



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720021/2019-48  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 1201-006.843 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de junho de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2014, 2015

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE ENCOBRIR A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES. PROVA. NECESSIDADE.

A legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.

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

Ano-calendário: 2014, 2015

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. PROPÓSITO NEGOCIAL EVIDENTE.

A caracterização do planejamento tributário abusivo requer que se demonstre um fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa, simula uma situação que se enquadre em regime fiscal mais favorável. A existência do negócio no mundo jurídico, validamente firmado, cuja causa objetiva (finalidade econômico-social) é compatível com a declaração de vontade, legalmente possível, e cuja realização fática corresponde aos efeitos típicos do propósito negocial, não constitui simulação.

CSLL. REFLEXO.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o voto do relator pelas suas conclusões e apresentará 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, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de lançamentos de ofício contra a interessada acima identificada.

O relatório da decisão recorrida (fls.8.286 e ss) bem sintetiza os fatos ocorridos, merecendo a transcrição a seguir:

Contra a Contribuinte acima identificada, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 255.347.214,55, incluídos encargos moratórios e multa de ofício qualificada de 150%, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL, relativos aos anos calendário de 2014 e 2015.

(...)

### DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento de fiscalização é inicialmente relatado nos Anexos "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI, anexos aos AI, às fls. 7186 a 7236. Desses, pode-se extrair as seguintes informações, in verbis:

...

#### OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

#### INFRAÇÃO: FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL OU EMISSÃO COM VALOR INFERIOR À VENDA

Omissão de receita caracterizada por subfaturamento no documento fiscal, apurada conforme relatório fiscal em anexo.

...

Já do Termo de Verificação Fiscal - Final – IRPJ/CSLL - TVF, documento de 65 laudas, de fls. 6646 a 6710, parte integrante dos autos de infração, extraem-se, em resumo, as seguintes informações:

Preliminarmente, o TVF descreve o contexto da fiscalização. Dessa parte extraem-se os seguintes excertos, de interesse para esta análise:

...

#### PRELIMINARES

A ação fiscal determinada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-2017-00008-3 já abrangeu o ano-calendário de 2013, cujos trabalhos de Preço de Transferência/Operações de Importação e de Receita de Exportação foram relatados no Termo de Verificação Fiscal – Parcial – IRPJ, lavrado em 14/12/2018.

O mencionado TVF e o crédito tributário apurado de IRPJ e CSLL foram protocolados sob nº 16561.720081/2018-80.

Este Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL se refere, única e exclusivamente, aos trabalhos de verificação da RECEITA DE EXPORTAÇÃO

**DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EFETUADAS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015.**

A título de melhor entendimento das atividades da fiscalização serão anexados neste processo alguns documentos que já compuseram a verificação do ano-calendário de 2013, como: Termo de Início da Ação Fiscal e resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 002/2018.

Na seqüência, o Termo Fiscal relata o desenvolvimento dos trabalhos de Fiscalização, descrevendo detalhadamente as atividades relativas às intimações realizadas, as respostas da Interessada e observações específicas da Auditoria. Dessa parte extraem-se os seguintes excertos, que demonstram de forma sintética os relatos, sendo os mesmos mais relevantes para esta análise, in verbis:

(...)

O contribuinte ainda informou que: a) a emissão de faturas para seus respectivos clientes é de responsabilidade de SSA e SCPSA não sendo, sob qualquer hipótese, executada por outra empresa do grupo. As operações entre ambas Syngenta panamenhas e seus clientes, seja terceiro ou pertencente ao grupo, são negociadas, precificadas, faturadas e gerenciadas exclusivamente por elas, sem ingerência da Syngenta Brasil ou Uruguai; b) Por fim, de forma a comprovar a substância econômica e a existência física do escritório localizado no Panamá, apresentamos de forma voluntária documentos societários e imobiliários referentes a esta empresa.

...

**CONTEXTO****A. DA INFORMAÇÃO FISCAL DA IRF/CORUMBÁ (MS):**

Inicialmente, cabe ressaltar que o procedimento fiscal teve como objetivo principal a apuração dos fatos relatados na Informação Fiscal Porto Seco IRFCOR nº 005/20148, de 05/11/2014, cujo assunto foi a “Diferença Significativa de Valores em Exportação por Conta e Ordem (Operação Triangular).

(...)

**B. DOS FATOS E DAS VERIFICAÇÕES DO ANO-CALENDÁRIO DE 2014:**

Com o objetivo de apurar a receita de exportação do ano-calendário de 2014, extrai do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a escrituração contábil digital do Livro Razão das contas 0080500075 – Vendas Exportação – Coligadas e 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback.

(...)

Todos os anexos mencionados foram anexados ao Termo de Intimação nº 005/2018, lavrado em 15/10//2018, no qual a empresa Syngenta foi intimada a: a) ratificar ou retificar os dados constantes dos anexos, mencionados nos itens 3, 4 e 5; b) verificar e informar sobre o ocorrido com os dados dos lançamentos do SPED que não correspondem às operações de exportação do ano-calendário de 2014, conforme anotações na coluna “Observações sobre os lançamentos do SPED”, dos Anexos II e IV, destacadas em amarelo; c) verificar e informar sobre as anotações na coluna “Observações sobre Adquirentes e Consignatários” do Anexo V; d) apresentar cópia, gravada em “pdf”, dos Atos Concessórios nº 20130040959; 20130033448; 20130041076; 20130041025; 20130040967; 20140044566, bem como de suas alterações, se fosse o caso.

(...)

Com base na documentação apresentada referente ao AC 2014, constatei que 609 (seiscentas e nove) operações de exportação para a empresa Syngenta Agro Uruguay S.A. estavam amparadas por Certificados de Origem. Nessas operações

havia 68 (sessenta e oito) Invoices emitidas pela Syngenta Agro Uruguay S.A. cujos adquirentes eram Syngenta Crop. Protection S.A. e Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá.

Deste modo, elaborei a Tabela Documentos de Exportação – Certificados de Origem – Ano-Calendário de 2014, na qual estão elencados dados: a) das Declarações de Exportação (DDE); b) das Invoices brasileiras (Brasil X Uruguai); c) das Invoices uruguaias (Uruguai X diversos países de destino); d) dos Certificados de Origem (CO) que nas Invoices uruguaias constam como adquirentes as empresas Syngenta Crop. Protection S.A. e Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá.

Analisando e cotejando os dados dos Certificados de Origem em relação aos documentos de exportação, constatei que em 32 (trinta e duas) operações constam nos Certificados de Origem números de Invoices que foram emitidas pelas empresas Syngenta Crop. Protection S.A. e Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá (intervenientes). Assim, na coluna “Observação” da tabela, acima mencionada, fiz constar a anotação: “1) A Invoice Panamá foi o documento apresentado para emissão do CO; 2) Apresentar cópia da Invoice panamenha”.

(...)

#### C. DOS FATOS E DAS VERIFICAÇÕES DO ANO-CALENDÁRIO DE 2015:

Com o objetivo de apurar a receita de exportação do ano-calendário de 2015, extrai do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a escrituração contábil digital do Livro Razão das contas 0080500075 – Vendas Exportação – Coligadas e 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback.

(...)

As tabelas mencionadas foram anexadas no Termo de Intimação nº 002/2019, lavrado em 01/04/2019, no qual empresa Syngenta foi intimada a: a) ratificar ou retificar os dados constantes dos anexos; b) verificar e informar sobre o ocorrido com os dados dos lançamentos do SPED que não correspondem às operações de exportação do ano-calendário de 2015, conforme anotações na coluna “Observações sobre os lançamentos do SPED”, dos Anexos II e IV, destacadas em amarelo e em azul; c) apresentar cópia, gravada em “pdf”, dos Atos Concessórios nºs 20140044272; 20140053700; 20140053867; 20140054405; 20150003595; 20150004460; 20150009330; 20150013167; 20150013175, bem como de suas alterações, se fosse o caso.

(...)

Com base na documentação apresentada pela empresa referente ao AC 2015, elaborei a TABELA ANEXO I - EXPORTAÇÕES – ADQUIRENTES E CONSIGNATÁRIOS, na qual foram agrupadas as informações: a) das Declarações de Exportação (DDE); b) das Invoices do Brasil (Brasil X Uruguai); c) das Invoices do Uruguai (Uruguai X diversos países de destino); d) das anotações registradas na coluna “Observações sobre Adquirentes e Consignatários”. Constatei que 513 (quinhentas e treze) operações de exportação para a empresa Syngenta Agro Uruguay S.A. estavam amparadas por Certificados de Origem.

Nessas operações havia 37 (trinta e sete) Invoices emitidas pela Syngenta Agro Uruguay S.A. cujos adquirentes eram Syngenta Crop. Protection S.A., Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá, e SYNGENTA ASIA PACIFIC PTE LTD., sediada em Singapura.

Deste modo, elaborei a TABELA ANEXO II – DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO – CERTIFICADOS DE ORIGEM – ANO-CALENDÁRIO DE 2015, na qual estão elencados dados: a) das Declarações de Exportação (DDE); b) das Invoices brasileiras (Brasil X Uruguai); c) das Invoices uruguaias (Uruguai X diversos países de destino); d) dos Certificados de Origem (CO) que

nas Invoices uruguaias constam como adquirentes as empresas acima mencionadas; e) das anotações registradas na coluna “Observação”.

(...)

Em 09/05/2019, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação n.º 003/201916 no qual a mencionada tabela foi anexada e todas as constatações foram relacionadas. A empresa Syngenta foi intimada a: a) ratificar ou retificar os dados constantes do Anexo I; b) verificar e informar sobre as anotações na coluna “Observações sobre Adquirentes e Consignatários” do Anexo I; c) ratificar ou retificar os dados constantes TABELA ANEXO II – DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO – CERTIFICADOS DE ORIGEM–ANO-CALENDÁRIO DE 2015; d) apresentar cópia, gravada em “pdf”, das Invoices relacionadas naquele termo; e) apresentar cópia, gravada em “pdf”, das Invoices panamenhas considerando os importadores constantes dos Certificados de Origem, os quais são os consignatários declarados nas Invoices brasileiras e uruguaias.

(...)

Constatadas essas informações, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação n.º 004/2019, de 03/07/2019, no qual a Syngenta foi intimada a apresentar cópia do: a) contrato de produção por encomenda, celebrado entre esse contribuinte e a empresa Syngenta sediada no Uruguai; b) contrato, ou outro documento pertinente, que demonstre a estrutura e a atuação dos hubs localizados no Uruguai e no Panamá.

(...)

Analisando o Acordo de Contratação de Fabricação, de 2012, celebrado entre essa empresa e a Syngenta Agro Uruguay S.A. constatei que havia autorização da Syngenta brasileira a agir em nome da Syngenta Uruguai:

(...)

Todas essas constatações forem elencadas no Termo de Constatação e Intimação n.º 005/2019, de 23/07/2019, no qual a empresa foi intimada a esclarecer o determinado nas cláusulas mencionadas, tendo em vista a afirmação da empresa de que as emissões das faturas eram efetuadas por SAUSA, SSA e SCPSA. (...) a empresa foi intimada a explicar detalhadamente o porquê a Syngenta Uruguai é identificada como situada na Argentina.

(...)

#### D. DAS APURAÇÕES:

(...)

#### II. ANÁLISE DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO:

Demonstrarei neste TVF que as operações de exportação analisadas devem ser consideradas em todos os seus passos: a) a emissão das faturas brasileiras; b) saída das mercadorias para as empresas sediadas nos países de destino; c) a emissão das refaturas uruguaias; d) refaturas panamenhas, quando for o caso.

Essas operações só estarão completas depois de realizadas todas as relações comerciais entre a empresa brasileira, as empresas uruguaias e/ou panamenhas e as empresas adquirentes.

Analisando as operações de exportação efetuadas nos anos-calendário de 2014 e 2015 pela empresa Syngenta Proteção de Cultivos LTDA. verifiquei que as mercadorias foram adquiridas pela empresa Syngenta Agro Uruguai S.A. (adquirente), sediada em Montevideu, Uruguai (país de aquisição). As mercadorias exportadas foram consignadas a diversas empresas sediadas na Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Guatemala, México,

Panamá, Paquistão, Paraguai, Taiwan, Uruguai e Venezuela, considerados países de destino.

Deste modo, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia das Faturas/Invoices referentes a todas as operações de exportação para a empresa Syngenta Agro Uruguai S.A., bem como cópia das Faturas/Invoices referentes a todas as vendas da empresa Syngenta Agro Uruguai S.A. para as empresas adquirentes sediadas nos países de destino e das Faturas/Invoices das empresas Syngenta S.A. e Syngenta Crop Protection S.A., ambas sediadas no Panamá.

Com base em toda a documentação apresentada e fazendo as alterações apontadas pelo contribuinte, as quais foram aceitas por esta fiscalização, elaborei os anexos abaixo relacionados:

- ANEXO I – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANO-CALENDÁRIO DE 2014: composto de 108 (cento e oito) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante;
- ANEXO II – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANO-CALENDÁRIO DE 2015: composto de 104 (cento e quatro) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante.

(...)

Nos mencionados anexos temos valores com cobertura cambial em dólares americanos e em reais e valores sem cobertura cambial em dólares americanos e em reais, conforme dados das Invoices brasileiras para a empresa Syngenta Agro Uruguai S.A.

(...)

Deste modo, foram considerados os valores com cobertura cambial e os valores de frete e seguro consignados nas Invoices brasileiras, conforme pode ser constatado nos ANEXOS I E II – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015.

Por outro lado, os valores contabilizados extraídos do SPED (Livro Razão das contas 0080500075 – Vendas Exportação – Coligadas e 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback) são semelhantes aos valores com cobertura cambial + frete + seguro extraídos das Invoices brasileiras. As pequenas diferenças são decorrentes das taxas de câmbio utilizadas no momento dos lançamentos.

(...)

Assim, para efeitos de apuração da receita de exportação da empresa Syngenta, esta fiscalização utilizou os valores extraídos do SPED.

Durante a auditoria dos ACs 2014 e 2015, constatei que a Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. efetuou exportações para diversos países (países de destino) tendo como interveniente a empresa Syngenta Agro Uruguai S.A., sediada no Uruguai (país de aquisição). Ou seja, houve o refaturamento no Uruguai das mercadorias exportadas.

Na documentação dessas exportações temos: a) nas faturas brasileiras a Syngenta/Uruguai consta como adquirente e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; b) nas refaturas uruguaias as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como adquirentes (vendido a) e como consignatárias.

Ocorre que em várias operações de exportação, além da Syngenta Agro Uruguai S.A., participaram como intervenientes as empresas Syngenta Crop Protection S.A. e Syngenta S.A., ambas sediadas no Panamá. Ou seja, além das mercadorias terem sido refaturadas no Uruguai, foram objeto de um novo refaturamento efetuado pelas empresas panamenhas.

Na documentação desses casos temos: a) nas faturas brasileiras a Syngenta/Uruguai consta como adquirente e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; b) nas refaturas uruguaias a empresas Syngenta Crop Protection S.A. ou a Syngenta S.A. (ambas sediadas no Panamá) como adquirentes (vendido a) e as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como consignatárias; c) nas refaturas panamenhas as empresas sediadas nos diversos países de destino constam como adquirentes (vendido a) e como consignatárias.

Como pode ser constatado nos ANEXOS I E II – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015, aqui anexados, os valores das operações de exportação nas faturas brasileiras são, na grande maioria dos casos, menores que os consignados nas faturas uruguaias e, quando for o caso, menores que os consignados nas faturas panamenhas.

(...)

Deste modo, essa fiscalização não considerou as exportações brasileiras como triangulares. Vejamos: a) os valores das operações de exportação constantes das faturas brasileiras foram, na maioria das vezes, majorados/refaturados nas transações efetuadas pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas; b) as empresas uruguaias e/ou panamenhas não são consideradas como importadoras, mas como intervenientes nas operações de exportação brasileiras.

### III. ANÁLISE DAS EMPRESAS DO GRUPO SYNGENTA:

O continente americano é dividido em duas regiões: a) a região denominada América Latina Sul é atendida pelo hub localizado no Uruguai; b) a região denominada América Latina Norte e América Norte é atendida pelo hub localizado no Panamá.

A Syngenta Brasil tem entre suas principais funções atender ao mercado local com base em sua própria demanda, e atender ao mercado internacional com base na demanda gerada pelos hubs.

(...)

### IV. ANÁLISE DOS CONTRATOS E DO ACORDO APRESENTADOS:

Em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação n.º 004/2019, a Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. encaminhou cópia de acordos e contratos.

(...)

### E. DAS ANÁLISES DA RECEITA AUFERIDA – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EFETUADAS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015:

O objetivo da auditoria fiscal foi a verificação do correto oferecimento a tributação das receitas de exportação.

Pode ser verificado no: a) ANEXO I – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANO CALENDÁRIO DE 2014 o total dos valores das faturas brasileiras (com cobertura cambial + frete + seguro) é de R\$ 158.647.286,05 e o total dos valores contabilizados (SPED) é de R\$ 158.910.025,20; b) ANEXO II – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – ANO CALENDÁRIO DE 2015 o total dos valores das faturas brasileiras (com cobertura cambial + frete + seguro) é de R\$ 114.952.238,48 e o total dos valores contabilizados (SPED) é de R\$ 114.998.479,05.

Assim, fica demonstrado que a receita de exportação assumida pela Syngenta é equivalente aos valores das faturas e nunca aos valores das refaturas uruguaias e/ou panamenhas.

