedade situada no exterior, não se enquadra nas hipóteses legais de omissão de receitas".

32.1. Tal alegação se confunde com o mérito da lide, pois a demonstração do percentual total da receita que teria ficado na sua controlada no exterior relaciona-se com a substância econômica da própria intermediação. A infração não foi a manutenção de lucro no exterior, não obstante ter sido uma das motivações para ele. Ela decorreu da delimitação de uma operação de exportação sem a intermediação da controlada no exterior. A omissão de receita deve ser lida no sentido amplo, ou seja, não ter sido declarada na base tributável da controladora no Brasil, independentemente que o tenha sido em pessoa jurídica domiciliada em outro país. Se na correta delimitação da operação de exportação a receita da empresa brasileira for maior do que a declarada, houve omissão de receitas.

32.2. A Interessada buscou diversos dispositivos que tratam do conceito de omissão de receitas para defender que a hipótese em tela não se configuraria numa delas. Mas a omissão de receitas é um ato omissivo de uma obrigação de fazer (declarar) e de dar (tributo), não existindo um conceito legal fechado. O que se tem são hipóteses legais específicas de omissão de receitas, sem restringir a sua hipótese de incidência.

32.3.1. O art. 2º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, tratou especificamente da hipótese de omissão de receitas para fins de imposto de renda pela "falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua

emissão com valor inferior ao da operação". O seu contexto é de uma lei que dispõe sobre "emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários". Isso significa que sem essa norma uma operação sem emissão de nota fiscal não caracterizaria a omissão de receitas? Evidentemente que não. Na caracterização da omissão de receitas o dispositivo foi interpretativo; sua incidência constitutiva foi pela delimitação do aspecto temporal da infração.

32.3.2. Do mesmo modo não há razão para se restringir a omissão de receitas ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 19963, pois: (i) o início do caput já diz que as condutas ali descritas "caracterizam-se também como omissão de receitas"; (ii) as condutas são para se presumir omissão de receitas, com inversão do ônus da prova. É a mesma situação do disposto no art. 281 do RIR/19994, cujas situações fazem presumir a omissão de receita, hipóteses distintas do presente caso.

32.4. Está correto o enquadramento da infração, dentre outros, no art. 288 do RIR/19995, pelo qual há um amplo espectro para verificação de omissão de receitas pela autoridade fiscal. 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. Conforme já dispôs o CARF: "Reduzindo-se as exportações pretensamente concomitantes a uma só exportação, fica caracterizado o subfaturamento das operações de exportação efetuadas pela empresa nacional, e a conseqüente omissão das correspondentes receitas". (Acórdão nº 1201-002.286, 2ª Câmara/1ª Turma)33. A alegação de nulidade por falta de investigação dos fatos também se confunde com o cumprimento ou não pela fiscalização do seu ônus probatório. Especificamente em relação à alegação de que as demais atividades efetuadas pela controlada no exterior não foram analisadas, o auto de infração não as desconsiderou, pois não era este o foco primordial, mas sim o correto delineamento das operações de exportação da Bunge no Brasil. O que a autoridade fiscal fez foi verificar o propósito comercial dessa controlada nestas operações de exportação. Seu foco não foi subjetivo (a pessoa jurídica no exterior), mas objetivo (operação de exportação), com análise da existência ou não de função de intermediação.

34. Tampouco há nulidade pela desconsideração de custos e despesas ocorridas na Bunge International. Primeiro, a autoridade fiscal brasileira nem teria jurisdição para proceder a uma auditoria de todas as despesas declaradas na controlada num paraíso fiscal. Segundo, se não houve correta dedução legal da base tributável, então está sendo discutido o aspecto quantitativo do lançamento efetuado, o que é mérito. Não estando presente ainda nenhuma das hipóteses a que se refere o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 19726, rejeitam-se as questões preliminares.

III.2 – A ausência de presença fiscal e a função de intermediação comercial 35. Por se tratar de uma desconsideração da intermediação efetuada pela controlada da Interessada nas Ilhas Cayman e Uruguai, a questão principal é verificar a existência ou não de propósito comercial na intermediação, vale dizer, se

efetivamente é uma trading. Não há controvérsia quanto à ausência de presença física da Bunge International nas Ilhas Cayman, não obstante ter sido relativizado pela Interessada.

35.1. Nas Ilhas Cayman a Bunge International foi formalmente estabelecida na “P.O. Box 309, Ugland House, Grand Cayman, KY1-1104”, sendo que era assessorada pelo escritório Maples and Calder. A Ugland House é endereço, conforme informação prestada no TVF, sede de mais de 18.000 empresas. Já a filial que foi constituída no Uruguai, primeiro sem endereço definido (fl. 144), depois na Rua Dr. Luis Bonavita, 1294, Oficina 2302, Free Zone – WTC, é uma sala de 83,23 metros quadrados (fl. 201). Esta instalação não se coaduna com a intermediação de exportações que, no período de 2014 a 2016, foi superior a 15 bilhões de dólares; isso sem falar que não havia outro imóvel, como galpão ou depósito, pertencente ou locado pela controlada. Em relação aos dois endereços, vide elucidativos trechos do TVF:

Conforme se verifica no documento de fls. 8211 a 8216, intitulado “Certificado de Autoridade” (recorte abaixo), ou “Certificate of Incumbency” no original em inglês de fls. 8150 a 8157, há a confirmação de que a sede da BIC é mantida pela empresa de assessoria Maples Corporate Services Limited no endereço PO Box 309 nas Ilhas Cayman, ou seja, é um endereço de favor, pois que não houve comprovação de pagamento de aluguel, condomínio, energia elétrica, água ou despesas gerais de manutenção, (...)Pelos documentos comprobatórios das operações de exportação, apresentados em atendimento ao TIF 007, em especial as invoices emitidas pela BIC Sucursal Uruguai, verificou-se que o endereço da filial seria: **Dr. Luis Bonavita 1294, Oficina 2302, Free Zone – WTC, C.P. 11300 – Montevideo – Uruguay.**

De acordo com informações do site²⁶, a *“WTC Free Zone é uma Zona Franca de serviços do Complexo WTC Montevideo que soma as vantagens de operar desde um centro de negócios de alto padrão internacional com a eficiência fiscal que implica exportar serviços benéficos e garantias que oferece o Regime de Zonas Francas do Uruguai”*. E ainda: *“O Regime de Zonas Francas prevê uma ampla exoneração de tributos internos e de comércio exterior. A Lei de Zonas Francas estabelece a exoneração de todos os tributos nacionais criados ou a serem criados. O Estado assume sob sua responsabilidade a manutenção das exonerações durante toda a vigência do Contrato assinado com WTC Montevideo Free Zone. As empresas instaladas nas Zonas Francas estão exoneradas de, entre outros: Imposto de Renda, Imposto sobre o Valor Agregado, Imposto sobre o Patrimônio”*.

35.2. Pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, as Ilhas Cayman são classificadas como país com tributação favorecida (art. 1º, XV), e a filial no Uruguai possui regime isentivo de renda, conforme transcrição anterior, o que torna a operação preocupante pelo deslocamento artificial de base tributável (GRECO, 2019, p. 480); vide TVF:

Ora, o fato de a **BUNGE INTERNATIONAL COMMERCE LTD.** (importador estrangeiro declarado nos Registros de Exportação analisados) localizar-se em **paraíso fiscal** não constitui, por si só, uma simulação. Porém, é óbvio que **endereços em paraísos fiscais levantam sérias suspeitas**. Isso porque é de conhecimento geral que os paraísos fiscais são largamente utilizados para fins de lavagem de dinheiro, de abrigo para capitais utilizados com finalidades criminais e para a ocultação de fraudes financeiras e comerciais variadas, já que o sigilo bancário e comercial dos paraísos fiscais impede a rastreabilidade dos responsáveis pelas operações.

35.3. Como visto, a infração não se refere isoladamente à ausência física da controlada, como ocorreria se a sua personalidade fosse desconsiderada. Mas a falta de instalação física é sim **forte indício de que atividade de intermediação comercial não era exercida**. Por exemplo, o parágrafo único do art. 2º da IN RFB nº 1.037, de 2010, a despeito de tratar de um específico regime fiscal, dispôs que a empresa “desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, **capacidade operacional apropriada** para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela **existência de empregados próprios qualificados** em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões (...)”. **A instalação física, portanto, é fator primordial, mesmo que não único, para avaliar a capacidade operacional da controlada no exterior**. Ainda segundo o TVF:

Por isso, deve haver a **comprovação inequívoca de que as operações** de exportação entre a controladora no Brasil - BUNGE ALIMENTOS S/A - e sua subsidiária localizada em paraíso fiscal - BUNGE INTERNATIONAL COMMERCE LTD. - **foram de fato executadas**, e que os lucros decorrentes da atividade fática foram consolidados no resultado da controladora residente; sendo oferecidos, portanto, à tributação pátria. O que há de passar inevitavelmente pela constatação do **exercício fático da atividade de intermediação comercial no exterior, compreendendo, entre outros: a presença de estrutura condizente na forma de instalações físicas, equipamentos, força de trabalho, capital integralizado, e despesas incorridas para consecução do objeto societário**; bem como a existência de carteira de clientes e fornecedores, e respectivo histórico negocial das transações comerciais efetivadas.

35.4. A intermediação significa o exercício de atividades comerciais relacionadas com o produto que teria sido adquirido pela controlada e posteriormente vendido, tais como: marketing, logística (inclusive aduaneira), controle dos produtos intermediados e, principalmente, a venda aos adquirentes finais. Logo, o fato de ser uma caixa postal, sem um estabelecimento permanente, é forte indício de falta de capacidade operacional adequada para exercer a função de intermediação comercial no exterior em que se situa a controlada. Além disso, outros elementos foram coletados que fazem chegar à mesma conclusão:

a) **falta de apresentação de escrituração contábil** específica e detalhada das operações de intermediação efetuadas no exterior; mesmo que não haja um requisito formal para tal escrituração, a intermediação mediante compra e posterior venda de commodities em valores bilionários necessita de alguma escrituração para controle contábil;

b) diversas **invoices** emitidas pela Bunge *International* não contêm o **endereço de correspondência** dos locais onde está estabelecida, mas o endereço de sua controladora no Brasil; por exemplo, no Registro de Exportação 16/0389556-001, tanto a *invoice* em que a Interessada exportava para a controlada nas Ilhas Cayman como aquela em que esta última "exportava" para o adquirente final foram assinadas na mesma data e pela mesma pessoa, funcionária da controladora no Brasil

c) o **conhecimento de transporte** (*bill of lading*) contém como remetente a controladora no Brasil, nunca a controlada no exterior;

d) a Bunge International nas Ilhas Cayman **não possui funcionário próprio** e a filial no Uruguai possuía nove funcionários em 2015 e doze em 2016, sendo que apenas dois seriam responsáveis pelas negociações das operações de intermediação (no Brasil, segundo o TVF, seriam 3,4 mil funcionários):

Não se mostra nem um pouco factível, a *trade company* BIC, como definida pela BAL, que seria responsável pela intermediação de cerca de 99% das exportações da maior exportadora brasileira de commodities agrícolas, a BUNGE ALIMENTOS S/A, possuir cerca de 10 (dez) funcionários e apenas na filial do Uruguai, numa sala comercial de pouco mais de 80m² e nenhuma estrutura física e humana na matriz das Ilhas Cayman, que teria sido responsável por mais de 70% dessas intermediações comerciais. A título de comparação, a BAL possui 17.000 funcionários no Brasil. Dados de 2012 mostram que, destes, mais de 3,4 mil funcionários estavam alocados só na área administrativa da BAL.

e) demais **despesas do escritório no Uruguai incompatíveis** com a operação de intermediação; a de energia elétrica foi, no período de 2015 e 2016, em torno de R\$ 160,00, e a de água em torno de R\$ 60,00 (fl. 205).