O contribuinte, em todas as informações prestadas, afirmou categoricamente que a diferença de seus preços de exportação em relação aos preços refaturados era

devido aos serviços prestados pelas empresas intervenientes e a margem de lucro. Repito algumas informações:

(...)

Por outro lado, não pode ser desconsiderado que as empresas panamenhas e uruguaia efetuam refaturamentos dos produtos exportados pelo Brasil.

No presente caso, temos empresas intragrupo que atuam como intervenientes nas operações de exportação da Syngenta Brasil as quais deveriam, de forma geral, receber os preços e os repassar a empresa brasileira, deduzindo parte do pagamento a título de prestação de serviços e de uma margem de lucro, se fosse o caso. Mas, o preço final continua vinculado a produção dos produtos exportados, sendo que as empresas panamenhas e uruguaia receberiam apenas uma contrapartida dos serviços prestados.

Em relação as empresas intervenientes – Hubs – é importante deixar consignado que não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens, considerando que eles foram exportados diretamente para os países de destino final e, por consequência, não transitaram pelo Uruguai ou pelo Panamá.

Essas empresas intragrupo estão sediadas no Panamá, classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal”, e no Uruguai que tem baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

A Syngenta Brasil é a produtora das mercadorias que exporta arcando com os custos e encargos da produção e auferindo lucro nas operações de exportação.

A exportação é uma transação simples de compra e venda na qual a Syngenta brasileira - vendedora – entrega a mercadorias exportadas e os compradores – empresas sediadas nos países de destino – estão pagando os custos, despesas, margem de lucro da vendedora/produtora, recebendo as mercadorias importadas.

Deste modo, os preços pagos pelos compradores estão vinculados aos fatores de produção das mercadorias que eles importaram. Em consequência, os efetivos valores desembolsados pelo comprador estão íntima e diretamente ligados a receita do produtor.

No presente caso, verifiquei que os compradores – empresas sediadas nos países de destino – pagam preços determinados pelas empresas intervenientes. Podemos constatar tal fato nas informações, transcritas abaixo, constantes das refaturas, por exemplo:

(...)

A Syngenta brasileira informou que cada hub regional possui capacidade funcional e financeira para dimensionar, coordenar e administrar em nível regional a cadeia de suprimentos da Syngenta, incluindo a gestão da produção de plantas industriais, a terceirização e a logística, além de certas atividades de marketing e vendas. Cabe, ainda, ao hub executar todo o planejamento de demanda e fornecimento de produtos para o mercado internacional, resultando assim em um processo de triangulação.

Informou que o Brasil atua como um produtor por encomenda da empresa localizada no Uruguai, não tendo qualquer responsabilidade quanto à destinação final do produto produzido, quando se trata de operação com destino ao mercado internacional. É natural que a maior parte dos preços negociados entre Syngenta Uruguai e seu cliente seja superior ao negociado entre Syngenta Brasil e o hub.

Afirmou que não seria lógico uma empresa adquirir um produto e vender a outra pelo mesmo valor, uma vez que isto tornaria sua atividade deficitária se obtivesse margem zero na venda dos produtos. Quando apurado o resultado operacional e incluídas as despesas operacionais e financeiras, o hub teria um resultado final de prejuízo.

Com o intuito de verificar o quantum em cada operação de refaturamento seria devido aos serviços e a margem de lucro das empresas intervenientes, efetuei a diferença entre os preços refaturados e os preços faturados. Tais diferenças estão demonstradas, a saber:

- ANEXO III – DIFERENÇA ENTRE PREÇOS REFATURADOS E FATURADOS – ANO CALENDÁRIO DE 2014: composto de 60 (sessenta) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante;
- ANEXO IV – DIFERENÇA ENTRE PREÇOS REFATURADOS E FATURADOS – ANO CALENDÁRIO DE 2015: composto de 56 (cinquenta e seis) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante.

Considerando as informações da empresa sobre as atividades dos hubs e analisando as diferenças calculadas, verifiquei que não há qualquer lógica nos valores apurados: a) em relação ao refaturamento no hub do Uruguai temos no AC de 2014 diferenças de valores entre 0,00 e 3.679.414,57 e temos no AC 2015 diferenças de valores entre 0,00 e 1.836.023,44; b) em relação ao refaturamento no hub do Panamá temos no AC de 2014 diferenças de valores entre 0,00 e 1.782.521,35 e temos no AC 2015 diferenças de valores entre 0,00 e 3.441.356,34.

Deste modo, por amostragem, efetuei uma análise mais apurada com base nas informações das operações de exportação da Syngenta brasileira extraídas do Siscomex. Utilizando a descrição da mercadoria, o valor unitário em dólares americanos, os consignatários (adquirentes das mercadorias) e os países de destino foi possível verificar, para cada mercadoria exportada como os preços refaturados se comportaram em relação aos faturados. Essa análise por amostragem está demonstrada nos seguintes anexos:

- ANEXO V – ANÁLISE POR AMOSTRAGEM – ANO-CALENDÁRIO DE 2014: composto de 4 (quatro) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante;
- ANEXO VI – ANÁLISE POR AMOSTRAGEM – ANO-CALENDÁRIO DE 2015: composto de 4 (quatro) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante

(...)

É necessário fazer algumas observações sobre os anexos acima mencionados:

1. No comércio internacional os preços unitários praticados entre as partes permanecem quase que estáveis durante o ano-calendário. Percebe-se algumas diferenças que podem estar relacionadas com o adquirente e/ou com as quantidades negociadas;
2. Em relação as operações de “Drawback” a Syngenta brasileira informou que: Verificamos que parte da diferença de valores apontada se deve às operações de Drawback. As exportações desta modalidade são compostas por dois valores: com cobertura e sem cobertura cambial, sendo apenas o primeiro passível de cobrança. Isto ocorre uma vez que o ingrediente ativo utilizado na formulação do produto acabado, entra neste país sem cobertura cambial e sem ser nacionalizado, sendo estoque pertencente a terceiro (Syngenta Uruguay) localizado na Syngenta Brasil. De tal sorte, no momento da exportação, devolve-se o ingrediente ativo sem cobertura cambial, e cobra-se a diferença, que corresponde aos custos locais de produção e a margem de lucro...;
3. Como pode ser verificado, nesses casos de “Drawback” as diferenças entre os preços estão: a) em relação ao refaturamento no hub do Uruguai no AC de 2014 temos porcentagens entre 0,00 e 674,40 e no AC 2015 porcentagens entre 0,00 e 1.058,00; b) em relação ao refaturamento no hub do Panamá no AC de 2014

temos porcentagens entre 0,00 e 293,57 e no AC 2015 porcentagens entre 0,00 e 1.185,32.

4. Constatei que as diferenças entre os preços se comportam de modo diferente em relação a mesma mercadoria, mesmo consignatário e conforme a operação. Não há como identificar qualquer metodologia de apuração para os preços refaturados, que conforme o contribuinte a diferença entre os preços seria decorrente dos custos dos serviços + margem de lucro dos hubs. Apresento apenas alguns exemplos:

(...)

#### F. DO RESUMO DA AUDITORIA:

a. A empresa Syngenta Proteção de Cultivos Ltda., CNPJ 60.744.463/0010-80, efetuou nos anos-calendário de 2014 e 2015 operações de exportação de mercadorias de sua produção;

b. Todas as mercadorias foram exportadas para a Syngenta Agro Uruguai S.A., sediada no Uruguai, empresa do grupo Syngenta, mas não controlada pela Syngenta brasileira. Foram embarcadas diretamente para as empresas adquirentes, sediadas nos países de destino final, reais importadores;

c. As faturas brasileiras foram emitidas como: a) vendido a ... Syngenta Agro Uruguai S.A.; b) consignado a ... empresas sediadas nos países de destino final, sendo algumas pertencentes ao grupo Syngenta;

d. Os preços das mercadorias exportadas foram refaturados pela Syngenta uruguia emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas consignatárias nas faturas brasileiras; b) consignado a ... as mesmas empresas consignatárias nas faturas brasileiras;

e. Em algumas operações, a empresa uruguia refaturou os preços emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas panamenhas pertencentes ao grupo Syngenta; b) consignado a ... as mesmas empresas panamenhas;

f. Nessas operações, as empresas panamenhas refaturaram os preços constantes das faturas uruguaias emitindo as refaturas como: a) vendido a ... empresas sediadas nos países de destino final, as mesmas consignatárias nas faturas brasileiras; b) consignado a ... empresas sediadas nos países de destino final, as mesmas consignatárias nas faturas brasileiras;

g. As empresas panamenhas e uruguia são intervenientes nas operações de exportação do contribuinte. Estão sediadas: a) no Panamá classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal”; b) no Uruguai que tem baixa carga tributária, embora não esteja na lista de países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados;

h. Conforme informações da Syngenta brasileira, o Uruguai adquire produtos do Brasil, os revende para outras empresas ou para o Panamá que os revenderá para seus clientes;

i. Informou, ainda, que não há interferência nos preços negociados entre cada um desses países, sendo que todas as empresas buscaram lucros razoáveis e adequados relacionados a atividade substancial prestada naquele país;

j. Conforme informações do contribuinte a Syngenta uruguia: executa atividades de marketing, venda e distribuição em seu mercado interno e da Bolívia, sendo responsável por promover campanhas publicitárias e de marketing, executar testes de campo, promovendo os produtos a serem vendidos; planejar e coordenar a demanda dos clientes e garantir a distribuição dos produtos aos clientes de sua responsabilidade (grifei);

k. Conforme informações do contribuinte cabe a Syngenta S.A., sediada no Panamá: executar e gerenciar a cadeia de suprimentos da Syngenta na região que a corresponde, tendo capacidade funcional e financeira para dimensionar,

coordenar e executar todas as atividades de sourcing, logística, marketing e vendas para a distribuição dos produtos acabados no mercado do Panamá, para que demais entidades do grupo possam servir aos clientes baseados neste território (grifei);

l. Conforme informações do contribuinte a Syngenta Crop Protection S.A., sediada no Panamá: Atuando como centro de distribuição para terceiros, cabe a esta adquirir produtos acabados para posterior revenda ou ingredientes ativos (matériapríma) e produtos semi-acabados e garantir que os mesmos sejam formulados e transformados em produtos acabados através de contratos de tolling gerenciados por ela. A SCPSA executa as mesmas atividades de sourcing e logística, marketing e distribuição e de licenciamento descritas para a SSA, todavia, com foco no mercado externo de terceiros (grifei);

m. As empresas adquirentes dos produtos exportados arcaram com os custos e despesas de produção e a margem de lucro da Syngenta brasileira, bem como com os custos e despesas dos serviços prestados pelas empresas intragrupo sediadas no Uruguai e no Panamá e ainda com a margem de lucro dessas empresas;

n. Conforme afirmações da Syngenta brasileira, os preços majorados nas refaturas uruguaias e panamenhas foram decorrentes dos serviços prestados pelas empresas e do lucro que tiveram em suas vendas;

o. O contribuinte não procurou demonstrar o custo e as despesas dos serviços prestados pelas empresas intervenientes, bem como qual o lucro que tiveram em suas vendas;

p. Como podemos verificar nos ANEXO III – DIFERENÇA ENTRE PREÇOS REFATURADOS E FATURADOS – ANO-CALENDÁRIO DE 2014 e ANEXO IV – DIFERENÇA ENTRE PREÇOS REFATURADOS E FATURADOS – ANO-CALENDÁRIO DE 2015 as diferenças entre os preços refaturados e faturados são totalmente discrepantes e sem qualquer lógica;

q. Como podemos verificar nos exemplos apresentados nos ANEXO V– ANÁLISE POR AMOSTRAGEM– ANO-CALENDÁRIO DE 2014 e ANEXO VI– ANÁLISE POR AMOSTRAGEM – ANO-CALENDÁRIO DE 2015 não há a aplicação de uma taxa de lucro uniforme em relação aos mesmos produtos e mesmos consignatários.

#### G. DA CONCLUSÃO:

1. As mercadorias exportadas foram produzidas pela Syngenta brasileira (SCPL), arcando com todos os custos e despesas inerentes a produção e auferindo lucro nessas operações de exportação. Conforme “Considerando” do Acordo de Contratação e Fabricação: A SCPL possui a experiência, a expertise e o know-how com relação à Formulação e Embalagem de produtos tais como os Produtos, e Formula e Embala os Produtos em sua Instalação. (grifei)

2. Todas as mercadorias produzidas pela Syngenta BR (SCPL) são adquiridas pela Syngenta Agro Uruguay S.A. (Syngenta) para posterior venda. Conforme “Considerando” do Acordo de Contratação e Fabricação: A Syngenta deseja contratar a SCPL como Formuladora contratada dos Produtos, que serão utilizados pela Syngenta para exportação a determinados países na América Latina e a outros países acordados entre as partes no futuro. (grifei)

3. Em alguns casos, por força do disposto na Cláusula 4.3 Compra de Mercadorias de outras RSCs do Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação, as mercadorias produzidas e exportadas pela Syngenta BR são revendidas pela Syngenta Uruguai para a Syngenta Panamá: (a) Todas as Mercadorias que uma RSC tiver que fornecer a um Distribuidor da Syngenta ou a um Fabricante e que não forem compradas por essa RSC de um Fornecedor ou Fabricante da mesma Região deverão ser compradas pela RSC da RSC que

estiver localizada na mesma Região que o Fornecedor ou Fabricante da respectiva Mercadoria.

4. Na Cláusula 7 do Acordo de Contratação e Fabricação, em relação aos preços das mercadorias produzidas e exportadas, está determinado que a Syngenta Uruguai deverá pagar à Syngenta BR um preço de transferência ("Preço de Transferência") composto pela soma dos: a) Custos dos Materiais Fornecidos; b) Custos dos Materiais Adquiridos; c) Custos de Formulação. A soma dos custos deverá ser acrescida da margem de lucro de 15%, determinada pela legislação brasileira de Preço de Transferência.

5. Nos Anexos V e VI – Análise por Amostragem – ACs de 2014 e 2015, anexos a este TVF, podemos constatar que os preços unitários são estáveis no decorrer do ano e as pequenas diferenças são decorrentes da taxa de câmbio.

6. Há uma pequena diferença entre os preços unitários na exportação/Drawback e os preços unitários na exportação/normal da mesma mercadoria.

7. As empresas intragrupo – panamenhas e uruguiaia – efetuam as vendas dos produtos exportados pelo Brasil, devendo ser consideradas apenas como intervenientes.

8. Os produtos foram exportados pela Syngenta brasileira diretamente para os países de destino final e, por consequência, não transitaram pelo Uruguai ou pelo Panamá.

9. Assim, não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens efetuada pela Syngenta uruguiaia e/ou panamenha.

10. Cabe ressaltar que as empresas intervenientes praticaram preços majorados a título de remuneração de serviços não quantificados e de uma margem de lucro não consistente.

11. A Cláusula 6 Remuneração e Condições de Pagamento, do Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação determina: (a) Como recompensa pelo desempenho das Funções de Hub, cada RSC terá direito a um lucro líquido que consistirá na remuneração justa e imparcial pelo desempenho de suas respectivas Funções de Hub (doravante denominada "Recompensa da RSC")...(c) Toda RSC deverá determinar os preços de transferência de todas as Mercadorias fornecidas a seus Distribuidores da Syngenta, de modo que os respectivos Distribuidores da Syngenta obtenham uma recompensa imparcial pela distribuição das respectivas Mercadorias em seu território designado. (grifei)

12. Como pode ser constatado na cláusula acima mencionada, a remuneração da Syngenta Uruguai e da Syngenta Panamá, quando for o caso, é referente a suas atividades de Hub. Essa remuneração é considerada como lucro líquido.

13. A exportação é uma transação simples de compra e venda na qual a vendedora – Syngenta brasileira – entrega as mercadorias exportadas para os compradores/importadores – empresas sediadas nos países de destino.

14. Como as empresas intervenientes recebem os pagamentos pelas mercadorias exportadas, como demonstrado neste TVF, deveriam repassá-los para a empresa brasileira produtora, deduzindo parte do pagamento a título de prestação de serviços e de uma consistente margem de lucro.

15. Os preços pagos pelos compradores estão vinculados aos fatores de produção das mercadorias que eles importaram. Em consequência, os efetivos valores desembolsados pelo comprador estão íntima e diretamente ligados a receita do produtor.

16. O valor final deve sempre continuar vinculado a produção dos produtos exportados.

17. A Syngenta brasileira exporta, por intermédio das RCS sediadas no Uruguai e/ou no Panamá, por um preço muito abaixo do mercado.

(...)

#### H. DA APURAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO E DA BASE DE CÁLCULO:

A apuração da receita de exportação está demonstrada nos seguintes anexos:

- ANEXO VII – APURAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO – ANO CALENDÁRIO DE 2014 que é composto de 74 (setenta e quatro) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante;
- ANEXO VIII – APURAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO – ANO CALENDÁRIO DE 2015 que é composto de 64 (sessenta e quatro) páginas e está anexado neste Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL do qual é parte integrante.

(...)

#### I. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

Nos tributos federais administrados pela RFB há a multa qualificada (ou agravada) de 150% nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme determinado no art. 44 da Lei n' 9.430/96, com a redação dada pela Lei n' 11.488/2007:

(...)

Para o enquadramento de determinado ilícito fiscal nos dispositivos acima, há necessidade que esteja caracterizado o dolo, que é a vontade de praticar a conduta, para, subsequentemente, ter a obtenção do resultado.

O inc. VII do art. 149 do CTN determina:

(...)

Mas, para a caracterização do dolo deve ser demonstrado que os atos praticados tiveram o intuito consciente de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

(...)

Por outro lado, analisando os termos dos acordos e contratos apresentados pelo contribuinte, relatados no subitem IV. ANÁLISE DOS CONTRATOS E DO ACORDO APRESENTADOS, constata-se que foi engendrado pelo Grupo Syngenta um Planejamento Tributário Abusivo.

(...)

Como se depreende dos trechos de texto transcritos, é necessário que os atos e/ou negócios jurídicos tenham tido um propósito comercial diferente da simples economia tributária. Analisando as ações, verifica-se que não houve qualquer propósito comercial nas operações de exportação, que evidenciasse uma motivação extra tributária. Vejamos:

1. As mercadorias exportadas foram produzidas pela Syngenta brasileira, arcando com todos os custos e despesas inerentes a produção e auferindo lucro nessas operações de exportação.
2. Todas as mercadorias produzidas e exportadas pela Syngenta BR são adquiridas pela Syngenta Agro Uruguay S.A. para posterior revenda.
3. Em alguns casos, por força do disposto no Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação, as mercadorias produzidas e exportadas pela Syngenta BR são revendidas pela Syngenta Uruguai para a Syngenta Panamá.
4. Os preços das mercadorias produzidas e exportadas pela Syngenta BR foram determinados pela adquirente Syngenta UY com base na legislação brasileira de

Preço de Transferência, conforme determinação expressa no Acordo de Contratação e Fabricação.

(...)

5. As empresas intragrupo – panamenhas e uruguaia – efetuam as revendas dos produtos produzidos e exportados pelo Brasil, refaturando os preços.

6. Os produtos foram exportados pela Syngenta brasileira diretamente para os países de destino final e, por consequência, não transitaram pelo Uruguai ou pelo Panamá.

7. Assim, não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens efetuada pela Syngenta uruguaia e/ou pela Syngenta panamenha.

8. As empresas uruguaias e/ou panamenhas praticaram preços majorados a título de remuneração de serviços não quantificados e de uma margem de lucro não consistente.

9. A remuneração da Syngenta Uruguai e/ou da Syngenta Panamá é referente a suas atividades de Hub. Essa remuneração é considerada como lucro líquido, conforme determinado no Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação.

10. Os preços pagos pelos compradores estão vinculados aos fatores de produção das mercadorias que eles importaram. Em consequência, os efetivos valores desembolsados pelo comprador estão íntima e diretamente ligados a receita do produtor – Syngenta Proteção de Cultivos Ltda.

11. O valor final deve sempre continuar vinculado a produção dos produtos exportados.

12. Todos os produtos exportados pela Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. para a Syngenta Agro Uruguai S.A. foram produzidos no Brasil, constituindo uma riqueza nacional.

13. A diferença entre os valores constantes das faturas brasileiras e os das refaturas uruguaias e/ou panamenhas constitui receita de exportação gerada pela Syngenta Proteção de Cultivos Ltda., a qual foi omitida.

14. O Grupo Syngenta engendrou um Planejamento Tributário, conforme pode ser constatado no Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação.

(...)

Considerando que os preços pagos pelos reais adquirentes dos produtos exportados devem ser considerados como receita do produtor – Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. – e considerando que todas as mercadorias foram produzidas no Brasil, parte da efetiva/real receita de exportação foi omitida do Fisco.

Houve uma erosão da base tributária pelo deslocamento da receita de exportação de uma jurisdição de tributação efetiva/real – o Brasil – para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação – Uruguai e/ou Panamá.

Além da erosão da base tributária, houve também uma simulação relativa com a alegação da utilização da margem de lucro de 15% determinada pela legislação brasileira de Preço de Transferência.

A Syngenta brasileira deve ser tributada por toda a renda gerada no Brasil e as empresas com baixa ou nenhuma tributação, as intervenientes, devem ser remuneradas pelos seus serviços prestados.

A parcela da receita produzida pela Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. não foi oferecida para a tributação no Brasil por ter sido deslocada artificialmente para o Uruguai e/ou Panamá e, conseqüentemente, também não foi tributada naqueles países pois são considerados de baixa ou nenhuma tributação.

Deste modo, verifica-se que não temos um ato isolado, mas sim um planejamento fiscal abusivo composto de uma sequência de atos cujo único propósito foi deslocar indevidamente parte da real receita de exportação do Brasil para o Uruguai e/ou Panamá.

Como demonstrado neste TVF, constatamos que a mencionada sequência de atos configura uma simulação.

(...)

Os atos praticados pelo Grupo Syngenta revestem-se da existência dos dois negócios jurídicos e da intenção: 1) negócio jurídico aparente = as operações de exportação efetuadas pela Syngenta BR por um preço determinado bem menor do que o de mercado; 2) negócio jurídico real = a transferência de parte da riqueza produzida no Brasil para: a) o Uruguai, país com tributação mais favorável; b) Panamá, país considerado como “paraíso fiscal”; 3) intenção = para a Syngenta BR o recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, menos oneroso. Ou seja, uma economia tributária indevida.

Os atos praticados, em análise, também demonstram um conluio, ou seja, o ajuste e a colaboração entre as pessoas jurídicas do Grupo Syngenta na ação ou omissão típica e antijurídica.

(...)

#### J. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

Cabe informar, que por força do disposto na Portaria RFB n.º 1750, de 12/11/2018, será formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, protocolada sob n.º 16561-720135/2019-98.

...

(...)

#### DA IMPUGNAÇÃO

(...)

#### SUMÁRIO DA AUTUAÇÃO E DA SUA IMPROCEDÊNCIA

1) Os AIs em questão têm os mesmos fundamentos do lançamento de omissão de receitas de exportação para o ano-calendário de 2013 (doc. 01), formalizado no Processo 16561.720081/2018-80 sem qualquer acusação de simulação ou conluio.

2) A inclusão das acusações de simulação e conluio nestes AIs, mormente sem qualquer fundamento novo, parece ter servido apenas como motivo para que a Fiscalização deixasse de aplicar as regras de preços de transferência nas exportações (regra antielisão específica) ao caso.

3) No entendimento da Fiscalização, no período autuado a Impugnante teria simulado exportações para a SYNGENTA AGRO URUGUAI S.A., empresa de seu grupo econômico sediada no Uruguai (“SY UY”) por preços inferiores aos de mercado. A SY UY, por sua vez, teria “refaturado” as exportações da Impugnante por um valor maior.

4) Em alguns casos, a SY UY revendeu a mercadoria exportada para a SYNGENTA S.A. e a SYNGENTA CROP PROTECTION S.A., empresas do mesmo grupo econômico sediadas no Panamá (“SY PN”). Nestes casos a SY PN também teria “refaturado” as exportações da Impugnante ao revende-las a uma outra parte.

5) Em todos os casos, a Impugnante remeteu as exportações diretamente para os clientes da SY UY (quando o caso, inclusive para a SY PN). As operações de exportação autuadas podem ser ilustradas da seguinte forma:

(...)

6) Em suma, nestas operações a Impugnante teria omitido receitas correspondentes à diferença entre o preço cobrado da SY UY e os preços finais praticados pela SY UY (e,

quando o caso, pela SY PN) na revenda das mercadorias exportadas, nos seguintes montantes:

(...)

8) Como será demonstrado, os AIs são nulos porque os fundamentos indicados pela Fiscalização são intrinsecamente insubsistentes e contraditórios em si.

9) Além de intrinsecamente insubsistentes e contraditórios, também são completamente improcedentes as acusações de omissão de receitas, de simulação e de conluio.

10) De acordo com o raciocínio da Fiscalização, a SY UY e a SY PN não executam operações de compra e revenda das mercadorias exportadas pela Impugnante, mas simplesmente prestam serviços de intermediação de vendas. Nesse passo, de acordo com a própria Fiscalização, a SY UY e a SY PN deveriam cobrar e repassar o preço da venda para a Impugnante, mas fariam jus a receber remuneração que poderia ser descontada do valor a ser repassado (pg. 45 do TVF, fl. 6.690).

11) Contudo, tanto no lançamento de 2013 como no presente caso, a Fiscalização não distinguiu entre exportações comuns e reexportações em devoluções de mercadorias recebidas da SY UY sob regime de drawback sem cobertura cambial (sem pagamento na importação, uma vez que seriam devolvidas à SY UY depois do beneficiamento). Este é o motivo pelo qual as diferenças apontadas entre os valores cobrados da SY UY e os preços praticados nas revendas pela SY UY são tão discrepantes.

12) Com efeito, da base de cálculo total autuada de aproximadamente R\$260 milhões, R\$192 milhões (aproximadamente 75%) correspondem a diferenças apontadas em operações de devolução de mercadorias recebidas da SY UY em drawback sem cobertura cambial (planilha “Composição Receitas Exportação.xlsx” juntada como arquivo não paginável). Nesses casos, as diferenças entre o valor cobrado pela Impugnante da SY UY e o valor das revendas subsequentes são efetivamente bastante relevantes:

(...)

13) As diferenças entre o preço praticado pela Impugnante e os preços cobrados pela SY UY e SY PN nas revendas subsequentes nas operações de exportação comuns são bem menores:

(...)

14) Isto porque, nos casos de drawback, a Impugnante cobra da SY UY apenas o valor correspondente ao beneficiamento realizado no Brasil, enquanto a SY UY (ou a SY PN, quando o caso) cobra o preço completo da mercadoria nas revendas subsequentes. Não é possível comparar os preços da Impugnante e da SY UY ou SY PN nesses casos, bem como beira o absurdo afirmar que os preços totais praticados pela SY UY e SY PN nesses casos corresponderiam a riquezas produzidas pela Impugnante no Brasil.

15) Além de as supostas diferenças relevantes de preço não existirem, a SY UY e a SY PN efetivamente atuam como distribuidoras dos produtos exportados pela Impugnante nas respectivas regiões. Como a Impugnante também explicou durante a ação fiscal, o Grupo Syngenta organizou a alocação de seus produtos em escala global mediante a implementação de uma estrutura de hubs regionais, servindo a SY UY como hub para a região da América Latina – Sul (denominação “LAS”), que inclui o Brasil, e a SY PN como hub para a região da América Latina – Norte e da América do Norte (denominação “LAN/NORAM”).

16) Os hubs têm como função planejar, coordenar e EXECUTAR a produção e distribuição de produtos Syngenta nas respectivas regiões (o que inclui gerenciar a produção de plantas industriais, prover matérias primas e insumos necessários, atividades de marketing e de vendas).

17) Como subsidiária no Brasil, a Impugnante tem como função precípua o atendimento ao mercado interno brasileiro. De acordo com os contratos que regem a relação da

Impugnante com o Grupo Syngenta, que serão explicados em detalhe, a Impugnante só tem licença para utilizar a propriedade intelectual do Grupo em vendas no mercado interno brasileiro. Em outras palavras, a Impugnante não tem licença para vender produtos Syngenta fora do território brasileiro (se o fizesse, estaria praticando pirataria de produtos de seu próprio grupo econômico).

18) Diante disso, apenas uma pequena parte das atividades da Impugnante se destina a outros mercados. Com efeito, as receitas de exportação auferidas nos períodos em discussão nestes autos são pouco relevantes quando comparadas ao resultado total da Impugnante. Por isto que nos termos da legislação de preços de transferência (especialmente art. 49 da IN 1.312/12), nenhum ajuste sobre as receitas de exportação era devido nos períodos em questão, uma vez que as receitas de exportação eram menores do que 5% da receita líquida auferida. Diga-se, ainda, que mesmo se considerado o total de receitas já oferecidas a tributação com o total de receitas supostamente omitidas, ainda assim a receita de exportação ficaria abaixo do limite do art. 49 da IN 1.312/12:

(...)

19) Não faria qualquer sentido implementar estrutura de nível global (além da SY UY e da SY PN há hubs na Suíça e em Singapura) somente para desviar para o Uruguai e para o Panamá parcela imaterial do resultado auferido pela Impugnante no Brasil.

20) As transações entre a Impugnante e a SY UY (e as demais transações entre outras empresas do Grupo) obedecem a premissas instruídas por princípios arm's length de forma a atender as legislações de preços de transferência nos diversos países em que o Grupo atua. Como também será demonstrado, estas premissas e a estrutura de hubs regionais foram verificadas e testadas por diversas Autoridades Fiscais, bem como devidamente documentadas no Global Transfer Pricing Documentation Masterfile para o ano de 2016 ("Master File de 2016" anexo, doc. 17).

21) A atribuição de resultados dentro do Grupo leva em conta as funções exercidas e os riscos assumidos por cada entidade. No setor em que o Grupo atua (defensivos agrícolas e sementes), além do custo das mercadorias e dos fatores de produção, é relevante o custo de propriedade intelectual.

22) A propriedade intelectual é detida de forma centralizada por entidades na Suíça responsáveis pelas atividades de pesquisa e desenvolvimento, e licenciada para os hubs (dentre eles a SY UY).

23) Por este motivo que a Fiscalização erra em afirmar que o preço final do produto deve ser atribuído à entidade produtora – parte deste preço deve ser atribuída também para remunerar a propriedade intelectual do Grupo.

24) Nesse passo, as cláusulas de remuneração incluídas nos contratos, especialmente aquela que remunera a Impugnante com base nos custos de produção efetivamente incorridos são mais que adequadas para a função exercida pela Impugnante.

25) Mas, ainda que fosse verdade que a SY UY e a SY PN atuam meramente como prestadoras de serviços, como a própria Fiscalização reconhece, este serviço deveria ser remunerado. E esta remuneração, que corresponde justamente à diferença entre os preços cobrados nas exportações e os preços das revendas subsequentes, seria integralmente dedutível.

26) Neste sentido, descontando-se da suposta receita bruta de exportação a remuneração pelos serviços, os resultados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL seriam exatamente os mesmos. Em suma, não há fundamentos que sustentem a suposta omissão de receitas e, nesse passo, muito menos fundamentos que sustentem a acusação de simulação e conluio. É o que passa a demonstrar.

**NULIDADE: CONTRADIÇÕES E INSUBSISTÊNCIA INTRÍNSECAS DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO**

(...)

29) As grandes diferenças de preço entre a Impugnante e a SY UY ou SY PN nas operações de drawback decorrem do simples fato de que a Fiscalização tenta comparar coisas incomparáveis: (i) o preço da Impugnante diz respeito apenas ao beneficiamento, uma vez que o produto é recebido e devolvido à SY UY sem qualquer cobrança – sem cobertura cambial; (ii) já o preço da SY UY ou da SY PN dizem respeito à mercadoria toda.

30) Depois disto a Fiscalização resume seus argumentos e conclusões, demonstra a apuração das bases de cálculo da atuação e retoma os fatos acima referidos para justificar a qualificação da multa afirmando que houve simulação e conluio com a finalidade de deslocar renda auferida no Brasil para o Uruguai e o Panamá.

31) Como se vê, a Fiscalização não questiona (até porque amplamente demonstrada já durante a ação fiscal) a substância (existência e capacidade de operar) dos hubs. Simplesmente afirma que, em vez de comprar e revender as mercadorias exportadas pela Impugnante, os hubs realizaram prestação de serviço de intermediação de vendas, atividade pela qual deveriam ser remunerados. E esta afirmação, por sua vez, é fundamentada em premissas que não têm qualquer base em prova dos autos:

(i) as supostas grandes diferenças entre os preços praticados pela Impugnante e os preços de revenda da SY UY e da SY PN nada mais são do que decorrência do erro crasso de não distinguir exportações ordinárias de operações de drawback;

(ii) desconsiderou-se as operações de venda para SY UY com entrega em outro endereço sem qualquer fundamento para isto;

(iii) desconsiderou-se a natureza de operações de compra e revenda porque os hubs não agregam qualquer valor de produção às mercadorias revendidas, mas este dado (ausência de agregação de valor de produção) é elemento natural de uma operação de compra e revenda (em que o revendedor simplesmente revende a mercadoria na forma em que adquirida);

(iv) afirmou-se que os hubs fariam jus a remuneração pelas atividades desenvolvidas, mas se desconsiderou o fato de que os hubs foram justamente remunerados pela diferença entre os preços pagos à Impugnante e os preços cobrados na revenda subsequente – remuneração esta que claramente decorre de uma atividade comercial e não de prestação de serviços, vez que varia a cada operação, sendo que em diversas vezes os hubs sofrem prejuízo na revenda.

Em suma, os próprios fundamentos declarados no TVF são insuficientes para suportar a atuação, sobretudo a grave acusação de simulação e conluio.

(...)

34) Uma vez que os fundamentos indicados no TVF são intrinsecamente insuficientes para suportar a acusação nele contida, não há como afirmar que o lançamento está devidamente fundamentado, em óbvio prejuízo ao exercício do direito de defesa da Impugnante.

35) Nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa, devendo, portanto, serem declarados nulo o AIs impugnados.

**NORMALIDADE DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DA IMPUGNANTE – INOCORRÊNCIA**

**DE SIMULAÇÃO OU CONLUIO**

(...)

39) Como já repisado, as “grandes” diferenças de preço apontadas decorrem do fato de a Fiscalização não ter propriamente distinguido operações de exportação ordinárias das reexportações no regime de drawback.