III.3 – Funções equivalentes à intermediação exercidas pela controladora no Brasil.

36. O lançamento não se baseou apenas nas mais diversas evidências de que as atividades típicas de intermediação comercial não eram exercidas nas Ilhas Cayman ou no Uruguai, mas também que elas eram exercidas em território nacional pela Interessada: **os administradores residiam no Brasil, os funcionários que assinavam as invoices das Ilhas Cayman eram funcionários da Interessada no Brasil, as procurações dos administradores aos funcionários foram lavrados**

em tabelionato no Brasil, os e-mail de negociação com os adquirentes da Bunge International eram dos funcionários da Interessada no Brasil, e diversos pagamentos foram efetuados na conta da controladora brasileira no exterior.

36.1. Os **administradores** da Bunge International, na época, possuíam relação com a controladora no Brasil. Em 15 de julho de 2014 foram nomeados Julio Javier Barros, residente em São Paulo e diretor financeiro da Interessada, e Elisabete Maria Meissner Cyrino, empregada da Interessada no Brasil e residente também no Brasil. **Nenhum dos dois declarou receber valores como renda do exterior** (fl. 140).

36.2. Os **funcionários** que exerciam as funções típicas de *trading* pela controlada no exterior tinham relação com a Interessada. Os administradores (brasileiros) lavraram procurações (em tabelionato na cidade de São Paulo, ressalte-se) para que **esses funcionários assinassem contratos como compradores pela controlada no exterior das mercadorias vendidas pela sua própria empregadora; depois (ou concomitantemente) assinavam os contratos de venda como vendedores dessa controlada no exterior**. Foram relacionadas oito pessoas que assinaram contratos pela Bunge International nessa condição:

i. **Rosely Maria Wuerges** – CPF 443.960.319-04 – Coordenadora de exportação. Domicílio em Balneário Camboriú/SC. **Assinou contratos em nome da BIC nos anos de 2014, 2015 e 2016**, fls. 9533. Foi apresentada procuração outorgada pela BIC **somente a partir de 16/06/2015. Não declarou rendimentos recebidos do exterior**. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A em 2014 e 2015 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como empregada da FISCALIZADA até 05/10/2015, embora tenha assinado contratos em nome da BIC em 2016.

ii. **Nelson da Silva** – CPF 075.200.288-01 – Diretor. Domicílio em São Paulo/SP. **Assinou contratos em nome da BIC no ano de 2014**, fls. 9533. Não foi apresentada nenhuma procuração outorgada pela BIC. **Não declarou rendimentos recebidos do exterior**. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A em 2014 a 2016 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregado da FISCALIZADA em todo o período fiscalizado**.

iii. **Lindsay Claire O'Hagan** – CPF 069.162.968-44 – Gerente de Comércio Exterior. Domicílio em São Paulo/SP. **Assinou contratos em nome da BIC nos anos de 2014 a 2016**, fls. 9533. Foi apresentada procuração outorgada pela BIC a partir de 07/03/2013. Possui DIRPF de saída definitiva do país em 28/04/2016. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A em 2014 e até 05/2015 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregado da FISCALIZADA até 20/05/2015**.

iv. **Maria Noelcir Soligo** – CPF 147.161.789-00 – Coordenadora de exportação. Domicílio em Gaspar/SC. **Assinou contratos em nome da BIC no ano de 2014**, fls. 9533. Não foi apresentada nenhuma procuração outorgada pela BIC. Não

declarou rendimentos recebidos do exterior. Consta na DIRF da BUNGE ALIMENTOS S/A em 2014 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. No Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregado da FISCALIZADA até 02/07/2014**.

v. **Aline de Oliveira Konig** – CPF 041.952.989-62 – Coordenadora comércio exterior. Domicílio em Blumenau/SC. **Assinou contratos em nome da BIC em 2015 e 2016**, fls. 9533, (contratos nº 45027.1.1 de 09/07/2015 e nº 44571.1.1 de 13/05/2015, referentes ao RE 15/1276570-001, fls. 9254 a 9255, antes, portanto, do instrumento de procuração). Foi apresentada procuração outorgada pela BIC somente a partir de 10/12/2015. Possui DIRPF de saída definitiva do país em 27/04/2016. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A de 2014 a 2016 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregada da FISCALIZADA até 11/05/2015 e novamente a partir de 01/12/2016**.

vi. **Silvia Fleming Spinelli** – CPF 481.318.579-72 – Gerente de comércio exterior. Domicílio em São Paulo/SP. **Assinou contratos em nome da BIC em 2015**, fls. 9533, (contrato nº 45439.1.1 de 27/08/2015, referente ao RE 15/1247767-001, fls. 9238 a 9240, antes, portanto, do instrumento de procuração). Foi apresentada procuração outorgada pela BIC somente a partir de 08/09/2015. **Não declarou rendimentos recebidos do exterior**. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A de 2014 a 2016 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregada da FISCALIZADA em todo o período fiscalizado**.

vii. **Antônia Salete Lana da Costa** – CPF 485.707.459-15 – Coordenadora de exportação. Domicílio em Gaspar/SC. **Assinou contratos em nome da BIC em 2015 e 2016**, fl. 9533. Foi apresentada procuração outorgada pela BIC a partir de 08/09/2015. **Não declarou rendimentos recebidos do exterior**. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A de 2014 a 2016 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregada da FISCALIZADA em todo o período fiscalizado**.

viii. **Fabiana Russi Sampara** – CPF 036.711.139-01 – Assistente de comércio exterior. Domicílio em Blumenau/SC. **Assinou contratos em nome da BIC em 2015 e 2016**, fl. 9533. Foi apresentada procuração outorgada pela BIC a partir de 16/06/2015. **Não declarou rendimentos recebidos do exterior**. Consta na DIRF da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A de 2014 a 2016 – código 561 – rendimentos do trabalho assalariado. Em consulta ao Portal CNIS, fls. 11409 a 11431, constou como **empregado da FISCALIZADA em todo o período fiscalizado**.

36.3. Em relação às operações da Bunge *International* como vendedora da mercadoria então importada, a autoridade fiscal apresentou diversos e-mail (fls. 9742-9947) em que **os preços e contratos são confirmados por funcionários da controladora no Brasil**, conforme a seguir:

Nos e-mails de negociação enviados, vimos que são os **funcionários da própria FISCALIZADA que tratam as questões de contrato e preços com os clientes da BIC no exterior**. Há alguns e-mails enviados por Lindsay Claire O'Hagan, que possui procuração para atuar em nome da BIC, mas na maioria dos casos verificados as negociações são feitas pelos funcionários da BAL: TIAGO SAPELLI, JAQUELINE SABEL, JANE CIPRIANO e ALICE PESSOA SILVA. **TIAGO e JAQUELINE também assinaram contratos de compra e venda de mercadorias em nome da BAL, conforme relação de assinaturas de fls. 9533. Vale dizer, assinaram contratos em nome da BAL e negociaram via e-mails com clientes da BIC no exterior.**

Também foi apresentado um e-mail enviado pela funcionária **ALICE PESSOA SILVA**, da BUNGE ALIMENTOS S/A, para **MARCELO DANIEL ZICARELLI**, também funcionário da BAL, de acordo com dados do CNIS, fls. 11409 a 11431, informando que todos os contratos com a BIC, de soja brasileira, com embarque em 2016 teriam a contraparte alterada para a BIC Uruguai.

36.4. Quanto aos **pagamentos efetuados pela venda das mercadorias pela controlada no exterior**, a autoridade fiscal verificou três situações: pagamentos na conta da controlada, pagamentos diretamente na conta da controladora no Brasil (Interessada) e "encontro de contas", sem pagamento formal, nas relações com empresas vinculadas do grupo Bunge. A primeira situação seria a esperada, enquanto a terceira, a despeito de ser razoável dentro de um grupo multinacional, demonstra a inexistência de isolamento de riscos ou de efetiva intermediação pela controlada. Mas a segunda situação é sintomática em relação à falta de substância na intermediação da controlada, tanto que ela nem era beneficiária de todas as vendas por ela supostamente realizadas; conforme TVF:

Essa situação foi verificada nos comprovantes de pagamentos dos seguintes RE(s): 15/0600153-001, 15/0982552-001, 15/1247767-001, 15/1316868-001 (fl. 8748). Isso representa mais de 10% da amostra, onde os valores de receita das revendas efetuadas pela BIC foram depositadas diretamente na conta bancária da FISCALIZADA no exterior. Se considerarmos que em relação às operações entre a BIC e as empresas do grupo BUNGE não há movimentação financeira mas apenas encontro de contas, conforme resposta ao item 10 do TIF 011 (fls. 9524 a 9531), e que na amostra selecionada, 20 RE(s) se referem a operações entre empresas do grupo BUNGE e 16 entre terceiros, isso vale dizer que em 25% das operações analisadas que envolveram terceiros, o pagamento que deveria ter sido efetuado à controlada BIC **foi feito diretamente na conta bancária da FISCALIZADA, demonstrando que é ela quem de fato opera e comercializa as mercadorias com clientes no exterior**. E mais, **esses depósitos na conta bancária nº 700607935 da própria FISCALIZADA no banco J.P. Morgan Chase NY estão à margem da escrituração contábil da BAL, conforme se verifica no Razão Contábil da conta nº 1109223 (fls. 11387) do ano de 2015, obtido através da ECD. Foram apresentados 4 (quatro) comprovantes de depósitos nessa conta (fls. 8748), nos seguintes valores e datas: (...) (grifou-se)**

36.4.1. Um depósito referente à empresa *Amaggi International* se coaduna perfeitamente com a tese do auto de infração, ou seja, que a Bunge no Brasil era a beneficiária do valor integral da venda, sem nenhuma intermediação. Trata-se de exportação de soja com destino final China. O valor da venda do Brasil para as Ilhas Cayman foi de **US\$ 14.214.490,00** (conta do razão 3121002 e Nota-fiscal nº 5.800) e daí para o adquirente final no valor de **US\$ 15.059.000,00**, conforme informação fornecida pela Interessada. A Interessada chegou a impugnar as datas da operação, mas não justificou a questão mais importante: **o depósito para a conta da controladora no Brasil no exterior do valor final de US\$ 15.059.000,00.**

O valor do pagamento realizado pela AMAGGI foi de US\$ 15.059.000,00, ou seja, o verdadeiro valor da exportação que foi refaturado utilizando-se da BIC das Ilhas Cayman. E ainda, o que se verificou no comprovante bancário acima é que a AMAGGI efetuou o pagamento da mercadoria **diretamente na conta bancária da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A** e não na conta de quem supostamente teria efetuado a revenda, que segundo a BUNGE seria sua controlada BIC. **Ora, se foi a BIC que vendeu para o terceiro adquirente da mercadoria no exterior, pergunta-se porque o depósito foi feito na conta da BAL? Responde-se: porque a exportadora de fato foi a própria BAL e o valor negociado com a AMAGGI foi de US\$ 15.059.000,00 e não US\$ 14.214.290,00. A BIC foi apenas utilizada em uma operação de triangulação simulada, onde a BAL recorreu a uma empresa offshore localizada em paraíso fiscal para subfaturar as exportações e manter parte dos lucros da operação no exterior sem tributação.**

36.4.2. Tal fato denota que a real beneficiária da transação era a controladora no Brasil, ora Interessada. Tal fato não é juridicamente neutro: o § 1º do art. 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, a despeito de tratar de dedução de IRPJ para importâncias pagas a pessoas residentes em paraísos fiscais, dispôs que se considera “efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro”. O presente caso é mais grave, pois houve operação que essa intermediária não foi nem economicamente beneficiária do depósito. Em suma, se a controladora no Brasil era a beneficiária da transação de exportação efetuada pelo valor pago pelo adquirente, e a intermediação não exerceu atividades para ganhar tais valores “por sua própria conta”, o correto seria alocar toda a receita de venda no Brasil.