40) Depurando-se este erro – e outros, tais como considerar que frete e seguro pagos pela SY UY e pela SY PN nas respectivas vendas seriam receita da Impugnante -

verifica-se que as diferenças representam, em média, uma margem de valor agregado de pouco mais de 24% pela SY UY e pela SY PN (veja-se Seção IV.4.c abaixo).

41) Este percentual está em linha com o papel de revendedores exercido pela SY UY e pela SY PN e até mesmo com a margem de 30% prevista para o setor da Impugnante para fins de aplicação do método PRL de controle de preços de transferência.

42) Antes, contudo, de demonstrar detalhadamente tais erros de cálculo, a Impugnante passa a demonstrar a natureza de operações de compra e revenda das transações praticadas pelos hubs e o propósito extrafiscal de referida estrutura, bem como a realidade de uma empresa comercial da SY UY, hub que atende a região onde a Impugnante está localizada.

Estrutura de hubs regionais e respectivo propósito negocial

43) Para compreender a relação da Impugnante com a SY UY, é importante entender como o Grupo Syngenta organizou a alocação de seus produtos em escala global, e isto se deu, como já referido, mediante a implementação de uma estrutura de hubs regionais.

44) O Grupo Syngenta é um grupo econômico multinacional que se dedica principalmente à industrialização de insumos de produção agrícola (defensivos e sementes) e se organizou no mundo inteiro pelo estabelecimento de entidades com presença nos mercados locais (In Market Companies, IMCs) e hubs regionais (Regional Supply Companies, RSCs). A Impugnante exerce o papel de entidade com presença no mercado brasileiro (IMC no Brasil). SY UY e SY PN exercem o papel de hubs regionais (RSCs).

45) Esta organização foi estabelecida no Contrato de Fornecimento, Licenciamento e Cooperação (“Contrato de Fornecimento”, acompanhado de tradução juramentada, juntado durante a fiscalização nas fls. 6.353 a 6.399). Este contrato foi assinado entre SY UY, SY PN e outras entidades do grupo Syngenta com efeitos a partir do ano de 2013.

46) Como se depreende dos considerandos, referido contrato tem por objeto a implementação da estrutura de hubs regionais (conceito de hub, Hub-Concept na língua original do contrato) para organizar a produção e a distribuição dos produtos Syngenta em uma escala global:

(...)

47) Consoante se depreende da cláusula 2.1 – estrutura de hubs, a cada hub corresponde uma região delimitada no contrato. À SY UY coube atender a região denominada LAS, que compreende os países do Sul da América Latina, quais sejam, Brasil, Argentina, Bolívia, Chile, Paraguai e Uruguai. À SY PN coube atender as regiões LAN (que corresponde ao restante da América Latina) e NORAM (Estados Unidos e Canadá), regiões estas que no contrato são coletivamente denominadas de Américas.

48) Já a cláusula 2.2 do contrato designa as responsabilidades de cada um dos hubs em suas respectivas regiões, dentre as quais se incluem o planejamento do fluxo de insumos, produtos semiacabados e produtos Syngenta de forma a atender às previsões de demanda das entidades Syngenta com presença nos mercados locais ou de distribuidores independente, bem como a execução deste planejamento mediante:

(...)

49) Do que se expôs acima, ao contrário do que argumenta a Fiscalização, verifica-se que os hubs regionais exercem suas funções, basicamente, mediante operações de compra e venda de insumos, semiacabados e produtos acabados entre entidades do Grupo Syngenta.

50) Nesse passo, como reconhece a Fiscalização, a cláusula de remuneração do Contrato de Fornecimento estabelece que os hubs regionais serão remunerados principalmente com base no lucro líquido obtido em suas operações.

51) Em outras palavras, a remuneração dos hubs depende de obterem lucro entre as operações de compra e as operações de revenda de produtos adquiridos – trata-se de

disposição que reflete a natureza tipicamente comercial das atividades conduzidas pelo hub.

52) Outra importante provisão do contrato de fornecimento diz respeito ao licenciamento da propriedade intelectual detida pelo grupo Syngenta – que é a base para a industrialização dos produtos Syngenta.

53) Nesse passo, é importante ressaltar que, além dos custos dos bens aplicados à produção (insumos, matérias primas, bens intermediários, material de embalagem etc.) e dos custos relativos à industrialização em si, no ramo em que a Impugnante atua, a pesquisa e o desenvolvimento de produtos (custo de propriedade intelectual) representam também um custo bastante relevante.

54) Pois bem. Referida propriedade intelectual é detida pelas subsidiárias do grupo Syngenta listadas no Anexo I do contrato de fornecimento e licenciada para os hubs regionais conforme a Cláusula 3 e o Anexo II.

55) Nesse passo, veja-se que a Impugnante (que não participa do Contrato de Fornecimento) não é detentora de propriedade intelectual para fabricação de produtos Syngenta (ela não consta do Anexo I do contrato de fornecimento com subsidiária Syngenta que detém propriedade intelectual), tampouco figura como licenciada em respectivo contrato, uma vez que a licença nele concedida beneficia apenas aos hubs regionais.

56) É a SY UY – hub da região em que localizada a Impugnante – que sublicencia a propriedade intelectual necessária para a fabricação e a venda de produtos Syngenta pela Impugnante. Este sublicenciamento se dá no âmbito de três contratos assinados entre a Impugnante e a SY UY:

(...)

57) Pelo Contrato de Drawback, a SY UY contratou a Impugnante para formular produtos Syngenta a partir de insumos e matérias-primas detidos pela SY UY e remetidos à Impugnante sob o regime de drawback suspensão, sem cobertura cambial (uma vez que tais mercadorias não são adquiridas pela Impugnante, apenas remetidas pela SY UY para industrialização no Brasil). Após a produção, a Impugnante devolve o material acabado à SY UY para ser distribuído em outros países da região LAS ou para ser remetido a outro hub, conforme o caso (e.g. a SY PN, para distribuição nas regiões LAN/NORAM).

58) O Acordo de Fabricação é semelhante ao Contrato de Drawback, com a diferença de que a Impugnante é que fica responsável por adquirir os insumos e matérias-primas necessários para atender aos pedidos da SY UY feitos sob este contrato. Neste caso, se não puder adquirir insumos e matérias-primas no mercado brasileiro, a Impugnante deverá adquiri-los da SY UY. Após a produção, a Impugnante exporta o produto acabado à SY UY para ser distribuído em outros países da região LAS ou para ser remetido a outro hub, conforme o caso (e.g. para a SY PN, para distribuição nas regiões LAN/NORAM).

59) Já o Acordo de Distribuição garante à Impugnante o direito de revender produtos Syngenta exclusivamente no território brasileiro. Neste caso, para atender à demanda do mercado brasileiro, a Impugnante pode fabricar os produtos Syngenta no Brasil ou importá-los para revenda no mercado nacional. Nos casos de produtos Syngenta importados para revenda no Brasil, estes deverão ser adquiridos exclusivamente junto à SY UY. Em caso de industrialização no Brasil, se não puder adquirir insumos e matérias-primas no mercado brasileiro, a Impugnante deverá adquirilos exclusivamente da SY UY.

60) Em todos os casos, a SY UY licencia ou sublicencia para a Impugnante os direitos de uso da propriedade intelectual para fabricação de produtos Syngenta com a finalidade exclusiva de que a Impugnante possa atender ao objeto dos respectivos contratos.

61) Em outras palavras, a Impugnante não tem direitos de propriedade intelectual para fabricação de produtos Syngenta ou a respectiva licença de uso fora do âmbito de

referidas contratações – não tem, por exemplo, licença para fabricar produtos Syngenta para serem exportados diretamente para clientes fora do território brasileiro.

62) Na estrutura de hubs, estes clientes devem ser atendidos pelo respectivo hub regional (e pela subsidiária Syngenta ou distribuidor independente por ele apontado para o respectivo território).

63) O mesmo racional se aplica a outras subsidiárias da Syngenta localizadas fora do Brasil. Nos termos do contrato de fornecimento (assinado entre os hubs regionais) o mercado brasileiro deve ser atendido pelo respectivo hub regional (qual seja, a SY UY). Já nos termos do contrato de distribuição e licenciamento (assinado entre a SY UY e a Impugnante), a Impugnante foi apontada pelo hub regional como distribuidora no território brasileiro. Por estes termos, caso haja demanda no Brasil de produto Syngenta que não seja ou não possa ser fabricado pela Impugnante, a SY UY irá obter referido produto e a Impugnante irá importá-lo da SY UY para revenda no Brasil.

(...)

65) Em outras palavras, em um universo de R\$8.4bilhões em 2014 e R\$9.9bilhões em 2015, apenas cerca de R\$159milhões em 2014 e R\$132milhões em 2015, respectivamente, correspondem às operações questionadas pela D. Fiscalização. Não há, pois, como cogitar que estrutura desta complexidade foi implementada para o fim de reduzir os resultados auferidos em operações de exportação, resultados estes que tem relevância apenas marginal no faturamento da Impugnante.

(...)

66) Com efeito, além de ser uma estrutura que existe e tem substância, esta estrutura não foi implementada com o objetivo de reduzir tributos no Brasil. A estrutura de hubs regionais visa combinar o melhor das tradicionais estratégias de suprimento internacional, bem como o melhor entre hierarquias centralizadas e descentralizadas de decisão sobre compras e vendas.

67) A literatura especializada em logística internacional destaca que, tradicionalmente, há estratégias de suprimento intraempresas ou interempresas. Já a tomada de decisão em estruturas internacionais se dá, tradicionalmente, de forma centralizada ou descentralizada:

(...)

68) Bastante fácil perceber que a estrutura adotada pelo grupo Syngenta visa aproveitar qualidades para de ambos os tipos de estratégia (interempresa, na medida em que hubs, no âmbito regional, e IMCS, no âmbito local, buscam suprimentos de terceiros, bem como intrapresa, no sentido em que os hubs fornecem insumos, produtos intermediários e produtos acabados às IMCS e também entre si) e de hierarquia de decisões (uma vez que há uma certa centralização na tomada de decisões, é feita de principalmente de forma regional pelos hubs, mas não há centralização total – caso em que as decisões seriam ditadas exclusivamente pela matriz, ou descentralização total – caso em que as entidades locais tomariam sozinhas suas próprias decisões).

69) Toda esta estrutura contratual foi apresentada à Fiscalização, que basicamente à reproduziu no TVF sem questionar a sua implementação na prática.

Atuação da SY UY: substância/realidade de empresa comercial exportadora

70) Dentro da estrutura de hubs regionais acima referida, a SY UY atua como hub regional para os países do Sul da América Latina, o que inclui o Brasil, mas também a Argentina, a Bolívia, o Chile, o Uruguai e o Paraguai.

71) Ainda que a existência da SY UY não tenha sido questionada pela Fiscalização, cumpre ressaltar que se trata de empresa efetivamente constituída no Uruguai.

(...)

74) Além de incorrer em despesas, a SY UY e seus colaboradores são bastante ativos em entidades Uruguaias de representação do setor agropecuário. Como referido na carta de 14/01/2020 (doc. 09): ...Transcreve trechos da citada carta.

(...)

76) Cumpre informar ainda que, em 2014 e 2015, a SY UY contava com um total de 40 empregados, tendo sido pagos, no ano de 2014 um total de USD9.657.271 e em 2015 um total de USD10.168.445 em salários/folha de pagamentos, conforme informação prestada pela própria SY UY (doc. 08). Atualmente, a SY UY possui quase 300 empregados lotados em referidos times.

77) De se notar, a SY UY não possuiu times ou espaço para recebimento, armazenamento e remessa de bens e produtos. Isto porque a SY UY não precisa ter a posse física dos bens e produtos para comercializá-los. A SY UY basicamente revende bens e produtos tal como foram adquiridos e, em todos os casos nos quais o bem é submetido a processo de industrialização, o processo é executado por uma empresa contratada para este fim (e.g. a Impugnante).

78) Nesse contexto, sequer faria sentido fazer com que todos os bens e produtos adquiridos e revendidos passassem fisicamente pelo estabelecimento da SY UY que, diante disto, utiliza operações triangulares de importação e exportação (operações bill to/ship to ou operações back to back – operações normais e usais na prática do comércio exterior (Capítulo IV.5).

79) Quando revende as exportações da Impugnante, a SY UY se configura, assim, como uma trading pura, comprando e vendendo produtos que manda entregar aos respectivos destinatários.

80) Nesse passo, as demonstrações financeiras da SY UY de 2014 (doc. 13) e 2015 (doc. 14) indicam que a entidade auferiu margens de lucro líquido (isto é, resultado depois de descontadas todas as linhas de custo e despesas) de aproximadamente 4% - realidade certamente incompatível com o suposto refaturamento a margens de mais de 1.000% alegado pela Fiscalização ou mesmo com a tese de que a SY UY seria prestadora de serviço.

81) No exercício dessa atividade de revenda das exportações da Impugnante, a SY UY assume riscos característicos de empresas comerciais, como o de crédito – isto é, o risco relacionado com a possibilidade de não pagamento por parte dos seus clientes.

82) Tivesse a SY UY a mera função de “refaturar” mercadorias produzidas pela Impugnante, a SY UY somente pagaria pelas exportações adquiridas da Impugnante quando efetivamente recebesse o pagamento do cliente para quem a revendeu.

83) Não há, contudo, tal vínculo. A Impugnante recebe o preço cobrado por suas exportações independentemente de a SY UY receber o preço da revenda.

(...)

84) Outro risco evidente que a SY UY assume em suas atividades é o risco de câmbio / moeda, uma vez que basicamente compra e vende mercadorias no mercado internacional. Nesse passo, a nota explicativa 2.7 da demonstração financeira da SY UY de 2014 detalha posições da entidade em moeda estrangeira, especialmente créditos relacionados a vendas e dívidas relacionadas a compras de fornecedores.

85) A SY UY também corre riscos relacionados ao estoque de seus bens e produtos. Em que pese não possua espaço para armazenamento próprio, a SY UY mantém estoques em outras entidades, o que está evidente na nota explicativa 2.7 da demonstração financeira da SYUY.

(...)

87) O risco de estoque também está bem delineado nos contratos que regem as atividades da SY UY. Na quarta cláusula do contrato de drawback, por exemplo, consta que as matérias-primas enviadas pela SY UY para a Impugnante permanecem integralmente sob propriedade da SY UY e, em decorrência disso, se houver a

necessidade de devolução por qualquer insuficiência de quantidade ou qualidade, a SY UY é quem se responsabiliza pelos custos.

88) Já na cláusula décima de referido contrato se prevê que a SY UY se reserva ao direito de contratar seguro para as matérias-primas e insumos até o momento em que eles ingressam na fábrica da Impugnante e para os produtos acabados a partir do momento em que eles saem da fábrica da Impugnante. Há disposições semelhantes nos contratos de industrialização e de distribuição e licenciamento.

89) Em suas operações de revenda das exportações da Impugnante, portanto, a SY UY assume riscos inerentes a atividade de distribuidora/empresa comercial exportadora, de modo que não há qualquer fundamento para considerá-la prestadora de serviços ou mera “refaturadora” das mercadorias produzidas pela Impugnante.

Operações de venda com entrega a outro destinatário – operações de natureza comercial (compra e venda) e não de prestação de serviço

90) Além de os contratos que regem as transações do hub (e especificamente do hub com a Impugnante) preverem a realização de operações de natureza comercial e a SY UY atuar expressamente como empresa comercial, as operações de venda com entrega a outro destinatário (“bill to/ship to”) são comuns no comércio exterior e revelam essencialmente transações de compra e venda, e não prestação de serviço.

91) De fato, as vendas bill to/ship to (ou operações triangulares como a Fiscalização as denomina) são os mecanismos pelos quais se realiza a operação de back to back, bastante comum na prática do comércio exterior. Em suma, é uma operação que envolve três partes (A, B e C). A vende uma mercadoria para B, que a revende para C, fazendo com que A realize a entrega diretamente para C, economizando custos logísticos do transporte entre A e B e depois de B para C, bem como os custos de armazenagem em B.

92) Como se expôs acima, a SY UY basicamente revende as mercadorias na forma como as adquire. Quando há transformação, o processo é conduzido por outra parte, contratada pela SY UY para tanto (tal como a Impugnante nos termos do contrato de drawback).

93) Nesse contexto não há sentido em fazer com que as mercadorias transitem por seu estabelecimento – para poupar custos logísticos, a SY UY determina a seus fornecedores que a entrega seja feita diretamente a seus clientes.

(...)

96) Além de não apontar qualquer norma de exportação ou de câmbio que teria sido desrespeitada, a Fiscalização afirma que, uma vez que as mercadorias não transitam por seus estabelecimentos, a SY UY e a SY PN não agregam valor de produção.

97) Contudo, não agregar valor de produção é uma característica natural da operação de simples revenda – empresas industriais agregam valor de produção, mas empresas distribuidoras, revendedoras, essencialmente comerciais não o fazem – agregam valor de forma diferente, mediante estratégias de marketing, de vendas, de cadeia de distribuição etc. Em suma, o fato de não transitar pelo estabelecimento da empresa comercial exportadora não desnatura a natureza comercial da operação.

98) Em operações back to back os intermediários são sempre empresas comerciais que se dedicam a compra e venda de mercadorias – não há como se exigir que pessoalmente agreguem valor de produção a mercadorias que não transitam por seus estabelecimentos. Esta característica não escapou à RFB, que sempre a considerou a operação de back to back essencialmente uma operação em que há duas compras e vendas subsequentes (de A para B e de B para C), sem trânsito físico da mercadoria para B.