37. Cabe observar que a Interessada se esforçou para demonstrar o papel das controladas no exterior para isolar os riscos das atividades, a serem analisadas posteriormente. Mas quanto às funções comerciais, contraditoriamente, ela trouxe o argumento de sinergia, com compartilhamento de recursos humanos entre controladora e controlada, eficiência da estrutura organizacional; vide impugnação:

Ao revés, o compartilhamento de recursos humanos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico constitui típica prática de mercado, voltada à racionalização e otimização de recursos e redução de custos despesas. A própria Receita Federal, por meio da COSIT, aplicando o que chamou de “princípio do pool”, já reconheceu o conceito em soluções de consulta tratando dos impactos fiscais de contatos dessa natureza, também chamados de *cost sharing agreements*. Vide a respeito, dentre tantas outras, as Soluções de Consulta COSIT n. 8/2012 e 23/2003, 50/2016, 94/2019, e 276/2019.

37.1. A situação aqui tratada em nada se assemelha a um compartilhamento de custos. Conforme explicitado na SC Cosit nº 8, de 2012, há diversos requisitos para a configuração de um contrato materialmente válido de *cost sharing*:

São características de contratos de compartilhamento de custos e despesas:

- a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;**
- b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;**
- c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;**
- d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;**
- e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;**
- f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo;**
- g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

37.2. Primeiro, 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. Não se trata de compartilhamento de custos, pelo qual teria de haver uma contribuição de diversas empresas para uma empresa do grupo centralizadora para atividade-meio. Não se trata de serviços intragrupo, pois não ocorreu serviço efetuado por uma empresa centralizadora às demais. E não se trata de contribuição para compartilhar custos e riscos de desenvolvimento ou produção de ativos. Abstraindo-se a falta de tecnicidade da argumentação sobre o compartilhamento de custos, se seguisse a linha da Interessada, então significaria que a controladora “terceirizou” as atividades comerciais de intermediação para essa controlada no exterior. Mas sendo isso,

qual seria a lógica de quem terceirizou continuar exercendo as mesmas atividades? Nenhuma. Segue a impugnante:

De fato, **careceria de lógica a duplicação da mesma estrutura em território estrangeiro, mediante a contratação de mais funcionários com o consequente aumento dos custos e despesas incorridos no exercício da atividade**, quando possível a utilização da própria estrutura intragrupo já constituída.

E isso porque é próprio das relações econômica-empresariais, a busca constante pela diminuição da capacidade ociosa da estrutura já instalada, de forma a maximizar lucros e colher resultados.

Não deve causar estranheza e definitivamente não representa indício de simulação o compartilhamento de estruturas e funcionários, assim como a adoção de sistemas de informática comuns, ou padrões idênticos de layout comuns. Afinal, trata-se de empresa submetidas a controle comum, do mesmo grupo. Estranho seria o oposto, isto é, **empresa do mesmo grupo adotando práticas dissonantes e duplicando gastos.** (grifou-se)

37.3. Concorde-se que **falta racionalidade econômica** em duplicar as atividades comerciais exercidas no Brasil para controlada no exterior. É por isso que **tais atividades de intermediação nunca foram exercidas em duplicidade nas Ilhas Cayman ou no Uruguai; o foram no Brasil.** Neste sentido, vide acórdão do CARF:

OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INEXISTÊNCIA. INTERMEDIÇÃO ARTIFICIAL.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado. **Não há racionalidade logística ou econômica nas operações realizadas com a pessoa jurídica vinculada, a não ser a de retirar parte da receita auferida por pessoa jurídica nacional para estrangeira situada em país de tributação mais benéfica**⁷. (grifou-se)

37.4. O que ocorreu foi **o refaturamento das exportações** por essa controlada no exterior. A falta de presença fiscal não foi motivo isolado para demonstrar a falta de exercício do papel de intermediação. Mas com os demais fatos apresentados restou sim claro que a falta da presença fiscal significou a lógica conclusão de que não houve intermediação comercial exercida por essas controladas. E aqui é muito importante explicitar que **não ficou só demonstrado que a controlada no exterior não exerceu tais funções, mas também (e principalmente) que as funções eram exercidas em território nacional.** O correto delineamento da operação de exportação não poderia considerar uma intermediação inexistente de fato.

III.4 – Impugnação da Interessada acerca dos riscos assumidos pela controlada no exterior.

38. A impugnante dispôs que a Bunge *International* desempenha funções e riscos que justificariam o seu propósito comercial, fazendo referência a: (i) gerenciamento de riscos de preço; (ii) componentes CBOT (*Chicago Board of Trade*); (iii) viabilização de operações de performance; (iv) isolamento de riscos comerciais após a entrega do produto no terminal de carga (Santos); (v) controle de riscos cambiais e de liquidez; (vi) irrelevância do argumento "caixa postal".

38.1. Como visto, este auto de infração não tratou como infração primária a função da pessoa jurídica no exterior *per se*, mas sim as operações de exportação por ela intermediadas. Isso **não significa que essa controlada no exterior não pudesse exercer outras funções, inclusive financeiras**. Não é de hoje que há distinção contábil entre faturamento e outras receitas, e estas outras receitas da controlada não são objeto do lançamento.

38.2. A maior parte dos argumentos apresentados são para demonstrar alguma substância econômica para a personalidade jurídica das controladas no exterior, o que não foi objeto do auto, repita-se. Por exemplo, o fato de a controlada no exterior servir como ponta para operações de *hedge* ou de performance, ou mesmo como intermediadora de financiamentos, **não significa que tenha exercido o papel de intermediação comercial de compra e venda de mercadorias**. Com essa ressalva é que se verificam as demais funções que a controlada exerceria e se de alguma forma justificaria a intermediação.

38.2. A primeira função seria a mais importante, pois ao conectar os fluxos de compras e vendas de mercadorias, ela assumiria riscos do preço. Contudo, resta frágil justificar a existência da controlada no exterior pela necessidade que assumisse os riscos dos preços das mercadorias transacionadas num grupo multinacional. A despeito de funcionamento relativamente autônomo entre as entidades de cada país de um grupo multinacional, este não é independente; há coordenação, como a própria parte disse quando tratou do suposto compartilhamento de custos (vide item 37). Os riscos assumidos dentro de cada empresa do grupo nessas negociações não podem ser considerados de tal forma relevante que justificaria a intermediação comercial por uma caixa postal. Se a Bunge no Brasil tivesse optado por concentrar todas as operações comerciais e logísticas nessa sua controlada no exterior, **então os riscos estariam subjacentes às funções efetivamente exercidas por essa controlada no exterior**.

38.3. A Interessada já faz parte de um grupo multinacional com atuação global. O grupo Bunge não deixa de ser uma grande *trading*, tendo um papel de intermediação nos países exportadores (como o Brasil) e nos países importadores. Faz parte central dos seus negócios arcar (e ganhar) com os riscos inerentes à negociação de commodities, que é a variação de preço. Note-se que **em torno de 60% das exportações objeto do auto (desconsiderando a intermediação nas Ilhas Cayman e Uruguai) foram para outras empresas do próprio Grupo Bunge**. Mesmo sem essa intermediação da controlada nas Ilhas Cayman/Uruguai, a maioria das transações não era com partes independentes. Resta inconsistente a

alegação de utilização da controlada para concentrar riscos, já que **na outra ponta da negociação, em grande parte, está pessoa vinculada.**

38.4. Tampouco sensibiliza a argumentação da utilização da controlada nas Ilhas Cayman para proteção contra variação de cotação das commodities e contra a variação cambial, tendo em vista que tal função **poderia ser efetuada via instrumentos financeiros em atividades distintas da atividade comercial na controlada.** E, mais, poderiam ter sido efetuados diretamente pela controladora no Brasil. Sobre os instrumentos financeiros de cobertura (hedge), vide sua regulação pelo Banco Central (Bacen) na Circular nº 3.086, de 2002:

Art. 5º Nas operações de hedge e naquelas que possibilitem a prefixação das rendas, a apropriação de seus resultados, tomados os contratos em conjunto, pode ser efetuada pro rata dia útil.

Parágrafo 1º Para fins do disposto neste artigo, entende-se por hedge a designação de **um ou mais instrumentos financeiros derivativos** com o objetivo de compensar, no todo ou em parte, os riscos decorrentes da exposição às **variações no valor de mercado ou no fluxo de caixa de qualquer ativo, passivo, compromisso ou transação futura prevista**, registrado contabilmente ou não, ou ainda grupos ou partes desses itens com características similares e cuja resposta ao risco objeto de hedge ocorra de modo semelhante.

Parágrafo 2º Os títulos e valores mobiliários classificados na categoria mantidos até o vencimento, na forma prevista no art. 1º, inciso II, podem ser objeto de hedge para fins de registro e avaliação contábil, desde que o objetivo seja o de atingir o indicador de desempenho previsto no regulamento do fundo. (grifou-se)

38.5. A propósito a Interessada faz uso de tais instrumentos, como se depreende da auditoria independente da Deloitte na fl. 12678:

A Companhia possui vários instrumentos financeiros derivativos para administrar a sua exposição a riscos de taxa de juros, “commodities” e câmbio, incluindo contratos de câmbio a termo e “swaps” de taxa de juros e de moedas. (...)

A Companhia designa certos instrumentos de “hedge”, incluindo derivativos, derivativos embutidos e não derivativos relacionados a risco com moeda estrangeira, como “hedge” de valor justo, “hedge” de fluxo de caixa ou “hedge” de investimentos, líquidos em operações no exterior. Os “hedges” para risco nas variações das taxas de câmbio em compromissos firmes são contabilizados como “hedges” de fluxo de caixa. (grifou-se)

38.6. Caso o objetivo fosse ainda o risco cambial, a Lei nº 11.371, de 2006, permitiu que os recursos financeiros decorrentes de exportações pudessem ser mantidos em conta junto a instituição financeira no exterior:

Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas

por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

§1º O Conselho Monetário Nacional disporá sobre a forma e as condições para a aplicação do disposto no caput, deste artigo, vedado o tratamento diferenciado por setor ou atividade econômica.

§2º Os recursos mantidos no exterior na forma deste artigo somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.

38.7. Tal hipótese não é teórica, uma vez que a Interessada possui conta no *Banco J.P Morgan Chase New York*, com vários pagamentos nela efetuados - vide fl. 193 do TVF. As justificativas de gerenciamento de preços e riscos não foram suficientes, pois não possuem relação direta com a intermediação das mercadorias de exportação, além de poderem ser efetuados com outros instrumentos disponíveis à controlada ou à própria Interessada no Brasil.