99) Quando a parte intermediária B está localizada no Brasil, a RFB entende que o resultado da venda de B para C é atribuível a B (ainda que as mercadorias não circulem no território brasileiro) e deve inclusive se sujeitar a controle de preços de transferência. Este é o tratamento conferido a estas operações pela IN 1.312/12, art. 37:

(...)

100) Não há dúvidas, portanto, de que se a SY UY estivesse localizada em território brasileiro, a Fiscalização jamais teria concluído que suas receitas em verdade deveriam ser tributadas na entidade que lhe vendeu as mercadorias revendidas no mecanismo back to back.

101) Da mesma forma, quando trata da incidência de PIS e COFINS sobre as vendas realizadas no exterior, a RFB trata a operação como compra e venda mercantil, sendo o resultado da segunda operação de venda atribuível ao intermediário e tributável. Veja-se, nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT 306/2017 (íntegra anexa, doc. 15). A princípio, seria possível imaginar que a COSIT entende que a “segunda perna” da operação back to back não seria uma operação de compra e venda, uma vez que referido órgão entendeu que tal operação não caracteriza exportação:

(...)

102) Contudo, a COSIT concluiu que o intermediário brasileiro não realiza exportação em uma operação back to back porque a mercadoria, nesse caso, não transita pelo território brasileiro. Desse modo, a mercadoria não é nacionalizada e não pode ser considerada exportada.

103) A natureza de compra e venda de ambas as “pernas” da operação back to back, contudo, foi confirmada pela COSIT. A Impugnante pede vênias para transcrever trechos da íntegra de referida Solução de Consulta: ...Trancreve trechos da S/C citada.

104) No caso dos autos, não pode haver dúvida de que tanto a operação entre a Impugnante e a SY UY quanto a operação entre a SY UY e a terceira parte são operações de compra e venda separadas, cujo resultado deve ser atribuído aos respectivos vendedores, e não exclusivamente à Impugnante pelo simples fato de a mercadoria não transitar na SY UY.

(...)

Operações sujeitas ao regime de drawback

(...)

112) Nos casos de drawback, a Impugnante recebeu mercadorias da SY UY sem adquiri-las e sem pagar por elas – por isso a denominação do regime de drawback sem cobertura cambial (não há câmbio porque não há remessa de pagamento à SY UY no momento da importação das mercadorias, e não há remessa de pagamento à SY UY porque não há aquisição das mercadorias importadas – elas continuam sendo propriedade da SY UY).

(...)

113) As mercadorias recebidas da SY UY sob regime de drawback são, então, aplicadas em processos produtivos conduzidos pela Impugnante e devolvidas em forma de produtos acabados para a SY UY.

114) Em momento algum a Impugnante adquire propriedade sobre tais bens – nem mesmo após o final do processo produtivo. De fato, o Contrato de Drawback (fls. 6.318/6.352) que suporta estas operações é bem claro neste sentido: ...Trancreve excertos do Contrato citado.

115) Por este motivo, nas faturas de reexportação emitidas pela Impugnante contra a SY UY em casos sob o regime de drawback há valores com cobertura cambial e valores sem cobertura cambial.

115.1) Os valores com cobertura cambial dizem respeito a parcela efetivamente recebida pela Impugnante como remuneração pelo valor agregado no processo produtivo realizado sobre as mercadorias recebidas da SY UY. Como se trata de remuneração devida à Impugnante, este valor é efetivamente pago pela SY UY à Impugnante, por isto a parcela se denomina “com cobertura cambial”.

115.2) Esta parcela “com cobertura cambial” se destina a basicamente remunerar a Impugnante pelo beneficiamento da mercadoria da SY UY.

115.3) Já a parcela “sem cobertura cambial” da fatura de reexportação diz respeito aos valores da mercadoria de propriedade da SY UY. Tratando-se de parcela que corresponde à mera devolução de mercadorias de propriedade da SY UY, por óbvio a Impugnante não poderia exigir qualquer pagamento sobre esses bens de sua coligada.

(...)

117) O regime de drawback sem cobertura cambial é regulado pela própria RFB e a Fiscalização não pode se escusar de conhecê-lo, e muito menos de compreender seus detalhes. Ademais, para todas as operações de drawback autuadas, a Fiscalização demonstrou ter pleno conhecimento da composição dos valores com e sem cobertura cambial consignados nas faturas de exportação sob regime de drawback emitidas pela Impugnante, tanto que os identificou no Anexo I e II do TVF (fl. 6.712/6.923) – as faturas de exportação no regime drawback são de fácil verificação no Anexo porque são designadas pela Impugnante com o prefixo BD.

118) Nada obstante, de forma surpreendente e mesmo depois de diversos esclarecimentos prestados, especialmente após a autuação de 2013 (em que houve até mesmo conversão do julgamento da D. DRJ em diligência para esclarecimentos, doc. 03), a Fiscalização insiste em comparar a receita obtida pela Impugnante na reexportação sob o regime de drawback (que corresponde apenas ao valor da industrialização) com o valor cobrado pela SY UY e pela SY PN nas vendas subsequentes, que diz respeito ao produto como um todo. Veja-se no TVF: ...Transcreve trecho do TVF.

119) Procedendo desta forma, comparando coisas incomparáveis, a Fiscalização obviamente encontrou diferenças de preço bastante grandes e supostas margens fictícias obtidas pela SY UY e pela SY PN. Mas estas diferenças de preço e margens são irreais e não correspondem à margem obtida pela SY UY na operação.

120) Isto porque, como é óbvio, o valor recebido pela Impugnante nestes casos corresponde a apenas uma parte do custo da venda da SY UY. Outros custos, como o das mercadorias enviadas ao Brasil sem cobrança, influenciam o preço de venda da SY UY e da SY PN e não podem ser atribuídos à Impugnante.

(...)

122) Nada obstante, é muito óbvio nestes casos que os custos da SY UY não se limitam aos valores pagos à Impugnante pela industrialização de mercadorias que sempre foram de propriedade da coligada uruguaia e que a diferença e a margem calculadas pela Fiscalização são irreais.

123) Com efeito, as mercadorias aplicadas na produção sempre foram de propriedade da SY UY e o respectivo valor não está refletido no montante recebido pela Impugnante para industrialização.

124) A Impugnante, por sua vez, jamais poderia auferir qualquer receita decorrente da venda de mercadorias que não lhe pertencem – a remuneração que lhe cabe nestes casos diz respeito apenas ao processo de beneficiamento – motivo pelo qual as reexportações sob o regime de drawback sequer se enquadram nos fundamentos dos AIs em questão (como será melhor demonstrado no Capítulo VII.3).

125) Resta bastante evidente que o erro da Fiscalização de comparar dados incomparáveis, reiterado depois de diversos alertas, foi cometido com o objetivo de levar a crer que a SY UY auferia margens desproporcionais de lucro sobre mercadorias exportadas pela Impugnante.

126) Tivesse a Fiscalização a intenção de identificar a real margem de lucro auferida nas vendas de exportações da Impugnante pela SY UY, a Fiscalização deveria ter buscado e considerado o efetivo custo da SY UY, e não apenas verificado quais valores foram pagos para a Impugnante.

(...)

Atribuição de despesas com vendas incorridas pela SY UY e pela SY PN para a Impugnante

130) Não apenas nas operações de drawback, mas também nas exportações não abrangidas por referido regime, a Fiscalização considerou valores de frete e seguro cobrados nas faturas da SY UY e da SY PN para fins de comparação com o valor pago à Impugnante e determinação da margem agregada pelas coligadas.

131) Na lógica de apuração de resultados contábeis, considera-se na receita bruta da entidade o valor das vendas com os seguros e fretes nelas cobrados. Isto porque, para determinação do lucro operacional, valores de seguros e fretes são deduzidos como despesas de vendas.

132) A Impugnante deduziu de seu resultado os valores de frete e seguro incluídos em suas faturas. Por óbvio, não deduziu os valores de frete e seguro incluídos nas faturas da SY UY e SY PN, porque tais valores foram arcados pelas respectivas entidades, justamente por dizerem respeito a vendas praticadas por tais entidades.

133) Nada obstante, ainda que se pudesse considerar que as vendas da SY UY e da SY PN são, em realidade, vendas da Impugnante, os valores correspondentes a frete e seguro incorridos por tais entidades (i) ou não poderiam ser imputados à receita da Impugnante ou (ii) caso sejam imputados como parte integrante da receita, deveriam ser deduzidos como despesas de venda pela Impugnante.

134) Seja por não serem atribuíveis, seja por serem dedutíveis em caso de inclusão na receita bruta da Impugnante, os valores de frete e seguro incluídos nas faturas da SY UY e da SY PN não poderiam ter sido considerados no cômputo das supostas diferenças de preço que redundaram (i) no argumento de que a SY UY e a SY PN auferem margens desarrasadas sobre as mercadorias exportadas pela Impugnante e (ii) muito menos na apuração da suposta omissão de receitas (Capítulo VII.3 abaixo).

(...)

Variação das margens obtidas operação a operação

136) A Fiscalização, por fim, anotou que não se demonstrou uma “lógica” aceitável na determinação da margem que a SY UY e a SY PN auferem nas operações de revenda das mercadorias exportadas pela Impugnante (fl. 6.692 e 6.696):

(...)

145) A variação das margens obtidas pela SY UY ou SY PN (ora altas, ora baixas, ora negativas, ora muito negativas) evidencia o papel de distribuidor por elas exercido (em relação às mercadorias exportadas pela Impugnante).

146) Ademais, a despeito da variação operação a operação, na planilha “Anexos do TVF Recalculados.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, a Impugnante calculou a média das margens recalculadas (coluna BF, linha 1641), que resulta em uma margem de valor agregado média de 24,02% pela SY UY e pela SY PN.

147) Vale lembrar que nos termos da legislação de controle de preços de transferência brasileira, no método PRL seria exigível uma margem de 30% na revenda de tais produtos (art. 18, §12, II, a, da Lei 9.430/96). Nesta perspectiva, se a SY UY estivesse no Brasil, o valor das vendas realizadas pela Impugnante para a SY UY seria considerado razoável.

Documentação de preços de transferência do Grupo Syngenta no âmbito da Ação 13 do Projeto BEPS

148) Como visto acima, seja em razão das disposições contratuais que regem a estrutura dos hubs e a relação da Impugnante com a SY UY, seja em razão da qualificação da SY UY como empresa comercial, seja em razão da substância e da realidade das operações de exportação para a SY UY com entrega a outros destinatários como verdadeiras operações de compra e venda, seja em razão da inexistência de qualquer

desproporcionalidade nas margens auferidas pela SY UY e pela SY PN, os fundamentos da autuação não podem prevalecer.

149) Corroboram esta conclusão o Master File de 2016 (doc. 17), elaborado pela matriz da Impugnante, bem como os documentos compartilhados pela Matriz da Impugnante na Suíça em carta enviada à Impugnante acerca dos presentes autos de infração (doc. 18).

150) A Ação 13 do Projeto BEPS (de combate ao Base Erosion and Profit Shifting, ou erosão de bases e transferência de lucros) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) endereçou especificamente a questão da documentação de preços de transferência entre entidades de um mesmo grupo econômico multinacional e estabeleceu, dentre outros, a elaboração de um documento denominado Master File.

151) De acordo com o Relatório Final da Ação 13, o Master File deve descrever as principais características do negócio ou dos negócios de um grupo multinacional como um todo, com destaque aos fatores mais relevantes para a sua lucratividade, o funcionamento de sua cadeia comercial e de suprimentos, assim como a atividade específica dos principais entes de seu grupo de empresas.

152) O Brasil adotou os requerimentos mínimos da Ação 13 e impôs aos contribuintes brasileiros apenas a entrega da Declaração País-a-País (country by country report). Nada obstante, a matriz (domiciliada na Suíça) preparou, já para 2016 – período imediatamente subsequente ao autuado, o Master File de 2016 (doc. 17).

153) Devido às suas características e ao requerimento de documentar as relações intercompany do Grupo como um todo, o Master File de 2016 da Matriz descreve de forma precisa e completa a estrutura e a atividade praticada pelos hubs em sua cadeia de suprimentos e distribuição:

(...)

154) Por fim, na Seção 9, que contém conclusões acerca dos preços de transferência, o Master File relata os principais participantes na criação de valor dentro do Grupo, destacando que a matriz Global e as entidades detentoras de propriedade intelectual, controlam e gerenciam as funções importantes, riscos e ativos utilizados no desenvolvimento, gerenciamento, aprimoramento, proteção e exploração da propriedade intelectual do Grupo Syngenta.

155) Os hubs assumem certas funções de gerenciamento, determinados riscos e ativos relacionados com a exploração da propriedade intelectual do Grupo Syngenta.

156) Já as afiliadas locais (como a Impugnante) têm natureza de entidades operacionais, de execução de atividades de rotina.

157) A atribuição dos preços de transferência entre as entidades do grupo, de acordo com as premissas internas de preço de transferência da Syngenta, obedece a estas características de funções e riscos:

(...)

158) Como se vê, a cadeia de formação de valor dos produtos Syngenta não é representada apenas pelas atividades rotineiras de produção. No ramo em que o Grupo atua, a utilização de propriedade intelectual (especialmente marcas e pesquisa & desenvolvimento) é fator determinante para o sucesso dos negócios.

159) A Impugnante atua na execução de tarefas rotineiras de produção para precipuamente atender a demanda brasileira. Dentro do Grupo, a Impugnante não detém qualquer função e não assume qualquer risco decorrente de pesquisa e desenvolvimento de propriedade intelectual – simplesmente fabrica e vende produtos no Brasil, com algum excedente sendo alocado pela SY UY em outros países no exterior.

160) É neste contexto que a cláusula do Contrato de Fabricação de remuneração da Impugnante (contestada pela Fiscalização) com base nos custos incorridos acrescidos de uma margem de 15% faz sentido. Este tipo de remuneração é adequado para as funções

exercidas e riscos assumidos pela Impugnante, além de, obviamente, atender à legislação brasileira de preços de transferência.

161) Ainda nesse contexto, não é correta a conclusão da Fiscalização de “os preços pagos pelos compradores [dos Produtos Syngenta] estão vinculados aos fatores de produção das mercadorias que eles importaram. Em consequência, os efetivos valores desembolsados pelo comprador estão intimamente ligados à receita do produtor”.

162) Esta afirmação ignora o papel da remuneração da propriedade intelectual aplicada na produção dos Produtos Syngenta. Nos setores em que o Grupo Syngenta atua, fatores como pesquisa e desenvolvimento de defensivos agrícolas mais eficientes e seguros e sementes mais produtivas são essenciais e parte relevantíssima da cadeia de valor.

(...)

164) É por este motivo que, mesmo para os produtos fabricados com bens adquiridos pela própria Impugnante, uma parte do preço final precisa ser alocada (i) aos hubs e, em último nível, (ii) à matriz global e às entidades detentoras de propriedade intelectual no grupo, afinal são estas as entidades que exercem funções e assumem riscos ligados à propriedade intelectual.

(...)

168) Ademais, o próprio Master File de 2016 menciona acordos de fixação antecipada de preços (advance pricing agreements – APAs) assinados entre entidades Syngenta de diversas localidades e confirmados pelas respectivas autoridades tributárias: ...Colaciona quadro relacionado a questão.

169) APAs são acordos previstos em diversos acordos para evitar a dupla tributação em que entidades de dois países acordam de forma antecipada o preço que praticarão entre si e submetem tal acordo à aprovação de autoridades tributárias.

(...)

172) Com efeito, na prática tributária internacional, a aprovação deste tipo de acordo é em regra precedida de verificação aprofundada dos métodos de alocação de preços aplicados pelo Grupo, bem como exame das transações praticadas não apenas entre as partes do acordo, mas dentro do grupo como um todo, e a existência de diversos APAs aprovados em favor de entidades Syngenta em diversas localidades demonstra que os preceitos de atribuição de lucros e preço.

(...)

#### CUMPRIMENTO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – REGRAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

176) Como referido, trata-se de discussão sobre a suficiência das receitas de exportação a partes vinculadas oferecidas à tributação pela Impugnante.

177) Muito embora a Fiscalização afirme reiteradamente que não se trata de fiscalização de cumprimento de regras de preços de transferência, são estas as regras que determinam a receita a ser incluída na base de cálculo tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

(...)

183) Em outras palavras, quando a receita de exportação do contribuinte não ultrapassa 5% do valor de sua receita líquida, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor da receita de exportação pode ser demonstrado simplesmente pelo documento de exportação. Isto é, fica o contribuinte dispensado de qualquer ajuste.

184) No caso dos autos, como demonstram as demonstrações de resultado do exercício incluídas nas ECFs de 2014 (doc. 07) e 2015 (doc. 08), para ambos os períodos a receita de exportação foi menor do que 5% da receita líquida, ainda que consideradas as irreais adições promovidas pela D. Fiscalização:

(...)