III – 5 Dissimulação no negócio jurídico - o ato disfarçado.

39. Tendo em vista 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. O TVF pressupõe a invalidade material do contrato de exportação entre a Interessada e a sua controlada no exterior. Analisando-o isoladamente, ele deve ser considerado relativamente simulado, passando a subsistir a operação dissimulada, conforme art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas **subsistirá o que se dissimulou**, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou **cláusula não verdadeira**;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifou-se)

39.1. Não é de hoje que não se aceitam os efeitos fiscais de uma operação simulada, conforme se depreende do longo Parecer Normativo CST nº 46, de 17 de agosto de 1987:

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, **não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência**, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital

submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada. (...)

Essas operações **não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias**, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que **pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte**; por isso mesmo, **devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado**, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes. (grifou-se)

39.2. Contudo, há uma especificidade neste caso. A operação dissimulada surgiu de dois contratos sucessivos, com algumas cláusulas verdadeiras em um e outras no outro. O primeiro é o da exportação da controladora no Brasil à controlada em Ilhas Cayman/Uruguai (contrato 1) e o segundo é o da exportação dessa controlada ao adquirente real (contrato 2). Sobre a validade das cláusulas em cada um, confira-se:

(...)

39.3. Não há 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. O que se simulou, a rigor, foi a intermediação comercial mediante bipartição de uma única operação de exportação em dois contratos.

39.4. A leitura tradicional da simulação a caracteriza como vício de vontade, ou seja, como "declaração enganosa de vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado"⁸. O contrato de exportação buscava produzir o efeito de alienar a mercadoria, que ocorreu; o que se tentou enganar foi a intermediação, inexistente de fato. Logo, o contrato em si não restaria classificado, em sua totalidade, como simulado, aproximando-se o caso a fraude à lei (art. 166, VI, do Código Civil)⁹. É o entendimento de Marco Aurélio Greco:

Outra hipótese é a utilização de uma pessoa jurídica para realizar negócio que se fosse realizado por outra pessoa teria efeito tributário relevante.

É o caso de pessoa jurídica **proprietária de um bem que** – tendo entabulado as tratativas para vendê-lo – **ao invés de vendê-lo diretamente, transfere a outra pessoa jurídica** (eventualmente integrante do mesmo grupo econômico e que possua prejuízo fiscal a compensar) que, em seguida, o aliena ao comprador.

Esta hipótese se aproxima do exemplo da simulação por interposta pessoa, mas tem peculiaridades porque, se a simulação é vista da perspectiva da vontade, não haveria simulação, **pois as vontades aparentes são as reais**. Mas pode configurar **caso de fraude à lei, mesmo que não haja proibição de venda direta, pois utiliza-se da interposição subjetiva (de outra pessoa jurídica) para evitar a incidência de norma imperativa (a tributária)**. (grifou-se) ¹⁰

39.5. Já a leitura da simulação de Orlando Gomes (citado no auto de infração) a caracteriza como divergência no propósito declarado no negócio jurídico, ou seja, que “determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa”. O fim do contrato da exportação para a controlada no exterior para que ela intermediasse e revendesse as mercadorias **não corresponde à realidade nem à sua causa, que foi alocar receita no país com tributação favorecida**. É o que a doutrina francesa denomina “**atos disfarçados**” (*deguisé*) (GRECO, 2019, p. 286). Neste diapasão, vide Acórdão nº 2301005.119 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

SIMULAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GESTÃO REALIZADA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÓCIOS DA EMPRESA CONTRATADA QUE ATUAM EFETIVAMENTE COMO EMPREGADOS DA EMPRESA CONTRATANTE.

A contratação realizada entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico para prestação de serviços de gestão, na qual os sócios da empresa contratada atuam, efetivamente, como empregados da empresa contratante configura negócio simulado. (...)

A **simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento** (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.

O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.

A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado. (grifou-se)

39.6. E é neste último sentido que se entende presente a simulação da intermediação na controlada no exterior, com a **invalidade material das cláusulas contratuais que artificialmente bipartiram um único contrato de exportação**. Os efeitos fiscais dessa intermediação simulada não devem ser opostas ao Fisco, já que efetuada mediante fraude à lei. Resta correta a correção dos efeitos fiscais de tal operação, **alocando a receita na controladora do Brasil**.

IV - LUCROS AUFERIDOS NA CONTROLADA DO EXTERIOR BUNGE INTERNATIONAL

40. A Interessada havia apurado lucro nessa controlada entre 2014 e 2016. Como as receitas provenientes das operações nas Ilhas Cayman foram alocadas no

Brasil, o lucro dessa controlada foi reapurado Restou lucro distribuído apenas para os anos de 2014 e 2015, cuja compensação com os prejuízos foi glosada.

40.1. A alegação prejudicial de decadência é improcedente, 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; utiliza-se a mesma fundamentação contida nos itens 26 a 26.2. Do mesmo modo não se aplica a preliminar de nulidade por precariedade de fundamentação conforme fundamento desenvolvido no item 33.

41. Ela apresentou no procedimento fiscal as resumidas demonstrações financeiras: DRE 2012 (fl. 740), BP 2012 (fl. 741), DRE 2013 (fl. 742), BP 2013 (fl. 743), DRE 2014 (fl. 744), BP 2014 (fl. 745), BP 2015 (fl. 746), DRE 2015 (fl. 747), DRE 2016 (fl. 748) e BP 2016 (fl. 749). Na impugnação apresentou planilha com o balancete. Aduziu ter apresentado relatórios de auditoria independente, mas foram acostados os referentes às demonstrações financeiras consolidadas da controladora Bunge Alimentos dos anos 2013 (fls. 12444-12518), 2014 (fls. 12519-12596), 2015 (fls. 12597-12657) e 2016 (fls. 12658-12716), e não da controlada no exterior.

41.1. Para se analisar o valor probatório da documentação apresentada, deve-se observar a legislação que rege matéria. O auto trata dos anos 2014 e 2015. Para o primeiro regia o disposto na Lei nº 9.249, de 1995 (ela não fez opção para aplicar neste ano a nova legislação), e para o segundo o na Lei nº 12.973, de 2014.

Lei 9.249/95 (disciplina ano 2014)

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, **segundo as normas da legislação brasileira;**

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais **deverão ser mantidas no Brasil** pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (...)

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

IN 213/2002 (disciplina ano 2014)

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa. (...)

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. (...)

Art. 3º Na apuração dos resultados de filial ou sucursal, no exterior, que **não tenha autonomia contábil que permita a sua apuração individualizada**, a apropriação de custos e despesas a ela correspondentes será efetuada pelo critério de rateio. (...)

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada **segundo as normas legais do país de seu domicílio**, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada. (...)

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, **domiciliadas num mesmo país**, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, **os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra**.

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira. (...)

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da

Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas. (grifou-se)

Lei nº 12.973/2014 (disciplina ano 2015)

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (...)

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB. (...)

Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações: (Vigência)

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput ; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser

considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: (Vigência)

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. (grifou-se)

Art. 92. Aplica-se o disposto nos arts. 77 a 80 e nos arts. 85 a 91 ao resultado obtido por filial ou sucursal, no exterior.

IN 1520/2014 (disciplina ano 2015)

Art. 8º Os (...)

§ 1º O resultado auferido no exterior de que trata o caput **deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio** e antes da tributação no exterior sobre o lucro.

§ 2º **Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira. (...)**

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, **desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38. (...)**

Art. 38. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterà, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a:

a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e

b) 2015, para os demais;

IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada;

V - o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio;

VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e

VII - o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio.

§ 1º Para o aproveitamento dos prejuízos acumulados anteriores previstos na Seção I do Capítulo II, o demonstrativo de que trata o caput **deve ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até 30 de setembro de 2015.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1577, de 31 de julho de 2015) (...) (grifou-se)

41.2. O art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, trazia a forma de tributação dos lucros das controladas e coligadas no exterior, sem maior delineamento sobre a compensação dos seus lucros com prejuízos antes acumulados. O que se tinha era o §5º, pelo qual os prejuízos auferidos nas atividades do exterior não poderiam ser compensados com os lucros auferidos no Brasil. Mas nada dizia especificamente sobre a compensação dos prejuízos fiscais da controlada com os lucros dessa mesma controlada. Na lei tampouco havia questões instrumentais. Esse detalhamento foi feito pela IN SRF nº 213, de 2002, cujo §2º dispôs que os prejuízos de uma controlada poderiam ser compensadas com os lucros dessa mesma controlada. O §1º dispôs que esses prejuízos são aqueles “apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio”. Essa também foi a linha contida no art. 6º, pelo qual as demonstrações financeiras seriam elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. O § 1º disse que em caso de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de escriturações no país da controlada, elas deveriam ser elaboradas “com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira”.

41.3. Para o ano 2015 o §2º do art. 77 e inciso II do art. 79 da atualmente vigente Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre a possibilidade da compensação de prejuízos de uma controlada com seus lucros futuros, desde que informados na forma estabelecida pela RFB. A regulação pela IN RFB nº 1.520, de 2014, explicitou no art. 8º que a apuração deve se dar pela legislação do país da controlada no exterior, sendo que no §2º manteve-se a regra de se aceitar as demonstrações elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo a legislação brasileira. Sobre os prejuízos, o art. 10 da IN permitiu a compensação com os lucros “desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38”. Por esse artigo as informações devem ser detalhadas por um demonstrativo específico a ser transmitido pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped)”.

42. A Interessada registrou na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) lucros na controlada sediada nas Ilhas Cayman nos anos 2014 a 2016, as quais foram compensadas com prejuízos anteriores. Intimada a comprovar esses prejuízos,

apresentou os BP e DRE citados no item 41, elaborados em língua portuguesa e assinados por contador da Interessada, conforme a seguir:

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO
PARA OS EXERCÍCIOS FINDAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016
Em milhões de reais – R\$ e dólar US\$

	2016 USD	2016 BRL
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	6.151.042	20.946.861
Nota das mercadorias vendidas	(5.936.355)	(19.347.175)
LUCRO BRUTO	214.687	599.686
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS		
Despesas com vendas	(1.080)	(6.127)
Despesas administrativas	(53.132)	(173.163)
Resultado de equificação patrimonial	92	300
Despesas com juros (despesas) operacionais, líquidas	(58.728)	(181.433)
LUCRO OPERACIONAL ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO E CAMBIAL	153.859	558.286
RESULTADO FINANCEIRO E CAMBIAL		
Resultados financeiros	3.144	10.247
Despesas financeiras	(6.877)	(19.876)
	(2.893)	(9.429)
LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO IMPORTE DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	153.866	498.857
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	153.866	498.857

Surge Almirante S.A. - Julio Javier Garcia

Contador - Marco Aurélio Pimenta Bastos
CRC: 0398761/0-0

HINKE INTERNATIONAL COMMERCE LTD.
BALANÇOS PATRIMONIAIS LEVANTADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016
Em milhões de reais – R\$ e dólar US\$

ATIVO	2016 USD	2016 BRL	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2016 USD	2016 BRL
CIRCULANTE			CIRCULANTE		
Caixa e equivalentes de caixa	333	1.085	Fornecedores	28.816	91.387
Contas a receber de clientes	11.186	36.486	Partes relacionadas	-	-
Dividendos	28.135	94.937	Adiantamentos de clientes	796	645
Partes relacionadas	729.416	2.401.811	Dividendos a pagar	923.620	3.016.717
Imprecisos financeiros	123.901	401.912	Imprecisos financeiros	48.139	156.890
Outras contas a receber	2.229	8.507	Obrigações sociais e tributárias	316	1.036
Total do ativo circulante	998.191	3.066.611	Imprecisos a receber	20	182
			Outras contas a pagar	4.871	15.227
SÃO CIRCULANTE			Total do passivo circulante	1.081.628	3.282.065
Ativos relacionados	989	326	NÃO CIRCULANTE		
Outras contas a receber	30	95	Partes relacionadas	97	316
	(30)	(95)	Total do passivo não circulante	97	316
Total do ativo não circulante	968.200	3.066.516	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL DO ATIVO	1.966.391	6.133.127	Capital social	108	326
			Reservas de lucro	(290.643)	(915.301)
Investimentos em controladas e coligadas	410	1.306	Lucros (prejuízos) acumulados	133.966	498.857
	410	1.306	Total do patrimônio líquido	280.969	1.018.128
Total do ativo não circulante	558.200	1.760	TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.162.627	3.966.201

Surge Almirante S.A. - Julio Javier Garcia

Contador - Marco Aurélio Pimenta Bastos
CRC: 0398761/0-0

42.1. A primeira conclusão que se chega é que a escrituração contábil apresentada não foi efetuada segundo a legislação das Ilhas Cayman, uma vez que se encontra em português e com assinatura de contador brasileiro. Então caberia averiguar se a apuração do lucro auferido foi demonstrada “segundo as normas da legislação brasileira” (Lei nº 9.249, art. 25, § 2º); vide Lei nº 6.404, de 1976, art. 176, na redação anterior à MP nº 449, de 2008:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício (...).

42.2. As demonstrações trazidas pela Interessada referentes a balanço patrimonial e demonstração de resultado não podem ser consideradas efetuadas segundo a legislação brasileira. Nelas nem constam as contas contábeis de cada um dos elementos do patrimônio (art. 178 da Lei nº 6.404, de 1976) ou a discriminação do resultado do exercício (art. 187), nem mesmo notas explicativas.

42.3. Todavia, a legislação, tanto a anterior como a atual, permite que as demonstrações fossem efetuadas segundo os princípios contábeis geralmente aceitos. No Acórdão 07-46.859, com o mesmo relator, proferido em face da Interessada pelos lançamentos dos anos 2008 e 2009, esta Turma Julgadora havia julgado procedente a impugnação para aceitar a compensação da controlada no exterior nas Ilhas Cayman, pois foi apresentado relatório de auditoria independente **da controlada**, a qual atestou a sua escrituração contábil. Naquele caso, ainda, não foram encontradas inconsistências materiais visíveis, seja pela autoridade lançadora, seja pela julgadora, motivo pelo qual se aceitou a compensação. Todavia, **a situação probatória presente nestes autos é distinta e, portanto, o resultado também é**. Transcrevem-se principais trechos daquele acórdão:

69.3. Todavia, pela legislação tributária há uma “válvula” no § 1º do art. 6º da IN SRF nº 213 para os casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da controlada no exterior. Para esta hipótese não há um rigor quanto às escriturações a serem apresentadas, ou mesmo o seu objeto; basta que sejam “elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira”. Entendo ser este o presente caso.

70. As Ilhas Cayman se enquadram na classificação de países com tributação de renda inferior a 20% ou que não permite acesso a informações da composição societária (“paraísos fiscais”), nos termos do inciso XV art. 1º da IN RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010. É verossímil a informação trazida pela Interessada que

nesse país não se exige o registro formal de escrituração contábil ou fiscal, já que nem imposto de renda corporativo é cobrado. Considerando-se o disposto no § 1º do art. 6º da IN SRF nº 213, o que resta neste julgamento, então, é avaliar se a documentação apresentada se presta a apurar o prejuízo fiscal com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos.

70.1.A interessada apresentou seis relatórios de auditoria independente firmado pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes. Três referem-se às demonstrações da controlada direta Santista Export dos anos 2004 (fls. 16016), 2005 (fls. 16035) e 2006 (fls. 15995); os outros três referem-se às demonstrações da Ceval International, controlada da Santista Export e também sediada nas Ilhas Cayman, dos anos 2006 (fls. 16054), 2007 (fls. 16072) e 2008 (fls. 16091). Todos foram efetuados de acordo com os princípios e práticas contábeis aceitos no Brasil, segundo seus subscritores, conforme trecho retirado de um deles: (...)

70.2.Foram ainda apresentadas as declarações de resultado de exercícios dos anos 2003 a 2007 (fls. 15990-7), além do balanço patrimonial da controlada Ceval Centro-Oeste (fl. 16124). Tal documentação corrobora os valores de lucros e prejuízos da Santista Export apresentados pela Interessada: (...)

70.3.Este relator analisou tais relatórios e as demonstrações que os embasaram. Os valores demonstrados nos respectivos resultados estavam em consonância com as informações apresentadas pela Interessada, notadamente em relação aos prejuízos acumulados. Os trechos mais importantes dos relatórios foram colacionados no Anexo II do acórdão.

71.Considerando-se a existência dos relatórios de auditoria independente que analisaram demonstrações efetuadas segundo os princípios contábeis brasileiros, os quais servem como base ao próprio lançamento contido no auto de infração (que adicionou os lucros da controlada no exterior apurados em 2008 e 2009 pelas mesmas demonstrações), e o disposto no § 1º do art. 6º da IN SRF nº 213, entendo que o prejuízo fiscal acumulado demonstrado foi apurado segundo os princípios contábeis geralmente aceitos pela legislação brasileira. Não havendo nos autos outros elementos que tenham o condão de infirmar o conteúdo de tais relatórios, e tendo em vista a flexibilidade da legislação tributária em relação à demonstração dos prejuízos apurados no exterior, exonera-se o crédito tributário referente à desconsideração do prejuízo fiscal acumulado para compensação com os lucros apurados em 2008 e 2009 da controlada Santista Export.

42.4. Naquele caso o relatório de auditoria independente apresentado no processo dos anos 2008 e 2009 analisou a **escrituração da própria controlada no exterior**. Como se tratava de uma holding, ela foi corroborada por relatórios de auditoria das respectivas controladas (indiretas). Não obstante a Interessada ter trazido uma demonstração sintética, esta foi **integrada pela relatório de auditoria independente**. Já no presente caso o relatório de auditoria apresentado refere-se **às demonstrações consolidadas da controladora no Brasil, a qual avaliou, não a escrituração contábil da controlada**, mas o seu valor como investimento por

equivalência patrimonial e o resultado do exercício consolidado, conforme imagem a seguir:

	Controladora		Consolidado	
	2016	2015	2016	2015
Prejuízo fiscal de imposto de renda	732.924	502.997	754.130	532.001
Alíquota de imposto de renda	25%	25%	25%	25%
Imposto de renda	<u>183.231</u>	<u>125.749</u>	<u>188.535</u>	<u>133.000</u>
Base negativa de contribuição social	723.148	493.221	744.473	522.336
Alíquota de contribuição social	9%	9%	9%	9%
Contribuição social	<u>65.083</u>	<u>44.390</u>	<u>67.003</u>	<u>47.087</u>
Imposto de renda e contribuição social diferidos sobre prejuízo fiscal e base negativa de contribuição social	<u>248.314</u>	<u>170.139</u>	<u>255.538</u>	<u>180.010</u>
Imposto de renda e contribuição social diferidos sobre prejuízo fiscal e base negativa de contribuição social de "off-shore" no exterior (Bunge International Commerce Ltd.)	213.353	458.850	213.353	458.850
Benefício fiscal - amortização de ativo sobre investimento	(191.614)	(188.328)	(191.614)	(188.328)
Marcação a mercado - estoques/contratos futuros	119.135	(329.834)	119.135	(329.834)
Marcação a mercado - instrumentos financeiros	1.314	602.814	2.621	602.814
Provisão para créditos de liquidação duvidosa e adiantamentos a fornecedores de matéria-prima	87.968	69.437	88.230	69.479
Provisão para perdas de estoques	8.897	20.876	8.897	20.876
Provisão para perdas com impostos a recuperar	33.715	32.209	33.715	32.209
Provisão para riscos	183.656	250.058	189.215	273.254
Participação nos Lucros e Resultados - PLR	37.922	40.283	38.562	42.531
Provisão para benefícios pós-emprego e custos com aposentadoria	24.844	21.735	26.828	23.370
Provisão para ajuste ao valor de realização de ativo imobilizado	41.713	46.102	41.740	46.889
Provisão para fretes a pagar	2.933	3.103	2.933	3.103
Provisões diversas e outras diferenças temporárias, líquidas	45.327	73.682	49.769	7.350
Total de imposto de renda e contribuição social diferidos	<u>857.477</u>	<u>1.220.137</u>	<u>878.922</u>	<u>1.242.584</u>
Imposto de renda e contribuição social diferidos - ativo	857.477	1.220.137	878.922	1.242.584
Imposto de renda e contribuição social diferidos - passivo	-	-	-	(3.100)
Total	<u>857.477</u>	<u>1.220.137</u>	<u>878.922</u>	<u>1.242.584</u>

42.5 Além disso, foi encontrada inconsistência material nas demonstrações contábeis que contraria a legislação da tributação sobre bases universais. A controlada nas Ilhas Cayman aprovou a constituição de filial no Uruguai em 31 de julho de 2014 (fl. 141), a qual passou a "exercer" a intermediação das mercadorias de forma crescente, conforme a seguir:

Ano	Exportador: Bunge Alimentos S/A - total em US\$ (a)	Importador		% = (b + c) / a
		BIC - Ilhas Cayman - total em US\$ (b)	BIC - sucursal Uruguai - total em US\$ (c)	
2014	6.156.107.933,48	6.058.972.178,37	0,00	98,42%
2015	5.058.270.674,94	4.199.154.300,51	812.531.406,34	99,08%
2016	4.300.630.862,90	774.658.231,99	3.466.673.904,11	98,60%

42.6 A rigor, os rendimentos dessa filial no Uruguai deveriam ser tratados individualmente em relação aos da matriz na Ilhas Cayman (controlada direta), conforme se depreende do disposto no § 5º do art. 4º da IN SRF nº 213, de 2002, art. 78 e 92 da Lei nº 12.973, de 2014, e arts. 14 e 24 da IN RFB nº 1.520, de 2014. Consequentemente, deveria ter sido demonstrada a escrituração contábil dessa filial no Uruguai, com apuração e demonstração conforme as regras desse país.

42.7 Mas independente do que foi dito anteriormente, mesmo consolidando-se a apuração na matriz das Ilhas Cayman, uma demonstração que seguisse os princípios contábeis geralmente aceitos deveria, no mínimo, ter explicitado a receita proveniente da filial (em outro país, resalte-se), assim como se os elementos do balanço patrimonial se referem à matriz ou à filial. As demonstrações colacionadas no item 43 não fazem nenhuma segregação ou detalhamento que as tornem confiáveis ou consistentes.