**SUBSIDIARIAMENTE: TRATAMENTO DAS OPERAÇÕES COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

187) Admitindo-se para argumentar que a SY UY e a SY PN pudessem ser caracterizadas como prestadoras de serviços para a Impugnante, como pretende a Fiscalização, ainda assim não deveria haver a cobrança de IRPJ e CSLL porque a diferença entre a receita escriturada pela Impugnante e aquela apontada como omitida pela Fiscalização corresponderia, nesse caso, justamente à remuneração de referidos serviços, despesas que seriam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

188) Isto porque, se serviço fosse, a sua efetiva prestação restaria demonstrada com a conclusão da venda em favor da Impugnante, serviços estes que poderiam assim ser considerados necessários à atividade da Impugnante e à manutenção de sua fonte produtora (i.e. a efetivação da venda de sua produção).

189) Também não seria possível negar que referidos serviços foram efetivamente pagos, uma vez que a própria D. Fiscalização entende que a riqueza foi transferida para a SY UY ou para a SY PN e, ademais, que a SY UY e a SY PN poderiam deduzir dos preços brutos a serem repassados à Impugnante as respectivas remunerações.

190) Estariam, pois, atendidos os critérios do art. 299 do RIR/99 (vigente à época dos fatos em questão) para autorizar a dedutibilidade das respectivas despesas.

191) Além disso, tratando-se de serviço efetivamente prestado e pago, os simples comentários da Fiscalização no sentido de que não haveria lógica nas margens de remuneração da SY UY e da SY PN não seriam suficientes para desautorizar a dedutibilidade das despesas incorridas com a contratação destes serviços.

192) De fato, atendidas as regras gerais de dedutibilidade, somente haveria impedimento ou limite para dedução caso incidisse alguma regra limitadora, tal como as regras de preços de transferência. Contudo, nenhuma destas regras foi arguida pela Fiscalização para limitar a dedutibilidade do que seria, em sua visão, remuneração pela prestação de serviços.

193) Tendo em vista que a D. Fiscalização não indicou qualquer regra que pudesse justificar a limitação da dedutibilidade destas despesas, o valor delas corresponderia à receita supostamente omitida, não havendo base de cálculo a ser autuada.

(...)

195) No caso dos autos não houve dedução de despesas com os tais serviços prestados pela SY UY e SY PN porque esta não foi a realidade das operações praticadas com tais coligadas.

196) Contudo, caso se considere que as receitas da SY UY e SY PN devessem ter sido contabilizadas como próprias da Impugnante, porquanto tais empresas seriam prestadoras de serviços, o preço de referidos serviços deve ser deduzido da apuração dos autos de infração – do que resultaria a completa ausência de bases tributáveis para os autos de infração em questão.

**SUBSIDIARIAMENTE: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA AUTUAÇÃO**

Limite da base de cálculo exigível: margem de 15% prevista na legislação

197) Ainda que se admitisse que os autos pudessem ser considerados válidos e que pudesse haver alguma base tributável – sempre para fins de argumentação, e ignorando o fato de a legislação expressamente dispensar a Impugnante de ajustes em sua receita de exportação, a Fiscalização deveria ter arbitrado as receitas de exportação da Impugnante com base no custo auferido no Brasil.

198) Isto porque, seguindo-se a premissa de que a receita segue os fatores de produção, o custo incorrido pela Impugnante seria a melhor medida de tais fatores.

199) Para este fim, poderia ter considerado a margem de 15% prevista no art. 19, §3º, III, da Lei 9.430/96. Isto porque é este o critério que o legislador considera suficiente para fins de determinação de receitas de exportação para partes vinculadas.

200) Diga-se, não se trata de apurar ajustes de preços de transferência no caso dos autos, uma vez que tais ajustes são legalmente inexigíveis. Trata-se de adotar, como critério de

201) arbitramento, o método que o legislador considerou para fins de determinação de parâmetros mínimos para preços praticados em exportação com partes vinculadas.

202) Nesse sentido, na anexa planilha “Custo mais 15.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, a ora Impugnante apurou o custo de cada operação e aplicou a margem de 15% prevista no dispositivo legal acima referido.

203) Como se verifica de referido demonstrativo, as receitas de exportação apuradas por este critério superariam as receitas reconhecidas pela Impugnante em apenas R\$ 8.484.809,32 – valor este ao qual a suposta omissão de receitas não poderia ultrapassar.

204) Nestes termos, caso os autos de infração sejam julgados procedentes, as respectivas bases de cálculo deverão ser limitadas a R\$ 8.484.809,32.

Impossibilidade de a suposta omissão de receitas superar o valor que ajuste de preços de transferência que deveria ser adicionado caso não incidisse dispensa legal

205) Caso não se entenda que seja possível adotar, como critério de arbitramento, o método que o legislador considerou para fins de determinação de parâmetros mínimos para preços praticados em exportação com partes vinculadas, no máximo a autuação deveria ser limitada ao ajuste de preços de transferência que seria devido caso não houvesse a dispensa legal do art. 49 da IN 1.312/12.

206) Para este caso, a Impugnante apurou na planilha “CAP.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, os ajustes de preços de transferência que seriam devidos sobre cada uma das exportações autuadas pelo método CAP.

207) Como se observa de referida planilha, se fosse exigível, o ajuste de preços de transferência sobre as operações autuadas totalizaria R\$13.436.391,92 – valor o qual as bases de cálculo dos autos em questão não podem superar.

Incoerência entre os fundamentos da autuação e a base de cálculo adotada

208) Caso os autos de infração não sejam declarados nulos ou cancelados pela total insubsistência dos argumentos de fato e de direito aplicados na lavratura, eles deverão ser anulados porque a base de cálculo neles adotada não corresponde ao fundamento da autuação.

209) De fato, como já repisado, a D. Fiscalização entendeu que seriam receitas da Impugnante os valores das operações de revenda pela SY UY e SY PN com mercadorias exportadas pela Impugnante.

210) Nada obstante, as bases dos autos de infração não correspondem a este entendimento:

(i) A D. Fiscalização nela incluiu valores correspondentes às operações de drawback – as mercadorias subjacentes a tais operações pertencem à SY UY e não à Impugnante, portanto a revenda subsequente jamais poderia ser tida como revenda de mercadoria da Impugnante;

(ii) Incluiu também valores correspondentes a operações de exportação cuja entrega se deu em armazém contratado pela SY PN – caso em que a mercadoria exportada ficou em estoque da SY PN e não foi revendida – admitindo-se que as vendas de SY UY e SY PN são vendas da Impugnante, quando SY UY ou SY PN mantém a mercadoria em estoque, não há como considerar que a Impugnante auferiu receita;

(iii) Incluiu ainda valores correspondentes a fretes e seguros cobrados pela SY UY e SY PN nas respectivas operações de venda – valores estes incorridos pelas coligadas e não pela Impugnante; e

(iv) Por outro lado, a D. Fiscalização desconsiderou na apuração das bases de cálculo dos autos de infração as operações de revenda em que SY UY e SY PN tiveram prejuízos – se a receita de exportação da Impugnante tem de corresponder aos valores das

operações de revenda da SY UY e da SY PN, esta constatação deve ser verdadeira tanto quando há lucro como quando há prejuízo nas operações subsequentes.

211) Como se sabe, a base de cálculo do lançamento deve corresponder aos fundamentos de fato e de direito nele adotados. Uma vez que a D. Fiscalização incluiu nas respectivas bases dos autos de infração valores que não correspondem à fundamentação declinada no TVF, descumpriu assim requisito de validade expressamente previsto no art. 10 do Decreto 70.235/72 e violando, por conseguinte, o direito de defesa da Impugnante e causando a nulidade dos autos de infração (art. 59, II, de referido Decreto).

212) Caso a nulidade acima apontada não seja declarada, o que se admite para argumentar, ao menos:

(i) As operações de drawback deverão ser excluídas das bases dos autos de infração, tendo em vista que a mercadoria subjacente a estas operações pertence exclusivamente à SY UY - com base no Anexo VII do TVF, a Impugnante elaborou a planilha “Anexos I e II do TVF - Drawback.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, na qual excluiu as operações de drawback das bases autuadas – por referido critério, haveria um excesso de R\$192.588.715,05 (75% da base total) na autuação, o qual deve ser ao menos expurgado;

(ii) Os valores integrais das operações nas quais consta a SY PN como destinatária das mercadorias, com entrega a um endereço da Distriservices, também deverão ser excluídas das bases dos autos de infração em questão, uma vez que não representam vendas, mas apenas remessas para armazenagem – o valor integral da operação deve ser excluído de modo a neutralizar não apenas o valor da suposta omissão de receitas inócua como também o valor da receita efetivamente registrada pela Impugnante no SPED - com base nos Anexos do TVF, a Impugnante elaborou a planilha “Anexos I e II do TVF – Distriservices.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, na qual aplicou o raciocínio acima - por referido critério, haveria um excesso de R\$1.814.013,14 na autuação, o qual deve ao menos ser expurgado dos presentes autos de infração;

(iii) Os valores de frete e seguro cobrados pela SY UY e pela SY PN também deverão ser excluídos das bases da autuação, uma vez que estes valores não podem ser atribuídos a resultado da Impugnante, uma vez que a Impugnante não os contratou e não os pagou e, ainda que pudessem ser atribuídos, corresponderiam a valores que deveriam ser deduzidos como despesas sobre vendas - com base no Anexo VII do TVF, a Impugnante elaborou a planilha “Anexo VII do TVF – Frete e Seguro.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, na qual aplicou o raciocínio acima – por referido critério, haveria um excesso de R\$6.634.699,88 na autuação, o qual ao menos deve ser expurgado do presente auto de infração.

(iv) Por fim, os prejuízos auferidos pela SY UY e pela SY PN deverão ser considerados nas bases autuadas, uma vez que, de acordo com a fundamentação da autuação, as receitas de exportação da Impugnante deveriam ser calculadas com base no valor das operações de revenda das mercadorias exportadas por SY UY e SY PN – ora, se esta conclusão é verdadeira para os casos em que o valor da operação de venda da SY UY e SY PN é maior do que o valor da exportação, também deveria ser verdadeira para os casos em que SY UY e a SY PN sofreram prejuízo – com base no Anexo VII do TVF, a Impugnante elaborou a planilha “Anexos I e II do TVF – Prejuízos.xlsx”, juntada como arquivo não paginável, na qual aplicou o raciocínio acima – por referido critério, haveria um excesso de R\$3.151.638,62 na autuação, o qual ao menos deve ser expurgado do presente auto de infração

#### IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

(...)

218) Não há simulação relativa nas cláusulas que preveem a remuneração da Impugnante e da SY UY nos contratos referidos – a SY UY é efetivamente remunerada pelo lucro líquido que obtém nas atividades de compra e venda e a Impugnante é efetivamente remunerada com base no custo de produção em que incorre, esta sim a

medida correta dos fatores de produção aplicados pela Impugnante na industrialização das exportações.

219) A atribuição de todo o preço dos produtos para receita da Impugnante, por outro lado, não leva em consideração fatores econômicos relevantes do setor em que a Impugnante atua, especialmente a importância da aplicação da propriedade intelectual, que é detida por outras entidades do Grupo e licenciada ao hub – a parte do preço final que corresponde ao fator propriedade intelectual precisa ser atribuída a estas outras entidades e não pode ser imputada exclusivamente à Impugnante.

220) Nesse contexto, a estrutura de hubs não foi implementada com o propósito de transferir de forma ilegal lucros do Brasil para o Uruguai ou o Panamá. Além de a SY UY e a SY PN efetivamente exercerem atividades relevantes para a distribuição de produtos Syngenta, tanto que a Fiscalização reconhece que tais atividades devem ser remuneradas, é necessário ressaltar:

(...)

221) Como se referiu acima, a estrutura de hubs foi implementada com o objetivo primordial de aprimorar a cadeia de suprimentos e distribuição das entidades Syngenta no mundo.

222) Além de frágil, o conjunto indiciário apontado pela Fiscalização é contraditório: seja mediante lucro nas operações de compra e venda, seja mediante pagamento de preços pelos serviços, a SY UY e a SY PN fazem jus à remuneração e o resultado tributável no Brasil certamente seria o resultado líquido de tal remuneração, que, nesta hipótese, seria despesa dedutível para a Impugnante.

223) Ademais, foi demonstrado que a centralização de todas as atividades de fluxo de suprimentos e comercial do Grupo Syngenta na América Latina pela SY UY, faz parte de uma estratégia essencial para o Grupo em sua atuação global, visto que esse a eficiência na obtenção de suprimentos e a comercialização das mercadorias ao consumidor final é um dos fatores mais relevantes de sua atividade.

224) Além de os indícios de simulação e conluio arguidos pela Fiscalização não serem procedentes, há nos autos evidencia em sentido oposto, qual seja, de que a Impugnante obviamente não teve intenção de enganar ou esconder da Fiscalização qualquer detalhe das operações.

(...)

226) A intenção de simular pressupõe que o contribuinte aja no sentido de esconder o suposto ato dissimulado de modo que somente o ato simulado se apresente ao mundo.

227) Veja-se que a tipicidade do suposto ato da Impugnante punido com a multa qualificada está veiculada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e, como expressamente informado pela Fiscalização, que “Para o enquadramento de determinado ilícito fiscal nos dispositivos acima, há necessidade que esteja caracterizado o dolo, que é a vontade de praticar a conduta, para, subsequentemente, ter a obtenção do resultado.” (fl. 6.703).

(...)

231) Em suma, não houve qualquer ocultação ou prestação de declaração falsa/com elementos inexatos que pudesse subsidiar a acusação de simulação.

(...)

233) Em suma, a D. Fiscalização não trouxe qualquer elemento concreto apto a subsidiar as acusações de simulação e/ou conluio, bem como é absolutamente claro que a Impugnante não apenas realizou todos os registros relativos à exportação de forma adequada, como apresentou todas informações/documentos determinados em sede de fiscalização.

(...)

236) Nesse contexto, para que em tese fosse possível considerar dolosa a conduta da Impugnante, seria necessário demonstrar que ela agiu com a consciência de cometer ilícito tributário, o que não ocorre, pois a Impugnante realizou todas as operações às claras, bem como atuou de forma extremamente cooperativa na fiscalização que durou cerca de três anos.

(...)

Finalizando, a impugnação apresenta os seguintes pedidos, in verbis:

#### IX. PEDIDOS

256 Diante do exposto, a Impugnante pede e espera sejam os autos de infração julgados nulos.

257 Caso não sejam declarados nulos, pede a Impugnante sejam integralmente cancelados diante da insubsistência de todas as premissas de fato que fundamentam a suposta ocorrência de omissão de receitas de exportação, bem como da acusação de simulação/conluio.

258 Caso não sejam cancelados pela total insubsistência dos fundamentos de fato da autuação, pede a Impugnante sejam cancelados em virtude da inexigibilidade de ajustes na receita de exportação prevista na legislação de preços de transferência, ou ao menos em razão da dedutibilidade despesas decorrentes das supostas prestações de serviço tomadas pela Impugnante de suas coligadas SY UY e SY PN, para as quais a D. Fiscalização não indicou qualquer limitação legal de dedutibilidade.

259 Caso se decida pela manutenção da autuação, pede a Impugnante sejam os respectivos valores limitados à receita arbitrada com base nos critérios para determinação de preços parâmetros mínimos em exportações com partes vinculadas, considerando-se uma margem de 15% prevista no art. 19, §3º, III, da Lei 9.430/96 sobre o custo das operações autuadas.

260 Caso assim não se entenda, pede-se então sejam os autos de infração limitados ao ajuste que seria devido nos termos da legislação de preços de transferência, apurados pelo método CAP.

261 Caso os autos não sejam limitados na forma dos pedidos anteriores, pede a Impugnante:

(i) a exclusão das operações de drawback das bases de cálculo dos autos de infração, tendo em vista que a mercadoria subjacente a referidas operações pertence exclusivamente à SY UY – nesses casos, a SY UY envia para a Impugnante matérias-primas e insumos para industrialização que são devolvidos pela Impugnante após o processo de industrialização;

(ii) a exclusão das operações com remessa para armazenagem, uma vez que em relação a estas operações, a Impugnante não deveria ter registrado qualquer receita, isto é, além de inexistir omissão de receita sobre vendas que não se concretizaram, tampouco deveria a Impugnante ter registrado qualquer receita sobre elas;

(iii) a exclusão das despesas de frete e seguro cobradas pela SY UY e SY PN nas respectivas operações de vendas, uma vez que tais despesas não foram assumidas pela Impugnante e, desse modo, não lhe podem ser atribuídas, mas, ainda que pudessem, seria de rigor a concessão da respectiva dedução; e

(iv) exclusão dos prejuízos auferidos pela SY UY e pela SY PN, porque, de acordo com a fundamentação da autuação, as receitas de exportação da Impugnante deveriam ser calculadas com base no valor das operações de revenda das mercadorias exportadas por SY UY e SY PN, sendo certo que este raciocínio também deveria ser aplicado para os casos em que SY UY e a SY PN sofreram prejuízo.

262 Caso os lançamentos sejam mantidos, ainda que em parte, pede a Impugnante que seja afastada a qualificação da multa, diante da inoportunidade da simulação e do conluio arguidos, bem como reconhecida a insubsistência da cobrança de juros de mora sobre os valores de multas de ofício mantidos.

263 Entende a Impugnante que trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa. Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova quanto aos demais itens desta Impugnação, colocando-se a Impugnante desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas. (destaques omitidos)

O colegiado de primeira instância decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento à impugnação. O julgado foi assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA**

Não há cerceamento do direito constitucional do contraditório e ampla defesa, ao demonstrar o sujeito passivo, em sua impugnação, perfeita compreensão dos termos do Auto de Infração.

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE ENCOBRIR A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES. PROVA. NECESSIDADE.**

A legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.

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

Ano-calendário: 2014, 2015

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. PROPÓSITO NEGOCIAL EVIDENTE.**

A caracterização do planejamento tributário abusivo requer que se demonstre um fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa, simula uma situação que se enquadre em regime fiscal mais favorável. A existência do negócio no mundo jurídico, validamente firmado, cuja causa objetiva (finalidade econômico-social) é compatível com a declaração de vontade, legalmente possível, e cuja realização fática corresponde aos efeitos típicos do propósito negocial, não constitui simulação.

**CSLL.**

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Por expressa previsão normativa, o presidente daquele colegiado julgador encaminhou o feito para o reexame necessário por essa segunda instância.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso de ofício reúne os requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Quanto ao mérito, a decisão ora revisada assentou que:

Com efeito, verificando os demonstrativos de apuração anexados pela Fiscalização a partir das fls. 6712, constata-se que os maiores percentuais de diferença entre os valores praticados pela Impugnante e pelas empresas importadoras ocorrem quando existem valores sem cobertura cambial na operação. Tais operações, onde ocorreram o regime de drawback (valores sem cobertura cambial) são demonstrados nas planilhas até as fls. 6923.

Constata-se que, nesses casos, assiste razão à impugnante, vez que a Fiscalização compara apenas os valores com **cobertura cambial** (faturados pela Interessada) com aqueles valores faturados pelas importadoras SY UY e/ou SY PN, conforme Tabelas anexas a partir das fls. 6924, Anexos III a VIII.

Conforme demonstrado na impugnação, se consideradas as operações de drawback, as margens de lucro apuradas se reduzem substancialmente, e em alguns casos se apuram resultados negativos, vejamos os seguintes trechos da defesa:

(...)

Quando verificadas, no processo no 16561.720081/2018-80 referente ao lançamento correlato de 2013, as alegações da Interessada de que a Fiscalização havia apurado incorretamente as margens apuradas em seu demonstrativo, o processo foi convertido em diligência para manifestação da Unidade coatora. No caso, a Autoridade reiterou sua posição, repetindo o que já havia colocado no TVF, conforme consta do seu Relatório Fiscal, anexo às fls. 7531 a 7543, em resposta à diligência proposta por esta DRJ:

(...)

Tais afirmações do Relatório Fiscal reforçam a conclusão de que os valores de operações de **drawback (sem cobertura cambial) também foram considerados como receita da Fiscalizada**, quando do faturamento pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas e os valores faturados pela empresa brasileira. (destaques do original)

A partir de tal conclusão fática, o órgão julgador de primeira instância, com fundamento em disposições normativas que abarcam o tratamento tributário em regime de drawback – DL n.º 37/66, artigos 75, § 1º, I a III; e 78, II, § 3º; Decreto n.º 6.759/09, artigos 383, I; e 389 –, se posicionou conforme o seguinte:

Dessa forma, pela leitura dos supracitados dispositivos, os insumos importados deveriam ser necessariamente utilizados no processo produtivo de mercadoria destinada à exportação. Além disso, para que o compromisso fosse considerado como cumprido, a exportação teria de atender ao pactuado no Ato Concessório emitido pela Secex, isto é, a exportação do produto na quantidade e prazo especificados e na relação insumo/produto prevista.

Demonstrada a adimplência no compromisso de exportar, aperfeiçoa-se a isenção dos tributos suspensos sob condição resolutória, quando da importação das mercadorias ao amparo de Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

No caso, nada foi observado pela Fiscalização a respeito de qualquer descumprimento pela Autuada do Regime de drawback.

Da mesma forma, entendo que os valores constantes como operações de drawback, já que ocorridos sem cobertura cambial, o seu retorno não representa receita para o exportador. Importar sem cobertura cambial significa que não há remessas de divisas ao exterior, não há pagamento a ser feito ao fornecedor da mercadoria estrangeira.

Dessa forma, **fica comprovado a improcedência** das apurações pela Fiscalização das altas taxas de refaturamento, **um dos argumentos centrais da motivação do lançamento**, a nosso entender. (destaques do original)

Equívocou-se a autoridade julgadora de primeira instância.

Embora seja verdade que *“verificando os demonstrativos de apuração anexados pela Fiscalização a partir das fls. 6712, constata-se que os maiores percentuais de diferença entre os valores praticados pela Impugnante e pelas empresas importadoras ocorrem quando existem valores sem cobertura cambial na operação”*, não é correta a conclusão segundo a qual *“os valores de operações de drawback (sem cobertura cambial) também foram considerados como receita da Fiscalizada”*.

A incorreção da conclusão tomada na decisão recorrida sobressai a partir do seu próprio racional. Isso porque, ao mesmo tempo em que assinala que *“os maiores percentuais de diferença entre os valores”* na planilha de fls. 6.712/6.923 são aqueles afetos a operações sem cobertura cambial, a decisão de primeira instância expressamente alude às *“Tabelas anexas a partir das fls. 6924”*, em que fora feita a apuração das pretensas receitas omitidas, com metodologia pela qual *“a Fiscalização compara apenas os valores com cobertura cambial”*.

De igual modo, a metodologia da auditoria fiscal já havia sido assim descrita no TVF:

Deste modo, **foram considerados os valores com cobertura cambial** e os valores de frete e seguro consignados nas Invoices brasileiras, conforme pode ser constatado nos ANEXOS I E II- OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO- ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015. (grifei)

Neste ponto, é oportuno observar que, no processo 16561.720081/2018-80, que trata de fatos correlatos ao caso presente, porém ocorridos em 2013, foi determinada diligência (fls. 7.525 e ss) com o fito de esclarecer diversas questões, dentre as quais aquela descrita conforme o seguinte:

6. Na situação posta, entendo ser fundamental o retorno dos autos à Autoridade lançadora para que a mesma verifique as argumentações e documentos acostados pela Impugnante, analisando e se manifestando sobre os mesmos, ao menos, sobre as seguintes questões, alegadas:

(...)

**Quanto à Emissão de Nota Fiscal com Valor Inferior à Venda:**

(...)

5- as operações de drawback sequer se enquadram na fundamentação adotada para os autos de infração, vez que não se trata de exportação de mercadoria da Impugnante, mas mera devolução (após beneficiamento) de mercadoria que já era da SY UY;

6- não apenas nas operações de drawback, mas também nas exportações não abrangidas por referido regime, a Fiscalização considerou valores de frete e seguro cobrados pela SY UY e pela SY PN para fins de comparação com o valor pago à Impugnante e determinação da margem bruta obtida pelas coligadas;

(...)

**Quanto à apuração da base de cálculo de omissão de receitas, apresenta os seguintes argumentos:**

9- as operações de drawback deverão ser excluídas das bases dos autos de infração, tendo em vista que a mercadoria subjacente a estas operações pertence exclusivamente à SYUY; (grifos do original)

O correspondente relatório fiscal (fls. 7.531 e ss) respondeu aos quesitos conforme o seguinte:

(...), apresento as informações necessárias sobre as operações de exportação relativas ao drawback, as quais constam do TVF:

1. A empresa Syngenta foi questionada sobre as operações de drawback e, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação nº 003/2018, informou que: ... c) Verificamos que parte da diferença de valores apontada se deve às operações de Drawback. As exportações desta modalidade são compostas por dois valores: com cobertura e sem cobertura cambial, sendo apenas o primeiro passível de cobrança. Isto ocorre uma vez que o ingrediente ativo utilizado na formulação do produto acabado, entra neste país sem cobertura cambial e sem ser nacionalizado, sendo estoque pertencente a terceiro (Syngenta Uruguay) localizado na Syngenta Brasil. De tal sorte, no momento da exportação, devolve-se o ingrediente ativo sem cobertura cambial, e cobra-se a diferença, que corresponde aos custos locais de produção e a margem de lucro...

2. Deste modo, a fiscalização não considerou para efeitos de apuração da real receita de exportação os valores das mercadorias sem cobertura cambial referentes as operações de drawback. Foram considerados para efeitos de apuração da mencionada receita, os valores contabilizados que foram extraídos do SPED – Livro Razão da conta 0080500076 – Vendas Exportação – Coligadas – Drawback, ou seja: **os com cobertura cambial + frete + seguro.**,

3. Tal fato pode ser constatado no **ANEXO V – OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO**, no qual foram considerados os valores contabilizados, extraídos do SPED – os com cobertura cambial + frete + seguro – no montante de R\$ 141.871.231,59.

(...)

**REPETINDO:** a receita de exportação total contabilizada pela empresa foi apurada considerando os valores com cobertura cambial + frete + seguro constantes das Faturas brasileiras.

Foi efetuada a comparação entre os valores refaturados pelas empresas uruguaias e/ou panamenhas e os valores faturados pela empresa brasileira.

Deste modo, considerando que foi utilizada a receita de exportação do contribuinte – composta pelos valores com cobertura cambial + frete + seguro constantes das Faturas brasileiras – foi utilizada a mesma base de apuração dos valores refaturados, ou seja, para que uma comparação tenha fundamento é necessário a utilização de mesmas bases. (grifos do original)

Sendo assim, em oposição à conclusão da autoridade julgadora de primeira instância, pode-se afirmar que os valores de operações de drawback (sem cobertura cambial) não foram considerados como receita da Fiscalizada. De tal modo, quanto ao ponto em análise, não há razões para a declaração de improcedência do lançamento.

Prosseguindo na análise de mérito, a autoridade julgadora disse:

Vale observar que o lançamento em análise inova em relação ao ocorrido referente ao ano de 2013, representado pelo processo no 16561.720081/2018-80, pelo fato de ter considerado o procedimento realizado pela Interessada como Planejamento Tributário Abusivo, fazendo incidir a multa qualificada de 150%, prevista nos casos de nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme determinado no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Na questão, afirma a Fiscalização que ocorreu um planejamento fiscal abusivo composto de uma sequência de atos cujo único propósito foi deslocar indevidamente parte da real receita de exportação do Brasil para o Uruguai e/ou Panamá. Afirma que: “...como demonstrado neste TVF, constatamos que a mencionada sequência de atos configura uma *simulação*.” (...).

Entendo que, no caso, ocorreu de fato a desconsideração, pela Fiscalização, do negócio jurídico, como também foi considerado no julgamento do processo no 16561.720081/2018-80 . Veja-se que, na prática, foi desconsiderado pela Fiscalização a

importação realizada pelas empresas SY UY e SY PN, sendo considerado que a Autuada exportou diretamente ao importador final.

O Fisco, enquanto terceiro prejudicado, tem legitimidade ativa para desconsiderar atos e negócios jurídicos privados praticados com a finalidade de encobrir a ocorrência de fatos geradores tributários. Esta possibilidade decorre do princípio da verdade material, que é corolário do princípio da legalidade. Se o Fisco tem o poder-dever de investigar a verdade dos fatos com a finalidade de verificar a eventual subsunção destes fatos ao tipo legal, tal investigação deve abranger a verdade em todos os seus aspectos jurídicos e factuais, notadamente o de saber se os fatos declarados correspondem à verdade real.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, marcou uma fronteira entre o lícito e o ilícito na atividade de planejamento empresarial destinada a obter o melhor cenário do ponto de vista tributário. O dispositivo prescreve que:

(...)

Tal dispositivo, embora carente de regulamentação, dispõe de conteúdo mínimo, que, se não determina, ao menos, orienta o operador do direito.

(...)

Ora, na dicção do § 1º do art. 113 do CTN, pagar o montante devido é o principal efeito obrigacional do fato gerador: (Art. 113. § 1º **A obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo** ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente), por conseguinte, o estratagem de encobrir receitas obtidas, por meio de negócios jurídicos sem qualquer finalidade comercial efetiva, ou sem outro interesse, exceto inibir o pagamento do tributo, subsume-se na hipótese descrita no parágrafo único do artigo 116 do CTN acima citado, justamente por conta do que dispõe a alternativa do seu núcleo tipificante.

Contudo, a legitimidade da declaração unilateral de ineficácia de determinado ato ou negócio jurídico por parte do Fisco não dispensa a Autoridade administrativa da prova de que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo, em qualquer de suas modalidades (abuso de direito, fraude à lei, simulação, dentre outras). **O dever de fundamentação da prova consiste na obrigatoriedade de a Autoridade fiscal apontar os fundamentos de fato e de direito em que se baseou para desconsideração dos atos ou negócios supostamente viciados.**

No caso entendo que as conclusões da Autoridade utilizadas como motivação para o lançamento não são efetivamente comprovadas nos autos, ou não condizem com a documentação acostada, assim concluo quanto às seguintes afirmações da Fiscalização: 1- não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens efetuada pela Syngenta uruguaia e/ou panamenha, 2- A Syngenta brasileira exporta, por intermédio das RCS sediadas no Uruguai e/ou no Panamá, por um preço muito abaixo do mercado.

Observe-se que quanto à afirmação "1", a Fiscalizada tinha fornecido à Fiscalização os Contratos, Acordos e documentos do Grupo Syngenta, donde se conclui pela atuação coordenada das empresas multinacionais para obtenção do resultado do Grupo. Já quanto à afirmação "2" do último parágrafo, não consta nos autos nenhuma informação sobre quais seriam os "Preços de Mercado", seja por intimação à Fiscalizada, diligência ou pesquisa realizada pela Fiscalização sobre o assunto.

No caso, a caracterização do planejamento tributário abusivo requer que se demonstre um fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa, simula uma situação que se enquadre em regime fiscal mais favorável. A existência do negócio no mundo jurídico, validamente firmado, cuja causa objetiva (finalidade econômico-social) é compatível com a declaração de vontade, legalmente possível, e cuja realização fática corresponde aos efeitos típicos do propósito negocial, não constitui simulação.

Todos os esclarecimentos e comprovações documentais da atuação do Grupo Syngenta, afastam, a nosso ver, a tese do Planejamento Tributário Abusivo nas exportações efetuadas, tratando-se o caso operação sem aparente utilização de quaisquer artifícios ou subterfúgios dolosos, porquanto, os atos ocorreram efetivamente, se revelaram no mundo fático, como fica evidente na permanência dos mesmos ao longo do tempo, nos efeitos que geraram nos resultados da empresa, concretizando o interesse negocial, inexistindo qualquer ato posterior comprovado, visando afastar eventuais efeitos indesejáveis, submetendo-se a adquirente aos riscos do negócio, não somente assumindo as atividades operacionais dos investimentos, sujeitos às oscilações do mercado.

Da mesma forma, o questionamento a respeito das diferenças entre os preços refaturados e faturados serem totalmente discrepantes e sem qualquer lógica, além de ter se mostrado equivocado, como antes visto no caso do Drawback, só poderia ser arguido pela Fiscalização se Ela apontasse qual a base legal ou normativa infringida pela Fiscalizada. Ao que parece a Fiscalização ao questionar a lógica das margens de preços, não considerou também as variáveis inerentes às operações de exportação, dentre elas a variação cambial envolvida nas operações ao longo do tempo.

Acrescente-se a necessidade da Atividade Administrativa do lançamento estar intimamente ligado à lei e às provas. Nesta toada, o auto de infração é ato procedimental e nele se efetiva o ato administrativo, que aplica norma legal ao caso concreto, tem a função de atribuir consequências jurídicas relacionadas ao ilícito e é um elemento integrante do procedimento administrativo criado para a apuração do crédito tributário, disciplinado na legislação pertinente. Não cabe avaliação quanto à conveniência e à oportunidade da prática do ato, pois, identificado o ilícito, é obrigatória a autuação, que deve seguir os estritos limites das normas que disciplinam as etapas do procedimento fiscal.

Ao lavrar auto de infração, o auditor fiscal fica inteiramente adstrito aos termos da lei, sua liberdade de ação é mínima: verificada a ocorrência de ato ilícito, compete-lhe necessariamente proceder à autuação, para que se cumpra a exigência fiscal ou para que se lhe impugne no prazo devido. Por conseguinte, a lavratura de auto de infração é forma de exercício do poder vinculado, pois é a lei que confere à Administração Pública o poder para a prática de tal ato, determinando os elementos e requisitos indispensáveis à sua formalização.

(...)

Ocorre que a Fiscalização, smj, não apresenta qualquer prova cabal da ocorrência de fraude ou de simulação nas operações de exportação. Ao oposto, afirma, na Informação Fiscal do processo no 16561.720081/2018-80, que “não foram desconsiderados os negócios jurídicos – operações de exportação”.

No caso, ainda que a Fiscalização tenha se convencido da questão, não há como Ela deixar de comprovar, pela apresentação de provas consistentes, que tais atos e negócios estavam viciados ou foram praticados por meio de planejamento tributário abusivo.

Na questão, não se vislumbra, também, a existência de fraude escritural com a finalidade de encobrir as reais operações realizadas, uma vez que todas elas foram contabilizadas com lastro em documentação fiscal regular, conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, veja-se o que nele consta:

(...)

Observo, também, que não houve, smj, a comprovação nos autos de que a Interessada tenha recebido recursos, financeiros ou de outra natureza, em decorrência de operações não declaradas/não contabilizadas ou falsamente declaradas/falsamente contabilizadas.

(...)

Tendo por base que a qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova da ocorrência da fraude, simulação ou do

evidente intuito destas, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Ausente as provas, revela-se incabível a aplicação da multa qualificada.

(...)

Portanto, conluo que não há como manter a multa qualificada, face à não comprovação das ocorrências previstas (sonegação, fraude ou conluio) nas normas legais citadas, para sua cominação.