42.8. Ainda, o tratamento distinto dado para o relatório específico da controlada com o consolidado da controladora não se refere apenas à apreciação da prova por este relator. Se a legislação sobre tributação universal exige a apuração por controlada, de forma individualizada (recordando que mesmo na hipótese da consolidação até 2022 constante do art. 78 da Lei nº 12.973, de 2014, ela não pode ser feita quando esteja em país com tributação favorecida), não faria sentido aceitar o ateste de auditoria independente das demonstrações consolidadas da controladora no Brasil, a qual nem contém notas explicativas que

façam referência à apuração feita pela controlada nas Ilhas Cayman, muito menos pela sua filial no Uruguai

42.9. Por fim, cabe observar que o argumento da Interessada de que essa escrituração teria embasado o lançamento dos lucros dessa controlada não se sustenta. A glosa se deu pelo descumprimento do requisito legal para compensação desses lucros com prejuízos fiscais da mesma controlada, e não pela apuração do lucro da controlada nos respectivos anos-calendário. Desta feita, mantém-se o lançamento referente à adição do lucro da controlada nos anos 2014 e 2015.

Os fatos relatados no TVF e comprovados no procedimento fiscal e muito bem enfrentados pela DRJ são, no entender deste relator, absolutamente incontestáveis.

As razões de defesa trazidas pela contribuinte e repetidas em seu Recurso são “lindos” argumentos e justificativas, caso acompanhadas de efetivas operações reais. Nada se sustenta. O que vemos claramente é que a Recorrente criou uma operação falsa, simulada, tão somente para deixar no exterior as receitas que correspondem, senão em sua totalidade, ao lucro das suas operações comerciais. Não a toa que a contribuinte (uma gigante em sua atuação) apresentava sucessivos prejuízos fiscais no Brasil.

A existência de operações através de tradings no exterior em operações com clientes estrangeiros é comum e justificável no âmbito de operações complexas, com regras internacionais distintas, operações de câmbio, fusos diferentes, entre outros fatores. Não a toa que grandes multinacionais utilizam o apoio de agentes intermediadores, sejam do próprio grupo ou sem vinculação.

Mas é necessário que tais operadores sejam reais e as operações efetivas, e claramente não é o caso dos autos.

Como exposto no relatório fiscal, a Recorrente efetuou venda de produtos para suas controladas BIC, estabelecidas no exterior (Ilhas Cayman e sucursal no Uruguay), em “paraísos fiscais”. As controladas, a seguir (quase que imediatamente e, por vezes, com inconsistência nas datas de faturamento), refaturavam aos clientes finais por preço superior. O objetivo da intermediação simulada foi obter vantagens fiscais, de forma a transferir parte (se não todo) o lucro para país com tributação favorecida, violando a legislação brasileira. Ocorre, que, em verdade, esses lucros/resultados foram produzidos no Brasil e de forma simulada e falsa transferidos para a subsidiária BIC. Assim, devem sofrer tributação no país.

As empresas não existiam materialmente, eram verdadeiras “caixas postais”, sem funcionários ou despesas consistentes com suas operações. As negociações ocorriam diretamente entre funcionários da Recorrente no Brasil com os destinatários finais. Eram os próprios funcionários brasileiros que operavam os sistemas em nome a BIC, emitiam as faturas, assinavam documentos, representavam a empresa. Trata-se de total simulação, de forma escancarada e, com

o devido respeito, inconsistente com o porte e tamanho da contribuinte que, poderia ter engendrado operação muito mais sofisticada que a fraude perpetrada nos autos.

Apenas a título exemplificativo, cito novamente alguns dos fatos constatados e sobejamente comprovados:

- a) **falta de apresentação de escrituração contábil** específica e detalhada das operações de intermediação efetuadas no exterior; mesmo que não haja um requisito formal para tal escrituração, a intermediação mediante compra e posterior venda de commodities em valores bilionários necessita de alguma escrituração para controle contábil;
- b) diversas **invoices** emitidas pela Bunge *International* não contêm o **endereço de correspondência** dos locais onde está estabelecida, mas o endereço de sua controladora no Brasil; por exemplo, no Registro de Exportação 16/0389556-001, tanto a *invoice* em que a Interessada exportava para a controlada nas Ilhas Cayman como aquela em que esta última "exportava" para o adquirente final foram assinadas na mesma data e pela mesma pessoa, funcionária da controladora no Brasil;
- c) o **conhecimento de transporte** (*bill of lading*) contém como remetente a controladora no Brasil, nunca a controlada no exterior;
- d) a Bunge *International* nas Ilhas Cayman **não possui funcionário próprio** e a filial no Uruguai possuía nove funcionários em 2015 e doze em 2016, sendo que apenas dois seriam responsáveis pelas negociações das operações de intermediação (no Brasil, segundo o TVF, seriam 3,4 mil funcionários);
- e) demais **despesas do escritório no Uruguai incompatíveis** com a operação de intermediação; a de energia elétrica foi, no período de 2015 e 2016, em torno de R\$ 160,00, e a de água em torno de R\$ 60,00 (fl. 205).
- f) os **administradores** da Bunge *International*, na época, possuíam relação com a controladora no Brasil. Em 15 de julho de 2014 foram nomeados Julio Javier Barros, residente em São Paulo e diretor financeiro da Interessada, e Elisabete Maria Meissner Cyrino, empregada da Interessada no Brasil e residente também no Brasil. **Nenhum dos dois declarou receber valores como renda do exterior** (fl. 140);
- g) os **funcionários** que exerciam as funções típicas de *trading* pela controlada no exterior tinham relação com a Interessada. Os administradores (brasileiros) lavraram procurações (em tabelionato na cidade de São Paulo, ressalte-se) para que **esses funcionários assinassem contratos como**

compradores pela controlada no exterior das mercadorias vendidas pela sua própria empregadora; depois (ou concomitantemente) assinavam os contratos de venda como vendedores dessa controlada no exterior.

- h) em relação às operações da Bunge *International* como vendedora da mercadoria então importada, a autoridade fiscal apresentou diversos e-mails (fls. 9742-9947) em que **os preços e contratos são confirmados por funcionários da controladora no Brasil;**
- i) quanto aos **pagamentos efetuados pela venda das mercadorias pela controlada no exterior**, a autoridade fiscal verificou três situações: pagamentos na conta da controlada, pagamentos diretamente na conta da controladora no Brasil (Interessada) e “encontro de contas”, sem pagamento formal, nas relações com empresas vinculadas do grupo Bunge. A primeira situação seria a esperada, enquanto a terceira, a despeito de ser razoável dentro de um grupo multinacional, demonstra a inexistência de isolamento de riscos ou de efetiva intermediação pela controlada. Mas a segunda situação é sintomática em relação à falta de substância na intermediação da controlada;
- j) O que se verificou é que essas telas do sistema SAP juntadas dizem respeito ao sistema eletrônico de controle das operações que seria utilizado pela BIC das Ilhas Cayman e do Uruguai, porém alimentado pela FISCALIZADA e seus funcionários aqui no Brasil. Essa afirmação pode ser comprovada pelas seguintes constatações destacadas na tela reproduzida no TVF: no campo “Descrição do Parceiro” são informados os nomes de quem a BIC comprou (purchase) e para quem ela vendeu (sales) a mercadoria, neste caso a soja em grãos; o campo “Trading Desk” (mesa de operações) se refere às exportações da BIC UY (filial do Uruguai); o campo “Moeda do Rel.” representa a moeda utilizada na operação, no caso USD ou dólar americano; todas as abas do sistema estão descritas na língua portuguesa e não inglesa (Ilhas Cayman) ou espanhola (Uruguai); e por fim, o responsável informado no sistema SAP era funcionário da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A do Brasil, nas vezes em que foi possível identificar o nome completo constante no campo “responsável” (Aline Nogueira, Daniela Schmitt, Patrícia Cataluna, Rosely Maria Wuertes, Renaty Giselle Affonso Dregoti, Aline de Oliveira Konig). Rosely possui procuração para atuar em nome da BIC a partir de 16/06/2015; Renaty, a partir de 08/09/2015; e Aline de Olivera Konig, a partir de 10/12/2015; porém todas elas já constavam como responsáveis nas telas do sistema SAP juntadas relacionadas aos RE(s) do ano de 2014;

O que fica claro em conclusão é que é a própria fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A e seus funcionários que realizam as negociações com os adquirentes das commodities no exterior. A Recorrente teria montado uma estrutura mínima no Uruguai, a partir de julho/2015, para dar

aparência de legalidade às supostas operações de intermediações, em substituição à estrutura até então vigente que consistia em uma simples P.O. Box localizada na sede do escritório de assessoria jurídica Maples and Calder no paraíso fiscal das Ilhas Cayman.

Vejam que as operações foram pensadas e arquitetadas de forma dolosa, sempre buscando dar um aparente ar de legalidade mas, repito, de forma muito singela e, quem sabe, até inocente, face à falsa estrutura montada de forma tão escancarada.

E mesmo assim, a autoridade fiscal em um excelente trabalho, não cansou de aprofundar mais e mais a fiscalização, reunindo um conjunto probatório que, para este relator, como já afirmado, é incontestável.

Ao analisar as provas dos autos e cotejar com as alegações defensivas parece que estamos tratando de duas situações completamente distintas. De um lado um filme de ficção traçado de forma efusiva pela Recorrente que, se visto de forma isolada, possui razoabilidade e concatenação. Talvez até pela qualidade de sua representação processual.

Mas, o fato é que ao analisar as provas trazidas aos autos e verificar a realidade de fato do que ocorreu, absolutamente embasado em provas que ao meu ver são irrefutáveis, não há como associar, nem minimamente, os argumentos defensivos.

Caso semelhante já foi analisado por este relator e por esta TO no processo 10600.720022/2013-15 e que resultou no Acórdão 1401-002.182:

OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO PARA PESSOAS VINCULADAS. INEXISTÊNCIA. INTERMEDIÇÃO ARTIFICIAL.

As provas constantes dos autos evidenciam a ausência de efetividade das operações realizadas entre controladora e controlada, em que não ocorreu de fato nenhuma intermediação, mas mero ato simulado. Não há racionalidade logística ou econômica nas operações realizadas com a pessoa jurídica vinculada, a não ser a de retirar parte da receita auferida por pessoa jurídica nacional para estrangeira situada em país de tributação mais benéfica.

Tratou-se de *modus operandi* semelhante com formalização de operações simuladas e materialmente inexistentes.

Assim, face ao exposto, e sem ter muito o que acrescentar às boas razões da decisão recorrida e ao primoroso trabalho fiscal, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a esta infração.

05. 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. Não se trata de matéria nova, mas absolutamente pacífica no CARF. Não há que se confundir o prazo para lançamento do crédito tributário com o prazo para rever a apuração realizada em determinado fato gerador e cujos efeitos tributários se concretizaram naquele ano.

Trata-se de matéria em que se adota o mesmo racional aplicado à fundamentação do item 3 do presente voto.

Por sua vez, além disso, diante da inexistência de documentos fiscais e contábeis hábeis e que efetivamente comprovasse o prejuízo fiscal utilizado, não há como validá-lo. É muito cômodo ao Recorrente defender que não teria obrigação de constituir os elementos de prova exigidos. Pois bem, se ele não quisesse gerar efeitos tributários no Brasil tal argumento seria até razoável, mas não é o caso.

Nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, também adotando as mesmas razões de decidir da DRJ, já acima reproduzidas.

06. Infração 05 - Multa isolada de 50% sobre as diferenças apuradas no recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado – Concomitância.