(...)

No caso deste lançamento, como se depreende dos autos em análise, a Fiscalização não se incumbiu de adotar os procedimentos previstos para verificação dos preços de venda nas exportações nas operações efetuadas com pessoa vinculada, o que, como visto, a legislação pertinente prevê no caso.

Da mesma forma, face ao exposto, considero **procedente a impugnação para exonerar os créditos tributários lançados conforme ocorreu pela DIFERENÇA ENTRE OS VALORES CONSTANTES DAS FATURAS BRASILEIRAS E OS DAS REFATURAS URUGUAIAS E/OU PANAMENHAS**, considerada como RECEITA DE EXPORTAÇÃO GERADA PELA SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA. (grifos do original)

Para a análise do ponto, é preciso contextualizar o feito fiscal. Nas próprias palavras da autoridade autuante (TVF, fls. 6.646 e ss):

1. A ação fiscal determinada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-2017-00008-31 já abrangeu o ano-calendário de 2013, cujos trabalhos de Preço de Transferência/Operações de Importação e de Receita de Exportação foram relatados no Termo de Verificação Fiscal – Parcial – IRPJ, lavrado em 14/12/2018.
2. O mencionado TVF e o crédito tributário apurado de IRPJ e CSLL foram protocolados sob nº 16561.720081/2018-80.
3. Este Termo de Verificação Fiscal – Final – IRPJ/CSLL se refere, **única e exclusivamente**, aos trabalhos de verificação da **RECEITA DE EXPORTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EFETUADAS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015**. (grifo do original)

De tal modo, a matéria autuada é omissão de receitas por interposição de sociedades, e não violação a regras de preços de transferência em operações de importação e exportação.

E, sob tal contexto, a acusação alterna entre afirmar: (i) que a interessada teria “faturado” contra clientes finais por intermédio de sociedades estrangeiras (SY UY e SY PN), do mesmo grupo econômico, para, assim, omitir parte das receitas da Fazenda brasileira; (ii) que as referidas sociedades estrangeiras teriam prestado serviço de intermediação de vendas à interessada.

Pois bem.

Além de não ser plenamente corroborada pelas operações listadas nos anexos I e II – em que há casos nos quais o preço da transação entre a interessada e a SY UY ou a SY PN é maior que o preço entre estas sociedades e o cliente final – a primeira afirmação encontra óbice na carência acusatória quanto à desconstituição dos regulares negócios jurídicos entre as sociedades envolvidas, segundo os quais a interessada seria uma “*in market company*” (IMC) e as outras duas pessoas jurídicas seriam “*regional supply companies*” (RSC).

Com amparo em documentação hábil para tanto, a interessada demonstra que “o Grupo Syngenta organizou a alocação de seus produtos em escala global mediante a

*implementação de uma estrutura de hubs regionais, servindo a SY UY como hub para a região da América Latina – Sul (denominação “LAS”), que inclui o Brasil, e a SY PN como hub para a região da América Latina – Norte e da América do Norte (denominação “LAN/NORAM”).*

O “Contrato de Fornecimento, Licença e Cooperação” (fls. 6.353 e ss), firmado entre as partes, estabelece:

2.4 As Partes concordam que, **em conformidade com o Conceito de Hub, cada RSC irá somente comprar Mercadorias de, e vender Mercadorias para, Afiliadas (que não uma RSC) ou Terceiros que forem domiciliados na mesma Região que a RSC compradora ou vendedora.** Todas as Mercadorias a serem compradas por uma RSC originadas por uma Afiliada ou Terceiro fora de sua Região, e **todas as Mercadorias vendidas por uma RSC a uma Afiliada ou Terceiro em outra Região serão encaminhadas pela RSC domiciliada na mesma Região da Afiliada ou Terceiro que vender ou comprar a respectiva Mercadoria.**

2.5 As Partes concordam, ainda, que, em conformidade com o Conceito de Hub, não deverá haver nenhuma compra ou venda de Mercadorias entre as Afiliadas (exceto se pelo menos uma delas for uma RSC), independentemente de essas Afiliadas serem ou não domiciliadas na mesma Região. Em vez disso, **todas essas compras e vendas continuarão sendo encaminhadas através da RSC na respectiva Região** (se as duas Afiliadas pertencerem à mesma Região) ou das duas RSCs nas duas Regiões em que as duas Afiliadas estiverem localizadas (se as duas Afiliadas não pertencerem à mesma Região). (grifei)

De outro lado, sem colacionar elementos materiais que infirmem o pactuado intragrupo no exercício da liberdade econômica do ente privado (CF, art. 170), a fiscalização conclui que *“em relação as empresas intervenientes – Hubs – é importante deixar consignado que não há nenhuma agregação de valores ligados a produção dos bens”*, e assinala que há casos em que os produtos *“foram exportados diretamente para os países de destino final”*.

Assim, a autoridade fiscal tentou restringir a possibilidade de interveniência das RSC nos negócios somente acaso elas também atuassem como unidades produtoras – a mera intermediação comercial não bastaria, sendo necessário agregar valor ao produto – e, ainda assim, com o condicionante logístico de trânsito físico da mercadoria pelo hub, que não poderia funcionar apenas como ponto de confluência transacional.

O que se conclui é que, não obstante o notável empenho da autoridade fiscal, todo o procedimento partiu de uma premissa subjetiva, centrada na ideia de *“riqueza nacional”*, sem dar a necessária relevância aos pactos transnacionais firmados entre os envolvidos. Isso fica claro no seguinte trecho da conclusão final do TVF:

1. Como demonstrado neste TVF, todos os produtos exportados pela Syngenta Proteção de Cultivos Ltda. para a Syngenta Agro Uruguaí S.A. foram produzidos no Brasil, constituindo uma **riqueza nacional**.
2. Considerando que os preços de exportação forem refaturados por um valor muito maior do que os faturados no Brasil, CONCLUO que parte da **riqueza gerada no Brasil** foi transferida para o Uruguaí que tem baixa carga tributária e/ou para o Panamá classificado pelo governo brasileiro como “paraíso fiscal”. (girfos do original omitidos. Grifei)

A partir de tal subjetiva consideração, a fiscalização aventou a segunda afirmação acima mencionada – as referidas sociedades estrangeiras teriam prestado serviço de intermediação de vendas à interessada.

Também não houve nenhuma construção material por parte da acusação que assentasse, fora de dúvida razoável, tal tese.

Ainda que assim não fosse, da receita da interessada, auferida a partir de tal intermediação, deveriam ser deduzidos os custos incorridos, que, nesse caso, seria a remuneração paga a SY UY e a SY PN, informação que, a mingua de não ter sido identificada pela fiscalização por menor valor, seria o próprio montante percebido pelas sociedades estrangeiras do grupo econômico. Disso, naturalmente, resultaria ausência de base de cálculo para os tributos lançados.

No mais, não restando caracterizada a infração tributária, com muito mais razão pode-se afirmar a inocorrência de dolo nos fatos autuados, razão pela qual não há que se falar em exigência de multa de ofício, muito menos em sua forma qualificada.

### **Conclusão**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício, para manter o afastamento do lançamento de ofício promovido pela decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Lucas Issa Halah.

A presente declaração de voto presta-se a dois objetivos.

O primeiro deles é singelamente esclarecer que acompanhei o Relator pelas conclusões tão somente porque a ementa proposta poderia dar a entender que o voto estaria se filiando a vertentes doutrinárias e jurisprudenciais que admitiriam figuras alienígenas, como a teoria do propósito comercial e a do abuso de forma, contrabandeadas para o Direito brasileiro sem amparo legal. O relator confirmou em julgamento que não fundamentava seu voto nestas figuras, e o conteúdo do voto de fato não as encampa, mas preferi acompanhá-lo pelas conclusões e expor na presente declaração de voto estas considerações.

O segundo motivo é ressaltar aspectos doutrinários relevantes à compreensão do modelo de negócio da Recorrente face ao pouco compreendido conceito de Agronegócio, já por nós explorado na obra *Tributação da Renda no Agronegócio*.<sup>1</sup>

A relação de interdependência entre o capital produtivo, o capital financeiro, os instrumentos de financiamento do agronegócio e o comércio exterior foi identificada por John H. Davis, que primeiro apresentou o termo “*agribusiness*” para definir tal complexo de relações em

---

<sup>1</sup> HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. 247p.

palestra proferida na *Boston Conference on Distribution of Agricultural Products*, em outubro do ano de 1955.<sup>2</sup> *Verbis*:

“By definition, agribusiness means the sum total of all operations involved in the manufacture and distribution of farm supplies; production operations on the farm; and the storage, processing and distribution of farm commodities and items made from them.”

Esse conceito representou uma mudança de paradigma, ampliando a abrangência do termo “agricultura”, antes restrito à produção rural (etapa “dentro da porteira”) como decorrência de uma visão da agricultura como instrumento de subsistência, para referir-se também às etapas das cadeias agroindustriais situadas “antes da porteira” (como a organização empresarial, **produção de insumos** e pesquisas tecnológicas) e “depois da porteira” (e.g.: industrialização e distribuição), ou seja, antes e após a produção rural propriamente dita<sup>3</sup>, de fundamental importância sob uma concepção comercial global da agricultura<sup>4</sup>.

Evidenciando a necessidade de uma abordagem diversa da adotada até então para a agricultura<sup>5</sup>, a formulação do termo *agribusiness* foi acompanhada da proposta de que seus problemas deveriam ser enfrentados de maneira própria e distinta da agricultura tradicional, considerando aspectos novos oriundos da relação entre a atividade agrícola e as etapas a ela anteriores e posteriores, inclusive mediante a adoção de políticas públicas próprias.<sup>6</sup> Tal abordagem deveria ainda considerar as diferenças entre os problemas típicos da agricultura de subsistência e de baixa renda com relação aos problemas da agricultura comercial.<sup>7</sup>

---

<sup>2</sup> “By definition, agribusiness means the sum total of all operations involved in the manufacture and distribution of farm supplies; production operations on the farm; and the storage, processing and distribution of farm commodities and items made from them.” DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2. Cabe lembrar que os formuladores do termo agronegócio apontam inicialmente o agronegócio como uma evolução do modelo de negócio da agricultura tradicional, sem afirmarem decorrer tal nomenclatura de uma oposição entre orientações privatísticas e publicísticas. “Thus, agribusiness essentially encompasses today the functions which the term agriculture denoted 150 years ago.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2.

<sup>3</sup> Para mais sobre essa classificação, vide ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de agronegócios**. 2. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p.20. Em sentido semelhante, vide BEIERLEIN, James G. SCHNEEBERGER, Kenneth C. OSBURN, Donald D. **Principles of agribusiness management**. Prentice-Hall: New Jersey, 1986. pp. 6 et seq.

<sup>4</sup> “The opportunity for solving the so-called farm problems by the agribusiness approach to policy is made more promising by virtue of the fact that agribusiness evolution still is taking place in a national economy that is rapidly expanding. As was pointed out in the introduction, the so-called farm problems tend to gravitate about two poles – one pertaining to ‘commercial farming’ and the other, ‘low income farming.’” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 79

<sup>5</sup> “In the opinion of the authors, the factor most limiting balance progress and economic growth in the food and fiber structure of our economy today is the absence of a comprehensive, well-defined, and well-balanced agribusiness policy.” (...) “still no adequate solution to our food and fiber problems is likely to be forthcoming until such considerations are viewed in an agribusiness setting with long-range objectivity and against the background of our national economic objectives.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. pp. 2 e 74.

<sup>6</sup> DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 74 a 76. Concordando com tal posicionamento, vide ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz Antônio. **Complexo agroindustrial: o agribusiness brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990. p. XVII.

<sup>7</sup> “As has been indicated repeatedly, such problems need to be approached as agribusiness issues because both their cause and their solution encompass the off-farm functions of supply manufacturing and processing-distribution as well as on-farm production. The point is that the approach to solutions must be as comprehensive as is the bases of the problems themselves.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 79. No mesmo sentido vide ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz

Pois bem, o reconhecimento da relação entre os agentes de cada uma das etapas das cadeias cadeia agroindustriais, tanto dentro quanto fora da porteira, nos leva à inexorável constatação de que cada etapa é, direta ou indiretamente, afetada pelas idiossincrasias das demais.

Ocorre que uma destas etapas, justamente a produção rural (etapa dentro da porteira), atividade na qual são cultivadas as sementes fornecidas pela Recorrente e na qual são, juntamente com as próprias sementes, empregados os demais insumos (e.g. defensivos agrícolas) por ela produzidos; encontra-se sujeita aos ciclos biológicos, fenômeno denominado por Fernando Campos Scaff de agrariedade<sup>8</sup>.

A sujeição a tais ciclos biológicos, cujos efeitos são muitas vezes imprevisíveis e/ou incontrolláveis, afeta diretamente a atividade rural, a etapa de cada cadeia agroindustrial desenvolvida dentro da porteira, e espraia seus efeitos sobre as demais etapas externas à porteira — sejam elas anteriores ou posteriores — justificando os comandos constitucionais e legais que tratam o agronegócio de maneira particular com o objetivo de mitigar, por meio de incentivos creditícios e fiscais, os efeitos da agrariedade.<sup>9</sup>

Sob esse arcabouço teórico, atualizando a concepção de Agronegócio de Davis e Goldberg de maneira a identificar seu conteúdo tipológico distintivo, prefiro definir o agronegócio como o conjunto de operações envolvidas na produção, distribuição e consumo de produtos agrícolas e seus derivados, que sejam afetadas direta ou indiretamente pela agrariedade que caracteriza a atividade rural, e pelos riscos dela decorrentes.<sup>10</sup>

Esse breve relato doutrinário indica que qualquer análise acerca de eventual simulação, abuso de forma, falta propósito comercial e quejandos deve valer-se de uma análise do modelo do negócio da Recorrente que considere as peculiaridades e a abrangência do conceito de agronegócio, bem como o papel da Recorrente em cada uma das cadeias agroindustriais em que atua sob uma perspectiva de suprimento global (conhecida por sua expressão em inglês “*global sourcing*”), que é fundamental à segurança alimentar e ao controle da inflação global que tão severamente afetam as camadas menos abastadas da população.

Assim, a eleição de hubs regionais para atender com maior agilidade e eficácia as demandas de cada país situado na respectiva região só é plenamente justificável, como medida

---

Antônio. **Complexo agroindustrial**: o agribusiness brasileiro. São Paulo: Agrocere, 1990. pp. XV e XVII. “O Sistema só será otimizado – e, portanto, apresentará sua eficiência máxima – se dissolvidos os gargalos em todos os seus subsistemas, o que exige uma análise global do complexo.” e “Entre os grandes gargalos no desenvolvimento do Complexo Agroindustrial está, em primeiro lugar, um problema conceitual: nossa incapacidade de enxergar o Sistema como um todo, de reconhecer o enorme crescimento da interdependência da agricultura com outros setores econômicos, o que vem inibir um processo integrado de planejamento e trabalho conjunto, que permita formular políticas sólidas visando atender, com maior eficiência, nossas metas econômicas e sociais. A eficiência do complexo não é somente importante para nossa capacidade econômica de competir; é, na verdade, a única forma de baratear o nosso alimento internamente, programa fundamental à melhoria de nossa qualidade de vida.”

<sup>8</sup> SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 36 a 38.

<sup>9</sup> Nesse sentido, o *caput* e o inciso I do artigo 187 da Constituição determinam o planejamento e execução da política agrícola na forma da lei, levando em conta especialmente os instrumentos creditícios e fiscais.

Essa lei, publicada no ano de 1991 sob o nº 8.171, “fixa os fundamentos, define os objetivos e as competências institucionais, prevê os recursos e estabelece as ações e instrumentos da política agrícola”, reafirmando em seu artigo 4º, inciso XIV juntamente com seu artigo 2º, incisos II e III o direcionamento constitucional abrangendo todo o “setor agrícola”, “constituído por segmentos como: produção, insumos, agroindústria, comércio, abastecimento e afins, os quais respondem diferenciadamente às políticas públicas e às forças de mercado”.

<sup>10</sup> HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p.135.

fundamental para a otimização de recursos escassos empregados em uma atividade marcada pela agrariedade.

Modelo de negócio similar<sup>11</sup> ao da Recorrente já inclusive foi objeto de análise no reverberado Acórdão n.º 3201-005.152 (Caso Cargill), no qual afastou-se a acusação de Interposição Fraudulenta da *trading* do grupo, dentre outras razões, por se vislumbrar propósito negocial na estrutura adotada, sob a ótica do Comércio Internacional.

Por fim, a fiscalização questionou, no caso em tela, a localização do hub regional no Uruguai alegando eu a estrutura se prestaria a erodir as bases tributárias nacionais, mas sequer averiguou se o hub lá situado se configurava como SAFI nos termos do art. 2º, II da IN n.º 1037/2010 e tampouco demonstrou desrespeito às normas antielisivas especificamente eleitas para endereçar tal suposta erosão, como as regras de controles de preços de transferência, de subcapitalização e aquelas relativas à tributação de lucros no exterior.

Pelo exposto, acrescentando estas às razões do Relator, nego provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

---

<sup>11</sup> Ressalvadas as peculiaridades fáticas e jurídicas de cada caso, como a fundamentação da autuação em ilícito típico do Direito Aduaneiro e o fato de que a *trading* no Caso Cargill situava-se em país considerado paraíso fiscal.