Como bem delimitado em relatório, remanesce em litígio, quanto à Infração 05, a alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada e penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a

garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênia para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “totalidade de tributo ou contribuição”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996

deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso,

ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena

por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.**

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado

nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as multas isoladas.

Quanto à incidência de juros sobre multa de ofício, trata-se de matéria sumulada, aplica-se a Súmula CARF 108.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para exonerar o crédito tributário relativo glosa de despesas de amortização do ágio BPAR e afastar a multa isolada face a concomitância.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

A desoneração decorreu do afastamento da qualificação da multa e, por consequência, a DRJ afastou a atribuição de responsabilidade solidária por entender que a mesma decorreu da qualificação. Pois bem, neste ponto entendo que a decisão deva ser reformada o Recurso de Ofício deve ser provido.

Em que pese concorde com os argumentos da decisão Recorrida acerca dos conceitos de simulação absoluta e relativa, às ponderações a respeito à qualificação, bem como já tenha adotado essa exata tese anteriormente, não vislumbro a sua aplicabilidade ao caso concreto.

Com a devida vênia, não consigo caracterizar as operações de venda da Recorrente para a BIC como uma simulação relativa e um negócio lícito.

Todos os fatos narrados demonstram que a Recorrente simulou materialmente a constituição de empresas, sem qualquer substância material, tão somente para evadir de forma simulada e ilícita, receitas que efetivamente ocorreram no Brasil.

Vejam que os fatos demonstram que as negociações eram travadas diretamente entre a Recorrente e os destinatários finais, a remessa também era feita diretamente, a intermediária não tinha estrutura administrativa e comercial (era inexistente de fato), seus procuradores eram funcionários diretamente ligados a Recorrente, eram funcionários da Recorrente que operavam os sistemas em nome das intermediárias. Os fatos como já descritos em relatório e no voto são gravíssimos e demonstram uma atuação consciente e dolosa da recorrente com o objetivo de fraudar e sonegar tributos.

Estamos falando de uma empresa que é a líder global de alimentos, não se trata de um hipossuficiente que pudesse interpretar de forma equivocada uma legislação ou que não estivesse ciente dos riscos inerentes as simulações realizadas.

Apenas para reforçar novamente alguns fatos:

- a) Contratos de compra e venda entre a BAL e a BIC assinados por funcionários da BAL, tanto na função de “buyer” como de “seller”;
- b) Invoices de emissão da BAL e de emissão da BIC com mesmas assinaturas;
- c) E-mails da suposta negociação da BIC com terceiros enviados por funcionários da fiscalizada BAL;
- d) As procurações foram lavradas pela BIC em São Paulo/SP, em idioma português, com endereço dos procuradores na sede da FISCALIZADA em Gaspar/SC. Todos os procuradores são ou eram funcionários da FISCALIZADA;
- e) As telas do sistema eletrônico SAP juntadas, cujos responsáveis identificados eram funcionários da fiscalizada BAL.

A operação de venda para as intermediárias foram simulações absolutas e inexistentes de fato, e tinham o único propósito de deslocar para paraísos fiscais a margem média de lucro das atividades. O lucro foi levado para o exterior, não tributado, curiosamente a empresa que, como disse, é a líder global em agronegócio e alimentos apresentava sucessivos prejuízos fiscais e, mesmo que contabilmente tenham dado o tratamento de lucros no exterior, o resultado foi a não tributação efetiva do seu lucro.

Além disso, curiosa a comodidade da Recorrente ao alegar que os lucros auferidos no exterior foram compensados com prejuízos acumulados de anos anteriores, mas ao mesmo tempo inexitem livros contábeis e fiscais válidos e eficazes para que o Fisco Nacional possa confirmar a sua existência, mormente tratando-se de paraísos fiscais que não exigem qualquer controle efetivo das operações.

Não há como concluir que um conjunto de atos como os engendrados e realizados não tenham se dado de forma consciente e dolosa.

As próprias respostas apresentadas à fiscalização apenas atestaram e confirmaram a intenção da Recorrente de tentar ludibriar a fiscalização. Como uma empresa inexistente de fato pode fortalecer a presença da Recorrente no mercado global? Ou ainda, empresas que sequer eram divulgadas pela Recorrente em seu portfólio?

Entendo que o TVF e o trabalho fiscal foi acertado e irretocável nesse ponto, rebatendo justificativa a justificativa apresentada pela Recorrente, e apenas escancarando ainda mais a intenção da contribuinte de verdadeiramente enganar e ludibriar a fiscalização com respostas e argumentos que absolutamente não se sustentam.

No final das contas, no período fiscalizado estamos falando de uma sonegação através da omissão de aproximadamente 1,3 bilhões de reais!!

O fato das operações formalmente terem sido realizadas, que as receitas tenham sido em parte contabilizadas (mas não como deveriam ser no Brasil), não tem o condão de, isoladamente, afastar a qualificação da penalidade. Não estamos diante de uma simples omissão, mas de um grande e complexo sistema fundado em um verdadeiro “planejamento sonegatório”, com clara intenção de confundir e enganar a autoridade fiscal buscando se aproveitar de uma realidade de mercado (existência de braços estrangeiros em operações internacionais), para simular e transferir ilicitamente receitas que verdadeiramente foram obtidas no Brasil. Aliás, em alguns casos, inclusive, com recebimento total e direto pela Recorrente.

Peço vênia para adotar também os fundamentos do TVF quanto à qualificação:

Relativamente às infrações relatadas nos Tópicos 4.1 (ágio), 4.2 (compensação indevida de prejuízos) e 4.4 (adição de lucros de controlada no exterior) deste TVF, foram aplicadas multas de ofício no percentual de 75%, conforme previsão contida no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, abaixo reproduzido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Contudo, para a infração descrita no Tópico 4.3 deste TVF (omissão de receitas de exportação com intermediação simulada de controlada sediada em paraíso fiscal), há que

se aplicar a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A qualificação da multa é intrínseca à própria infração imputada, uma vez que as irregularidades apontadas encontram seu maior suporte no artificialismo das operações simuladas realizadas entre a BAL e a BIC, visando impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador, reduzindo o montante do imposto devido, enquadrando-se, assim, no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

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.

A definição legal de fraude fiscal pressupõe a existência de determinados requisitos, dentre os quais podemos destacar:

1º - Conduta ativa ou omissiva;

2º - Praticada de maneira dolosa;

3º - Que impeça ou retarde, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou que exclua ou modifique suas características essenciais; e

4º - Que reduza o imposto devido ou evite ou difira seu pagamento.

No presente caso, temos uma série de condutas ativas que se enquadram no 1º requisito, como: simular a compra e venda de mercadorias entre a controladora BAL e sua controlada BIC; simular a existência de estabelecimento no exterior (P.O.BOX); e, reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As condutas acima descritas, analisadas em seu conjunto, revelam a finalidade de reduzir tributo, mediante a redução do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL e redução da base de cálculo desses tributos ao final do período.

A questão do dolo (2º requisito) deve ser analisada sob o prisma do direito civil, visto que a Lei nº 4.502/64 é uma lei tributária. Do contrário, caso o legislador quisesse tratar o assunto no campo do direito penal, teria remetido a matéria da qualificação da multa de ofício para a Lei nº 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária.

A palavra Dolo tem sua origem no latim “*dolus*” que significa artifício, engano, esperteza, tendo sido empregada, pela Lei nº 4.502/64, em seu art. 72, como qualificativo da conduta ativa ou omissiva. Desse modo, em sentido amplo, conduta dolosa é conduta que se utiliza de artifício, engano ou esperteza, sendo tais atributos utilizados, invariavelmente, com o intuito de enganar alguém.

Na presente fiscalização verificou-se que as operações de “compra e venda” de commodities, realizadas entre controladora e controlada, feitas por meio de uma caixa postal (P.O. Box nas Ilhas Cayman) e uma filial com estrutura incompatível com o volume de negócios, foram negócios jurídicos simulados que tiveram como objetivo criar artifícios que pudessem reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em detrimento do Erário.

O dolo civil é um dos defeitos do negócio jurídico e causa de sua anulabilidade (Código Civil, Lei nº 10.406/02, art. 145).

As supostas operações de compra e venda de commodities, realizadas entre a BAL e a BIC, geraram redução da base de cálculo de IRPJ e CSLL na apuração do ajuste anual desses tributos (3º requisito), modificando, desse modo, uma das características essenciais da regra matriz tributária.

O 4º requisito, redução do imposto/contribuição, foi alcançado pela aplicação da alíquota do tributo sobre uma base de cálculo reduzida.

Em suma, a falta de substância econômica e de propósito negocial ficou evidente nos negócios realizados, tendo em vista todas as evidências relatadas e analisadas no Tópico 4.3 deste TVF, o que impõe, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal, a aplicação de multa qualificada de 150%.

Concordo integralmente com o TVF em relação à qualificação relativa à Infração de omissão de receitas, adotando também seus fundamentos.

Quanto à responsabilização também entendo que a mesma deva ser restabelecida em relação à Infração de omissão de receitas. A autoridade fiscal responsabilizou com base no inc. III do art. 135 do CTN os Srs. **RAUL ALFREDO PADILLA – CPF 237.127.608-17**, ocupava o cargo de Diretor Presidente; e **JULIO JAVIER GARROS – CPF 011.819.969-29**, ocupava o cargo de **Diretor Vice Presidente Financeiro**, da fiscalizada BUNGE ALIMENTOS S/A, conforme documentos de fls. 463 a 525.

De fato, é impossível cogitar que os fatos narrados no presente caso, o direcionamento de cerca de 99% das exportações da Recorrente para sua subsidiária integral BIC localizada em uma P.O.BOX nas Ilhas Cayman, envolvendo valores bilionários, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

Mesmo assim, a autoridade fiscal teve o cuidado de detalhar as atribuições legais e estatutárias de cada um dos responsabilizados, bem como indicar atos realizados diretamente pelos mesmos, como a presidência e participações das reuniões do Conselho e Assembleias onde se discutiam as contas e operações da companhia.

Além disso, como muito bem ressaltado pelo TVF:

Ainda, JULIO JAVIER GARROS assinou os Balanços Patrimoniais e Demonstrações do Resultado da subsidiária BIC relativas ao período fiscalizado (2014 e 2016), que continham os resultados das operações simuladas. E mais, assinou os Balanços Patrimoniais e Demonstrações do Resultado da subsidiária BIC dos anos de 2012 e 2013, antes mesmo de ser nomeado como diretor/administrar da subsidiária das Ilhas Cayman, conforme se observa nos demonstrativos apresentados às fls. 740 a 749. Cabe frisar que o Código Civil (art. 167, §1º, III) define como nulo o negócio jurídico simulado com a utilização de documentos antedatados ou pós-datados.

Convém destacar também que os demonstrativos contábeis assinados por JULIO relativos aos anos de 2012 e 2013 apresentaram como resultado prejuízos contábeis bilionários da BIC naqueles períodos, que foram utilizados para compensar totalmente os lucros auferidos nos períodos de 2014 a 2016 (período fiscalizado). A FISCALIZADA não logrou comprovar de forma inequívoca a existência desses prejuízos na sua subsidiária BIC.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Assim, firme nessas razões, em relação à Infração de Omissão de Receitas oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a multa

qualificada, mas no patamar de 100% e, também, restabelecer a responsabilização solidária dos Srs. **RAUL ALDREDO PADILLA e JULIO JAVIER GARROS.**

Conclusão

Diante do exposto, em relação ao Recurso Voluntário, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de: (i) rejeitar o pedido de sobrestamento; (ii) não acolher as preliminares de nulidade e, no mérito, (iii) dar-lhe parcial provimento apenas para exonerar o crédito tributário relativo glosa de despesas de amortização do ágio BPAR e afastar a multa isolada face a concomitância.

Quanto ao Recurso de Ofício em relação à Infração 03 oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a multa qualificada no patamar de 100% e, também, restabelecer a responsabilização solidária dos Srs. **RAUL ALDREDO PADILLA e JULIO JAVIER GARROS.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, redator designado

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, peço vênias para dela discordar quanto ao entendimento da matéria *“concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício”* e da infração relativa à *“dedutibilidade ágio decorrente da incorporação da Bunge Alimentos Participações Ltda”*.

Desta forma, fui incumbido pelo colegiado a tarefa de registrar a fundamentação utilizada pela Turma para divergir da posição do relator quanto as matérias acima citadas.

Concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício

Em relação a multa isolada, o relator votou por dar provimento ao recurso voluntário, restando vencido pela maioria da Turma.

O presente caso abrange a discussão de fatos posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, o ilustre Relator segue o entendimento pela impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário, pois para ele, o pagamento das estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

O que se observa é que o dispositivo legal possui bens jurídicos distintos protegidos pelo legislador e dessa forma não há que se falar em dupla penalização.

A multa de ofício ocorre para preservar o crédito tributário apurado ao final do período e de forma diversa, a multa isolada é uma penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a quitação de antecipação mensal por estimativa.

Ressalta-se a literalidade da obrigação presente na alínea “b” do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que incide inclusive quando apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

É possível uma situação em que não há incidência da multa de ofício (prejuízo ou base de cálculo negativa), mas em contrapartida o contribuinte seja obrigado a pagamento mensal sobre uma base estimada mensal.

O que o legislador fez foi determinar sanção específica para o descumprimento desse mandamento legal previsto no art. 44 da Lei 9430/1996, com as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Cito as ementas dos acórdãos abaixo:

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência (Acórdão 1201-003.581 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020).

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência. Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há que se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto. (Acórdão 1201-003.615 - Sessão de 10 de março de 2020)

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas, logo a decisão da turma foi por negar provimento ao afastamento da cobrança de multa isolada.

Dedutibilidade ágio

Sobre a infração relativa à dedutibilidade ágio decorrente da incorporação da Bunge Alimentos Participações Ltda, nesse ponto o Relator restou vencido por voto de qualidade, ressaltando que se trata de um processo extremamente complexo, tendo o relator abordado brilhantemente todos os aspectos relativos a sua convicção.

Como bem pontuado pelo Relator, as operações societárias analisadas já foram objeto de apreciação por esta Turma em outras oportunidades, tendo o relator mantido a coerência a posição a favor da validade da dedutibilidade do ágio nas operações societárias analisadas.

No **Acórdão nº 1401-003.731**, sessão de 17 de setembro de 2019 (Processo: 13971.005.344/2010-50), o recurso voluntário foi negado por voto de qualidade. Mais recente, na sessão de 16 de novembro de 2022 (Processo 13971.723.958/2015-21), através do **Acórdão nº 1401-006.291**, foi negado provimento ao recurso voluntário, tendo o colegiado entendido pela caracterização de uso inadequado de “*empresa veículo*” e como dito, o relator divergiu, sendo mais uma vez vencido.

Recentemente, fui designado redator do voto vencedor referente ao processo nº 13971.724459/2018-02 formalizado no **Acórdão 1401-007.312**, sessão de 18/11/2024, com a tarefa de registrar fundamentos para as mesmas infrações do presente processo.

Da mesma forma que no voto vencedor anterior, mais uma vez, cito o voto do l. Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, redator designado no Acórdão nº 1401-003.731, que delimitou bem os fatores que levaram essa mesma Turma ao analisar a mesma reorganização societária:

Na espécie, três fatores foram preponderantes para a decisão que foi tomada: (i) parte do ágio seria interno; (ii) houve a utilização de empresa veículo e (iii)

deslocou-se o ágio para a investida, sem que se configurasse a exigida confusão patrimonial entre a real investidora e a investida.

Tais conclusões requereram cuidadoso exame dos fatos, tendo em vista a intrincada cadeia de atos societários, que incluíram a oferta pública de compra de ações, diversas incorporações e uma cisão parcial.

Em relação ao ágio interno, deve-se ressaltar que toda operação societária consistiu em 02 (duas) etapas distintas que compõe todo imbróglio.

A primeira foi uma oferta pública de compra de ações (OPA), tendo sido pago valor maior pelas ações dos minoritários gerando o atual ágio sob análise, em seguida, as ações foram adquiridas pela Bunge Investimentos e Consultoria Ltda (**BIC**), que foi incorporada pela Bunge Brasil S/A (**BBRASIL**), na mesma data da incorporação da Bunge Participações Ltda (**BPAR**), 31/10/2005, todas pertencentes ao Grupo Bunge.

Não há dúvidas na oferta pública de compra de ações (OPA), contudo na segunda operação, claramente é realizada entre partes dependentes pertencentes ao mesmo GRUPO, caracterizando o chamado “ágio intragrupo”.

Como bem pontuado no TVF, a Bunge Participações Ltda (**BPAR**) apenas entra na estrutura na posição do MERCADO, conforme as figuras apresentadas, sendo a composição do Grupo Bunge bem clara.

Figura 05: Estrutura Societária Original

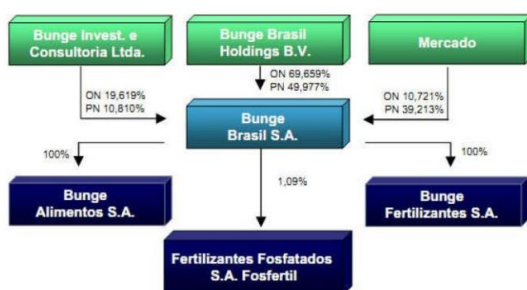
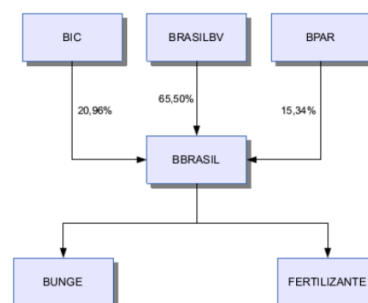


Figura 07: Estrutura após Aquisição das Ações pela BPAR



Ao ser intimada no curso da fiscalização à esclarecer a participação da Bunge Participações Ltda (**BPAR**) na operação, a própria Recorrente confirma que esta já pertencia ao grupo Bunge, confirmando o entendimento da autoridade fiscal do ágio intragrupo:

❖ **Item 2.2.1:**

A **BUNGE PARTICIPAÇÕES** empresa do Grupo Bunge, foi a companhia utilizada no Brasil para implementação do PROCESSO OPA - OFERTA PÚBLICA DE AÇÕES, com o objetivo do Fechamento de Capital da Bunge Brasil S/A, porque estava apta legalmente a assim figurar e detinha à época a melhor estrutura societária e financeira, tendo como meta principal adquirir, com Base nas Regras de Mercado da CVM, todas as ações negociadas em bolsa dos acionistas minoritários com participação na Bunge Brasil e assim permitir o fechamento de capital da Bunge Brasil, que era empresa holding com participação à época de 100 % nas empresas operativas: Bunge Alimentos S/A e Bunge Fertilizantes S/A.

No segundo fator, que consiste na utilização de “*empresa veículo*”, o relator pontuou de forma precisa a grande controvérsia existente nos julgamentos de caso de ágio,

citando inclusive precedentes na própria turma, nos quais a participação de holdings, mesmo que efêmeras, foram consideradas válidas para fins de comprovação da dedutibilidade do ágio, com decisão unânime do colegiado.

Nesse diapasão, esse mesmo redator julgou procedente o recurso voluntário no qual houve a utilização de uma holding no processo de reestruturação societária com ágio:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ÁGIO INTERNO. EMPRESA VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os requisitos previstos nos artigos 7º, inciso III e 8º da Lei nº 9.532/97 são autorizadores da amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura. São eles: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; e iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida.

Restando suficientemente comprovado nos autos o atendimento adequado a todos os requisitos, não deve subsistir a glosa fiscal equivocada em enquadrar tal operação idônea como aparente abuso de planejamento fiscal, ainda mais sem efetiva comprovação do alegado (Acórdão CARF nº 1401-007.141 – sessão de 13/08/2024)

Ocorre que a análise da situação fática deve ocorrer de forma individual, caracterizando efetivamente, nas próprias palavras do relator, *“um grande grau de subjetividade na análise de conceitos jurídicos incertos como empresa veículo”*

Coaduno com a conclusão e entendimento da autoridade fiscal ao analisar a situação fática da participação da Bunge Participações Ltda (**BPAR**), conforme trecho extraído do TVF:

Aqui surge um primeiro questionamento: por que colocar a BPAR neste processo de aquisição, se a própria BBRASIL poderia fazer este papel de ofertante na aquisição de suas ações? (...) (...) a única justificativa apresentada foi a “melhor estrutura societária e financeira” detida pela BPAR. Com a devida vênia, mas esta afirmação não coaduna com a realidade! A BPAR foi criada apenas em 14/05/2004, com capital social de R\$ 10.000,00! Ela passou a ter essa boa “estrutura societária e financeira” com o aporte de capital, quase bilionário, feito pela BUNGE TRADE, em 15/07/2004! Só que essa “estrutura societária e financeira” poderia ser perfeitamente “criada” na própria BBRASIL. Bastava direcionar os recursos para ela! Mas, como já dito anteriormente, a norma exigia uma reorganização societária para que o ágio pudesse ser amortizado. Esse foi o único motivo para o uso da BPAR neste processo de fechamento do capital da BBRASIL.

No terceiro ponto, sobre a necessidade de confusão patrimonial, volto ao Acórdão nº 1401-003.731, tendo a turma mantido o entendimento nesse julgamento:

Por fim, é preciso registrar a discordância em relação à posição adotada pela douta relatora na questão atinente à necessidade de confusão patrimonial entre a verdadeira investidora e a investida.

Na espécie, o que se viu foi a utilização de intrincada sequência de operações societárias que redundaram na manutenção do controle do grupo Bunge, liderado pela Bunge Ltd, sobre as duas empresas operacionais, Bunge Alimentos e Bunge Fertilizantes, enquanto essas passaram a amortizar “ágio de si mesmas”.

Neste diapasão, trago os seguintes precedentes:

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL.

Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras. (Acórdão CARF nº 9101-002.213, de 03/02/2016)

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial. (Acórdão CARF nº 9101-003.733, de 11/09/2018)

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUÍO.

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida com a dedução da amortização de ágio, ágio esse que, surgido da reavaliação de participação na empresa autuada, em operação intragrupo, foi por ela mesma contabilizado e deduzido, de forma artificial e sem qualquer dispêndio, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ("fraude", na inteligência do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) e ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando os efeitos em questão

("conluio", conforme art. 73 da mesma Lei). Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício. (Acórdão CARF nº 9101-002.503, de 12/12/2016)

Em razão da fundamentação exposta, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração relativa à dedutibilidade ágio decorrente da incorporação da Bunge Alimentos Participações Ltda e ao afastamento da cobrança de multa isolada

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza