



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720128/2018-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.945 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrente RAIZEN CENTRO-SUL PAULISTA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A Constatação de que o contribuinte deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos, sobre a parcela sonegada, com aplicação da penalidade cabível.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. MESMA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. IRPJ.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigentes para apuração do IRPJ.

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A artificialidade das operações não pressupõe o dolo específico de enganar ou fraudar o Fisco quando realizadas de forma lícita e sem qualquer tipo de ocultação ou barreira à fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para restabelecer os valores de R\$ 53.573.531,58 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL relativos ao ano calendário de 2013 e para afastar a multa qualificada; por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento em relação à multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado perante este Colegiado, em face do Acórdão de nº 16-087.330 proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPO que julgou procedente os lançamentos de IRPJ e CSLL, decorrentes de omissão de receitas relativo ao ano calendário de 2013, totalizando um crédito tributário de R\$ 22.159.888,93 (encargos atualizados até 12/2018), com multa de ofício qualificada (150%).

Da autuação

Conforme Auto de Infração de IRPJ:

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	41.989.566,95	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

O lançamento de CSLL apresenta a mesma matéria tributável.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF), os detalhes da autuação, de forma resumida.

Primeiramente, apresenta a denominação de várias empresas que são citadas nos autos e como as denominará no TVF (os destaques são do original):

Nome ou Razão Social	CNPJ / País	Denominação Adotada
BIOSEV S.A.	15.527.906/0001-36	BIOSEV S.A.
BIOSEV BIOENERGIA S.A.	49.213.747/0118-28	BIOSEV BIOENERGIA
LDC BIOENERGIA INTERNACIONAL S.A (atual BIOSEV BIOENERGIA INTERNACIONAL S.A)	SUIÇA	BIOENERGIA INTERNACIONAL
LOUIS DREYFUS COMMODITIES SUISSE S.A.	SUIÇA	LDC SUISSE
LDC TRADING & SERVICES CO.	URUGUAI	LDC TRADING
BUNGE AÇÚCAR E BIOENERGIA LTDA.	08.948.365/0001-54	BUNGE
BUNGE LONDON LTD.	REINO UNIDO	BUNGE LONDON
E D & F MAN BRASIL S/A	35.829.068/0001-62	ED&F MAN BRASIL
ED & F MAN SUGAR LTD	REINO UNIDO	MAN SUGAR

2. Da Caracterização da Pessoa Jurídica Fiscalizada

A *BIOSEV BIOENERGIA* é uma sociedade anônima de capital fechado, subsidiária do Grupo Louis Dreyfus Commodities, controlada diretamente pela *BIOSEV S.A.*, que detém 99,99% das ações ordinárias da Companhia.

A empresa tem como atividades preponderantes a produção, o processamento e a comercialização de produtos agrícolas, principalmente de cana-de-açúcar; a compra, a venda, a importação e a exportação de produtos de origem agrícola e seus derivados; e a geração e a comercialização de energia.

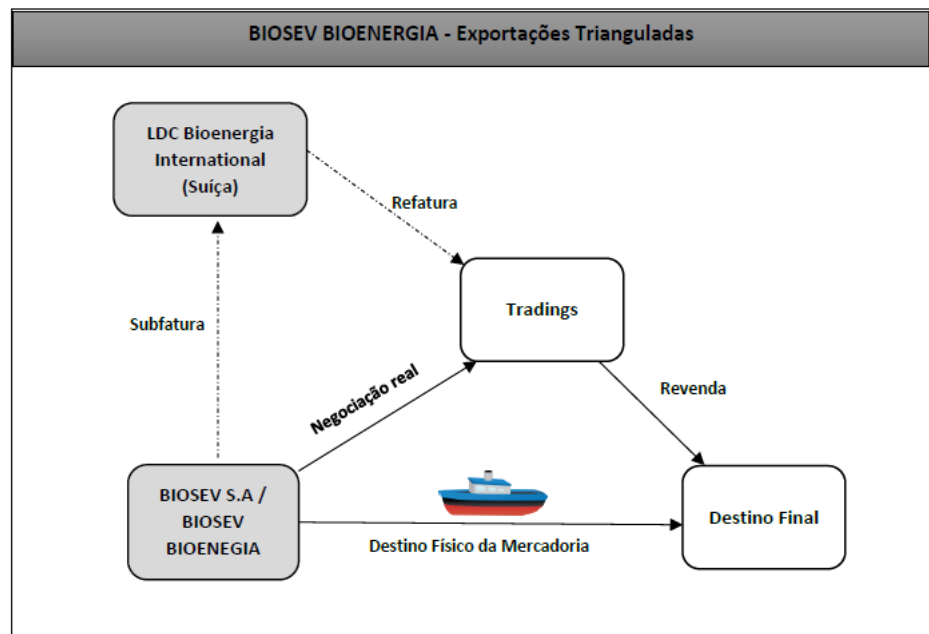
Em 11 de junho de 2012, os acionistas da *BIOSEV BIOENERGIA S.A.* aprovaram, em Assembleia Geral Extraordinária, a alteração da denominação social da Companhia passando de *LDC-SEV Bioenergia S.A.* para *BIOSEV BIOENERGIA S.A.*

[...]

3. Síntese do Objeto desta Auditoria Fiscal

O presente Termo de Verificação Fiscal tem por objeto principal a constatação da redução da receita líquida, e seus reflexos no lucro real (IRPJ/CSLL), decorrente das exportações efetuadas pelo contribuinte *BIOSEV BIOENERGIA* para a *LDC BIOENERGIA INTERNACIONAL S.A.* (atual *BIOSEV BIOENERGIA INTERNACIONAL S.A.*), no ano-calendário (AC) de 2013.

Síntese: a *BIOSEV BIOENERGIA* realizaria, em tese, suas exportações por meio da empresa vinculada (mesmo controlador, *BIOSEV S.A.*) *BIOENERGIA INTERNACIONAL*, sediada na Suíça. Porém, constata-se que as exportações foram trianguladas através da empresa suíça de forma simulada, já que a *BIOENERGIA INTERNACIONAL* realiza **somente o refaturamento** das mercadorias.



Pelos indícios constatados, nas exportações da BIOSEV BIOENERGIA, houve a ocultação do real comprador ou de responsável pela operação, mediante simulação, com interposição fraudulenta de empresa (BIOENERGIA INTERNATIONAL) sem substância econômica ou propósito negocial.

[...]

4. Da Descrição do Procedimento Fiscal

Este procedimento fiscal iniciou-se em função do Ofício n.º 2.996/2013-COR/SR/DPF/SP, encaminhado pela Corregedoria da Polícia Federal, sobre denúncia de subfaturamento de exportações relacionadas à empresa BIOSEV S.A. O Ofício descreve a criação de uma empresa intermediária na Suíça cujo objetivo seria a compra subfaturada de açúcar no Brasil para posterior revenda ao mercado internacional, aí sim por preços de mercado. Segundo o Ofício, esta estrutura de simulação teria por objetivo principal o não pagamento de tributos.

[...]

Nota do Relator CARF: No **item 4.1 Diligências** em diante, constam os detalhes (várias perguntas e respostas) das intimações feitas pela DEMAC/SP frente à BIOSEV S.A. e em várias *tradings* internacionais de *commodities* que supostamente teriam negociado com a Recorrente, a BIOSEV S.A. e a BIOENERGIA INTERNACIONAL.

Foram objeto de diligências:

4.1.1 Diligência na Biosev S.A.

BIOSEV S.A.

[...]

4.1.2 Diligência na Bunge

BUNGE AÇÚCAR E BIOENERGIA LTDA.

[...]

4.1.3 Diligência na E D & F MAN Brasil

E D & F MAN BRASIL S/A

[...]

4.2 Procedimento fiscal na BIOSEV S.A.

Foram aproveitados neste procedimento fiscal todos os documentos (incluindo intimações fiscais e respectivas respostas do contribuinte) relativos ao TDPF n.º 08.1.85.00-2016-00123-0, relativo ao IRPJ, em andamento na empresa BIOSEV S.A.

TDPF-F: 08.1.85.00-2016-00123-0

BIOSEV S.A.

CNPJ: 15.527.906/0001-36

Os Termos de Intimação foram respondidos (às vezes de forma parcial ou evasiva) parceladamente em datas diversas, após alguns pedidos de prorrogação de prazo. Segue uma síntese das questões e respostas de maior relevância para este TVF (Termo de Verificação Fiscal).

[...]

5. Da análise Fiscal

A suspeita de que a BIOSEV S.A. teria montado uma estrutura de simulação (da qual também se beneficia a Fiscalizada, sua controlada BIOSEV BIOENERGIA) em suas exportações, utilizando-se da controlada BIOENERGIA INTERNATIONAL da Suíça, com o objetivo principal de reduzir irregularmente o valor dos tributos por ela devidos, deu norte para que nos procedimentos fiscais relacionados buscássemos verificar qual o propósito comercial dessa estrutura, e se havia substância econômica na empresa controlada da Suíça.

A síntese da simulação por interposta pessoa, descrita pelo tributarista Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil, 7ª ed., pág. 276), resume quase que perfeitamente a estrutura montada pelo grupo BIOSEV.

(i) O fato de as empresas intermediárias serem sociedades off-shore localizadas em paraísos fiscais, onde é corrente a prática das “centrais de refaturamento” (re invoicing centers);

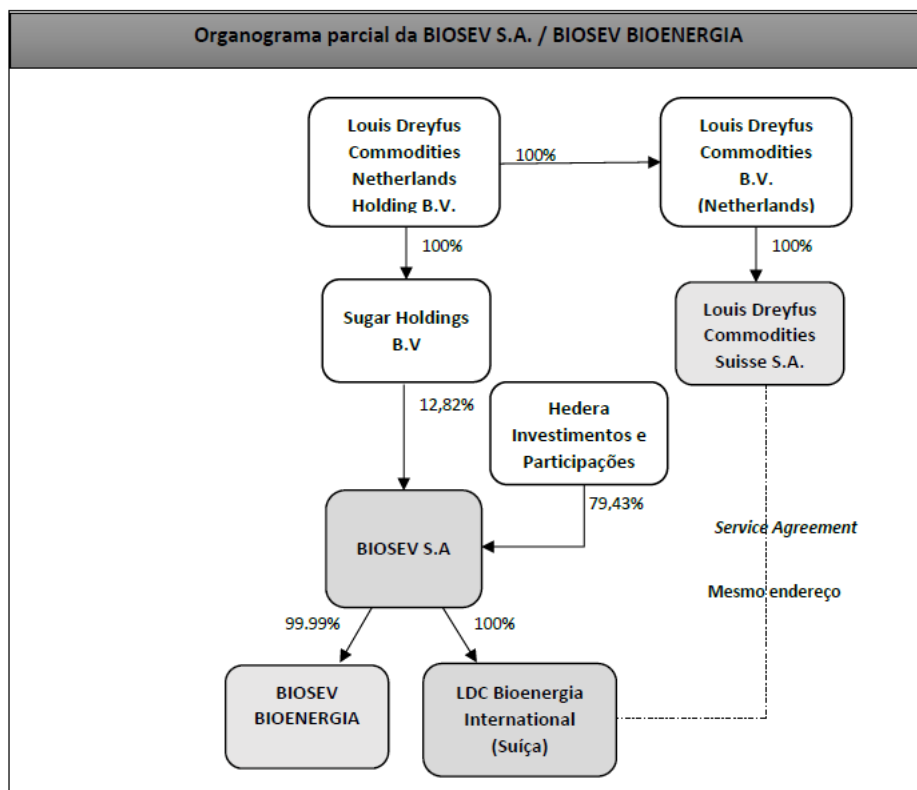
(ii) Tais sociedades intermediárias não terem instalações próprias, corpo operacional efetivo, funcionando em escritórios de prestadores de serviços;

...

(v) As mercadorias serem objeto de remessa física direta para os importadores finais, sem transitar pelas intermediárias;

(vi) Os documentos das empresas controladas serem emitidos no Brasil e oriundos de funcionários da empresa brasileira, mandatários das “intermediárias”, que não teriam recebido remunerações destas, mas somente da empresa brasileira. ”

Para facilitar a visualização das principais empresas envolvidas nesta fiscalização, segue um organograma parcial do grupo BIOSEV, incluindo algumas empresas do grupo LDC (Louis Dreyfus Commodities).



5.1 Substância econômica

A Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), em seu Título III, definiu o instituto do estabelecimento empresarial:

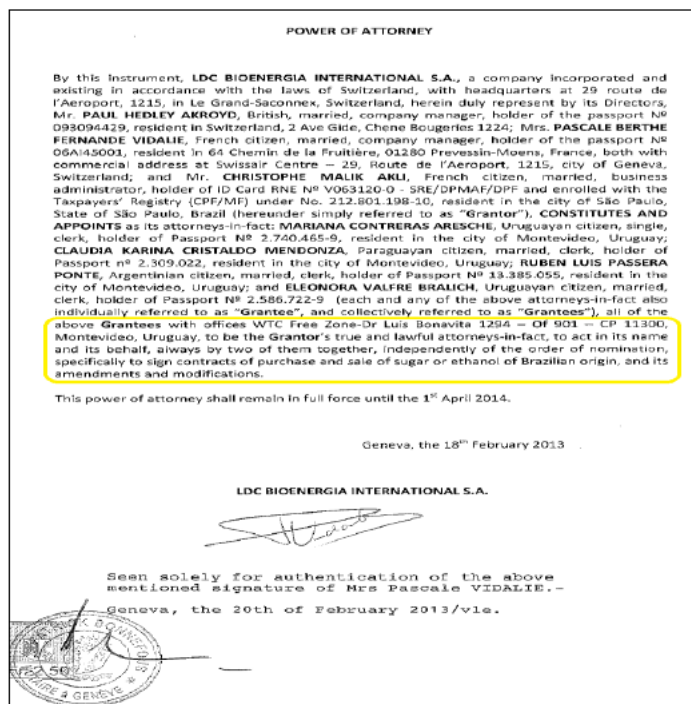
“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”

Em análise documental, observamos que a vinculada suíça BIOENERGIA INTERNATIONAL não possuía propriedade, planta, nem equipamentos próprios. Tampouco possuía estrutura operacional, nem um quadro funcional próprio para dar suporte a uma empresa com receita de cerca de R\$ 1,7 bilhão.

Nos procedimentos fiscais, tentamos encontrar alguma substância econômica na controlada suíça BIOENERGIA INTERNATIONAL. Nas questões 3 e 4 do Termo de Intimação 01, requisitamos informações sobre os funcionários que assinaram os contratos de exportação em nome BIOENERGIA INTERNATIONAL.

“ 3. Apresentar procuração emitida pela empresa LDC Biointernational S.A. (Suíça), que conceda poderes de representação legal aos funcionários que assinaram como “BUYER” nos contratos de exportação entre a Biosev do Brasil e a controlada da Suíça.”

A Fiscalizada enviou uma espécie de procuração, Power of Attorney (vide figura abaixo). Na sequência, resumo do documento, em tradução livre.



Power of attorney – “Procuração”

“ PODER DE AVOGADO

Por este instrumento, **LDC BIOENERGIA INTERNATIONAL S.A.**, uma companhia incorporada e existente de acordo com as leis da Suíça, ... e Sr. **CHRISTOPHE MALIK AKLI**, cidadão francês, ..., administrador de empresas ... (CPF/MF) N° 212.801.198-10, residente na cidade de São Paulo ... (a seguir designado simplesmente como “Concedente”), **CONSTITUI E NOMEIA** como advogados-de-fato: **MARIANA CONTRERAS ARESCHÉ**, ... residente na cidade de Montevideo, Uruguai; **CLAUDIA KARINA CRISTALDO MENDONZA**, ... residente na cidade de Montevideo, Uruguai; ... **RUBEN LUIS PASSERA**, ...; e **ELEONORA VALFRE BRALICH**, cidadã Uruguia, ... todos os **Beneficiários** acima com escritório WTC Free Zone ... , Montevideo , Uruguai, para serem os verdadeiros e legais advogados do Concedente, para agir em seu nome, ..., especificamente para assinar contratos de compra e venda de etanol de origem brasileira e suas alterações e modificações. ”

4. Identificar os funcionários da empresa que assinaram contratos como sendo os compradores/vendedores da subsidiária da Suíça. ”

“ **Resposta:** A Fiscalizada informa que os contratos da Biosev Bioenergia International SA foram assinados pelos representantes legais de referida subsidiária, nos termos de seus documentos societários e dos instrumentos de mandato anexos a presente resposta (doc. no 2), a saber: Eleonora Valfre

Bralich, Mariana Contreras Aresche, Claudia Karina Cristaldo Mendonza e Christophe Malik Akli. ”

Christophe Malik Akli era CEO da BIOSEV S.A. em 2013. Os demais representantes (conforme procuração acima) eram residentes em Montevideo, Uruguai, com escritório no endereço (WTC Free Zone – Dr Luis Bonavita 1294 – Of 901, Montevideo) da LDC TRADING, empresa uruguaia do grupo LDC com a qual a BIOENERGIA INTERNATIONAL tem um Services Agreement (Acordo de serviços).

Logo, pessoas que trabalham no escritório da LDC TRADING assinam os contratos de compra e venda de açúcar ou etanol da BIOENERGIA INTERNATIONAL, mesmo o Uruguai estando longe tanto dos centros de comercialização mundial das commodities, como também do centro produtor (Brasil). Não há sentido negocial nesta operação, exceto o intuito de simular a existência de uma etapa a mais na transação comercial.

Também solicitamos documentação que comprovasse a existência real, e não apenas formal, da BIOENERGIA INTERNATIONAL.

” 7. Sendo a LDC Biointernational S.A. (Suíça) uma controlada integral da Biosev S.A., conforme declarado na DIPJ, apresentar relativamente a esta subsidiária: ”

...

b. documentos comprobatórios da localização da empresa na Suíça, como contrato do imóvel/locação, comprovante de pagamento de contas de energia elétrica e água em 2013 e em 2017; ”

*Conforme resposta, em 22/06/2017, ao solicitarmos comprovantes de sua estrutura física, a Fiscalizada informou que a BIOENERGIA INTERNATIONAL tem um Service Agreement com a LDC SUISSE, que também é empresa do grupo multinacional LDC (Louis Dreyfus Commodities). Aliás, **o endereço comercial da BIOENERGIA INTERNATIONAL é, na realidade o endereço sede da própria LDC SUISSE.***

*” **Resposta:** A Fiscalizada informa, em linha com sua boa-fé e em prol do atendimento da fiscalização, que a Biosev Bioenergia International SA possui endereço comercial na Suíça, Genebra e que todos os gastos referentes à sua localização e demais despesas administrativas são dispendidos no âmbito do contrato de prestação de serviços (Services Agreement) celebrado entre Biosev Bioenergia International SA e Louis Dreyfus Commodities Suisse SA (doc. no 04). ”*

Na pág. 5 do referido Services Agreement diz que “Qualquer aviso ou comunicação sob ou em conexão com este acordo deve ser por escrito e entregue em mãos ou enviado ... para o endereço das partes como especificado abaixo ...”. As “partes”, que são o Service Provider (provedor de serviços, LDC SUISSE) e o Client (cliente, BIOENERGIA INTERNATIONAL), se confundem, possuem a mesma identificação, endereço, demonstrando serem um só ente, uma só parte (vide trecho do Services Agreement, Acordo de serviços, abaixo).

Any notice or other communication under or in connection with this Agreement shall be in writing and delivered by hand or sent by facsimile, by courier, or by registered mail the addresses of the Parties as specified below:

The Service Provider	Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A.
Address	Route de l'Aéroport 29 1215 Genève Switzerland
Fax number	+41 22 59 27 467
Attention	The Managing Director
The Client	LDC Bioenergia International S.A.
Address	Route de l'Aéroport 29 1215 Genève Switzerland
Fax number	+41 22 59 27 468
Attention	The Managing Director

or such other address as the Party to be given notice may have notified to the other from time to time in accordance with this Clause 7 for that purpose.

Services Agreement – pág. 5

Solicitamos, então, informações dos empregados da BIOENERGIA INTERNATIONAL:

“ c. detalhamento de quais empregados havia em 2013, suas funções, e quais existem hoje; ”

Na resposta de 22/06/2017, a Fiscalizada cita, novamente, os Services Agreement com a LDC SUISSE e com a LDC TRADING (Uruguai), desta vez para justificar a ausência de funcionários próprios.

Resposta: A Fiscalizada informa que os gastos mencionados no presente item podem ser subsidiados pelo contrato de prestação de serviços (Services Agreement) celebrado entre Biosev Bioenergia International SA e Louis Dreyfus Commodities Suisse SA (doc. no 04), bem como pelo contrato de prestação de serviços (Services Agreement) celebrado entre Biosev Bioenergia International SA e LDC Trading Services Co. (doc. no 05). Em relação ao presente Item a Fiscalizada informa que buscará maiores informações e quando obtiver informará e as fornecerá à I. Fiscalização. “

A Fiscalizada complementou a resposta em 03/08/2017, enviando documentos sobre os empregados que teriam trabalhado na BIOENERGIA INTERNATIONAL até os dias atuais. Pelas informações prestadas, a empresa nunca teve mais do que 1 funcionário concomitantemente. Em 2013, apenas Charles Griveau seria funcionário (Trade Accountant) da BIOENERGIA INTERNATIONAL. Em 2016, ficou mais de 2 meses sem nenhum empregado próprio.

Resposta: A Fiscalizada apresenta documentos com o detalhamento de quais empregados a sua subsidiária detinha em 2013 e nos dias atuais (doc. no 3). ”

01/05/2011 a 31/07/2014 - Charles Griveau

01/08/2014 a 12/08/2016 - Jean Baptiste

Desde 26/10/2016 – Marine Porte

[...]

O contribuinte não demonstrou a substância econômica de sua subsidiária suíça BIOENERGIA INTERNATIONAL. Ao analisarmos a documentação e as respostas do contribuinte, constatamos que a BIOENERGIA INTERNATIONAL não possui estrutura física, nem estrutura organizacional/funcional, ou bens materiais permanentes (imobilizado), possui apenas, e tão somente, Services Agreements com a LDC SUISSE (situada no mesmo endereço na Suíça), e com LDC TRADING (Uruguai), que, não por acaso, são também empresas do grupo multinacional LDC (Louis Dreyfus Commodities).

5.2 Simulação e propósito comercial

O Código Civil traz o conceito de simulação em seu artigo 167:

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

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; ” (grifos nossos)

Um dos principais propósitos comerciais alegados pela BIOSEV S.A., para a existência da BIOENERGIA INTERNATIONAL intermediando as exportações da BIOSEV S.A. e da BIOSEV BIOENERGIA, seria estar próximo dos mercados internacionais de commodities. Conforme os indícios que mostraremos a seguir, essa alegação não reflete a realidade.

*Em vários contratos entre a BIOENERGIA INTERNATIONAL e a BUNGE LONDON, obtidos na diligência na BUNGE, Osmar Pereira Filho, funcionário da BUNGE ALIMENTOS no Brasil, assina como representante da BUNGE LONDON, reforçando a tese dos **contratos serem majoritariamente negociados de fato aqui no Brasil, e não no exterior**. Segue, como exemplo, um desses contratos (págs. 1 e 4 do contrato Bioenergia International 38X3503-1 – Bunge - 08/03/2013).*

[...]

Em resposta à diligência à BUNGE confirmou que OSMAR PEREIRA FILHO era funcionário da BUNGE ALIMENTOS, aqui no Brasil, e que representava a BUNGE LONDON em seus negócios de compra e venda de açúcar.

[...]

*Na diligência fiscal na E D & F MAN BRASIL S/A obtivemos e-mail de confirmação de negócio entre a BIOENERGIA INTERNATIONAL e a MAN SUGAR. **JOÃO R. PERES, funcionário da BIOSEV S.A.**, que já havia sido citado na diligência da BUNGE, aparece novamente negociando em nome da BIOENERGIA INTERNATIONAL com Ricardo D. Dalto da ED&F MAN BRASIL. **Negociação realizada, na essência, no Brasil, por funcionários de empresas brasileiras, no caso, a própria BIOSEV S.A. e a ED&F MAN BRASIL, e não no exterior.***

[...]

Ainda na mesma resposta de diligência, a ED&F MAN BRASIL tenta justificar, de forma pouco convincente, a simulação de por que os contratos foram assinados no Brasil, apesar da indicação de que teriam sido assinados em Genebra, na Suíça.

“ **15.** Ressalte-se que o ato de assinatura do contrato, por parte da **Requerente**, ocorreu no Brasil por exclusiva questão logística, uma vez que a mercadoria comercializada estava em território brasileiro e que a **Requerente**, procuradora dos interesses da "MAN Sugar", está estabelecida no Brasil.

20. Dessa forma, a **Requerente** ressalta que, embora a **assinatura do contrato tenha ocorrido em território nacional, apesar da indicação de que teria sido em Genebra**, na Suíça, apenas parte da negociação se deu no Brasil.

21. Daí porque ter constado como local de assinatura do contrato a cidade de Genebra, na Suíça, pois parte da negociação entre a "MAN Sugar" (empresa inglesa) — cujos interesses foram representados pela **Requerente** — e a "LDC" (empresa suíça) ocorreu no exterior. ”

Em respostas às intimações da fiscalização, a BIOSEV enviou, em datas diversas, documentos como contratos, invoices e “bill of landing” (conhecimento de embarque marítimo).

Os contratos de compra e venda entre BIOSEV BIOENERGIA/BIOSEV S.A. e BIOENERGIA INTERNATIONAL, e os contratos correspondentes da revenda entre BIOENERGIA INTERNATIONAL e outras tradings, são, em geral, praticamente idênticos, emitidos na mesma data e, até, com mesmos preços (“PRICING”), sendo alguns contratos apresentados sem assinaturas.

Seguem, para exemplificar, dois contratos (venda e revenda) de compra e venda. Do lado esquerdo, contrato LDCSEV088/11, entre LDC-SEV BIOENERGIA S.A (atual BIOSEV BIOENERGIA) e/ou LDC BIOENERGIA S.A (atual BIOSEV S.A.) (vendedores), e BIOENERGIA INTERNATIONAL (comprador). Do lado direito, o respectivo contrato de revenda, 38VC508-1, entre BIOENERGIA INTERNATIONAL (vendedor) e LDC SUISSE (comprador). Especificamente nestes contratos do exemplo, estranhamente na pág. 3 dos contratos diz “pagamento em dinheiro contra documentos em São Paulo”, mesmo no contrato de revenda entre as empresas suíças.

[...]

O fato dos contratos serem praticamente idênticos, emitidos na mesma data, e até com mesmo preço (“PRICING”), evidencia a falta de propósito negocial e que se tratou de simulação, a interposição da BIOENERGIA INTERNATIONAL. Na realidade, não houvesse a intermediação simulada da BIOENERGIA INTERNATIONAL, deveria haver apenas um contrato direto, entre BIOSEV BIOENERGIA e/ou BIOSEV S.A. e a trading que estava comprando as commodities para revenda.

[...]

Nas diligências realizadas em escritórios de tradings localizadas na capital paulista, constatou-se que contratos de exportação, envolvendo a

BIOENERGIA INTERNATIONAL e outras tradings internacionais, foram majoritariamente assinados no Brasil. Dessa constatação adveio a sexta questão da Intimação:

" 6. Conforme levantado na diligência acima citada, os contratos de exportação (vários inclusive com carimbo de avaliação do jurídico da Biosev S.A.) envolvendo a LDC Biointernational S.A. (Suíça) e outras tradings internacionais foram majoritariamente assinados no Brasil, correto? "

O cerne da questão 6 era a confirmação de que os contratos de exportação eram majoritariamente negociados no Brasil (e não na Suíça). Em 24/07/2017, resposta evasiva, para evitar confirmar a questão.

" **Resposta:** A Fiscalizada informa que os contratos de exportação foram assinados pelos representantes legais da contratante e da contratada com poderes regulamente constituídos para tanto."

[...]

Dos fatos descritos neste capítulo, constatamos que a BIOSEV S.A. interpôs sua subsidiária integral na Suíça, BIOENERGIA INTERNATIONAL, sem que houvesse um propósito negocial (extra-tributário) para isso. Houve simulação de exportações para a BIOENERGIA INTERNATIONAL, quando na realidade, as negociações eram realizadas diretamente entre a BIOSEV S.A. e/ou BIOSEV BIOENERGIA e outras tradings.

5.3 Economia tributária irregular

A utilização de sociedades off-shore localizadas em paraísos fiscais para intermediar exportações, tem potencial para gerar relevante economia tributária indevida.

"Subfaturar exportação e superfaturar importados permitem evasão de divisas e sonegação. Brasil tem o 7º maior fluxo ilícito", diz o estudo internacional "Brasil: Fuga de Capitais, os Fluxos Ilícitos, e as Crises Macroeconômicas, 1960-2012", elaborado pela entidade Global Financial Integrity (GFI).

"O subfaturamento de exportações é o mecanismo mais usado pelos empresários brasileiros para transferir capital para o exterior ilicitamente", diz o estudo de 2014. "... as empresas subfaturam exportações para reduzir o lucro que declaram no Brasil, geralmente com base em um acordo tácito com o importador no sentido de que ele remeta o valor restante para uma conta offshore controlada pelo titular da empresa".

Alguns estudos indicam que subfaturar exportação é um meio de a empresa ter patrimônio em um paraíso fiscal para investi-lo posteriormente nela mesma no Brasil. Este investimento estrangeiro disfarçado proporcionaria novos prejuízos aos cofres públicos, como geração de gastos nas companhias (despesas financeiras, por exemplo) que podem ser abatidos da tributação delas.

*Conforme constatado, a **ocultação do real comprador** ou do responsável pela operação, mediante simulação, é infração que, por si só, configura dano ao erário.*

Para reforçar as possíveis motivações da Fiscalizada, quais sejam economias tributárias que a beneficiam indevidamente, vamos exemplificar utilizando uma operação de exportação da BIOSEV BIOENERGIA / BIOSEV S.A.

[...]

Após a observação acima, continuando o exemplo, seguem os valores declarados (Declaração de Exportação) pela BIOSEV BIOENERGIA e pela BIOSEV S.A na exportação dessas mercadorias:

CNPJ	MATRIZ	EI	NOME	IMPDR	EXPD	NOME	IMPORTADOR	ESTRANGEIRO	NUM	DDE	VEICULO	TRANSPDR	DIA	EMBOQ	DESCRICA	INCOTERM	UNID	MI	QTD	CO	VLM	DOLAR	VLM	REAL						
49213747/0118	BIOSEV	BIOENERGIA	LDC	BIOENERGIA	INTERNATIONAL	21306621780	SV	CROWN	PRINCES	19/Jun/13	ACUCAR	BRI	Free	On	Bo	Tonel	mt	5,000		1.811.250		4.102.119								
49213747/0118	BIOSEV	BIOENERGIA	LDC	BIOENERGIA	INTERNATIONAL	21306619556	MV	CROWN	PRINCES	19/Jun/13	ACUCAR	BRI	Free	On	Bo	Tonel	mt	7,000		2.535.750		5.742.967								
49213747/0118	BIOSEV	BIOENERGIA	LDC	BIOENERGIA	INTERNATIONAL	21306621780	SV	CROWN	PRINCES	19/Jun/13	ACUCAR	BRI	Free	On	Bo	Tonel	mt	10,000		3.622.500		8.204.238								
49213747/0118	BIOSEV	BIOENERGIA	LDC	BIOENERGIA	INTERNATIONAL	21306619556	MV	CROWN	PRINCES	19/Jun/13	ACUCAR	BRI	Free	On	Bo	Tonel	mt	6,500		2.354.625		5.332.755								
15527906/0001	BIOSEV	S.A.	LDC	BIOENERGIA	INTERNATIONAL	21306621143	MV	CROWN	PRINCES	19/Jun/13	ACUCAR	BRI	Free	On	Bo	Tonel	mt	1,500		543.375		1.230.636								
																			Total	30,000		10.867.500		24.612.715						

Da planilha enviada pelo contribuinte "Base analítica Receita e Custo Jan-Dez2013", que traz o cálculo das receitas e dos custos da BIOENERGIA INTERNATIONAL, extraímos as receitas referentes às mesmas mercadorias das DEs (Declarações de Exportação) do exemplo.

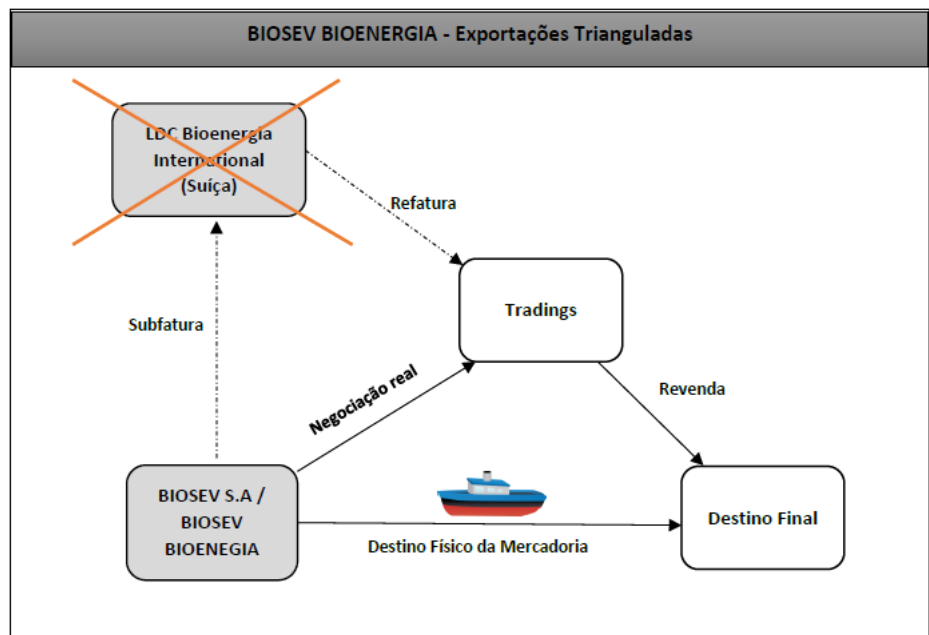
Interparty	Document Date	Invoice Num	Transaction Text	Curr	TCA	SCA (BRL)	Vessel Name	Net Contract	Quantity
LDC Suisse	19/06/2013	40558705	BRAZILIAN RAW CANE SUGAR	USD	- 10.354.520,00	(22.475.521)	CROWN PRIN	38W9505-1	MT 22000
LDC Suisse	19/06/2013	40558705	BRAZILIAN RAW CANE SUGAR	USD	- 540.788,34	(1.173.835)	CROWN PRIN	38W9505-1	MT 1149
LDC Suisse	19/06/2013	40558705	Polarization Premium	USD	- 21.899,94	(47.538)	CROWN PRIN	38W9505-2	MT 0
LDC Suisse	19/06/2013	40558705	Polarization Premium	USD	- 419.320,00	(910.178)	CROWN PRIN	38W9505-2	MT 0
LDC Suisse	19/06/2013	40558706	BRAZILIAN CANE RAW SUGAR	USD	- 3.224.491,86	(6.999.082)	CROWN PRIN	38W9505-1	MT 6851
LDC Suisse	19/06/2013	40558706	Polarization Premium 4.05	USD	- 130.580,06	(283.437)	CROWN PRIN	38W9505-2	MT 0
Receita Bioenergia Internacional					- 14.691.600,00	(31.889.587)			
Declaração Exportação (DE)					10.867.500,00	24.612.715,00			
Diferença					- 3.824.100,00	- 7.276.871,96			

Neste caso, a BIOENERGIA INTERNATIONAL revendeu para a LDC SUISSE, que fica no mesmo endereço, e fornece toda a infraestrutura e serviços para a BIOENERGIA INTERNATIONAL. Seria como se vendesse para ela mesma.

Considerando que a BIOENERGIA INTERNATIONAL faz tão somente a refatura e nada mais (não acrescenta nenhum valor ao produto), apenas neste exemplo houve um sobre preço de US\$ 3.824.100,00 ou R\$ 7.276.871,96.

A evidência de subfatura no exemplo acima, coincide com as suspeitas relatadas no Ofício que ensejou esta fiscalização. O subfaturamento, e consequente redução de receitas, é uma dentre as possíveis economias tributárias indevidas, sendo objeto desta fiscalização sobre redução de receita no IRPJ e CSLL.

5.4 Conclusão



Tendo em vista as evidências demonstradas, ficou comprovado que para as operações de exportação da BIOSEV BIOENERGIA para a vinculada na Suíça (BIOENERGIA INTERNATIONAL), no ano de 2013, constantes do anexo a este termo:

- a) não há substância econômica na vinculada BIOENERGIA INTERNATIONAL;*
- b) não há propósito comercial (extra tributário) que explique a razão de sua existência na Suíça;*
- c) houve economia tributária indevida;*
- d) houve a ocultação dos reais adquirentes/compradores, que formalmente não aparecem nos controles aduaneiros e são os verdadeiros clientes que negociaram com a BIOSEV BIOENERGIA as vendas para as exportações em questão;*
- e) as operações simuladas de exportação da BIOSEV BIOENERGIA para sua vinculada, deslocaram o fluxo financeiro para a jurisdição da Suíça, **causando a falta de transparência e impedindo os controles do fisco**, sendo que as vendas de fato, na sua essência, ocorreram na jurisdição do Brasil;*

Em diversos anos, a BIOSEV BIOENERGIA apurou prejuízo em sua Demonstração de Resultado, acumulando um prejuízo fiscal de mais de 1 bilhão de reais. A redução artificial da receita da empresa brasileira, frente ao não pagamento de impostos, é lesiva à economia nacional, sem contar a redução indevida do valor da participação dos acionistas minoritários nos lucros da companhia.

*Os atos envolvendo a empresa vinculada **BIOENERGIA INTERNATIONAL**, fundamentados em aparente legalidade, de fato **não** apresentam qualquer finalidade empresarial ou comercial. Configura-se, então, **simulação subjetiva**, em que utiliza uma interposta pessoa ou canal de trânsito de determinados bens*

ou valores para mascarar o verdadeiro titular ou o verdadeiro negócio celebrado.

*Com base nas evidências descritas, verificou-se que houve **simulação nas operações de exportação** da BIOSEV BIOENERGIA para sua vinculada na Suíça. A BIOENERGIA INTERNATIONAL atuou formalmente como interposta pessoa, ocultando os reais compradores.*

Ao atribuir, simuladamente, receitas de exportação à BIOENERGIA INTERNATIONAL, a BIOSEV BIOENERGIA omitiu receitas, reduzindo o seu lucro líquido. Logo, esta Fiscalização conclui que as receitas da BIOENERGIA INTERNATIONAL são, na realidade, receitas da BIOSEV BIOENERGIA.

[...]

Para encontrar as receitas omitidas, comparamos os valores das exportações da BIOSEV BIOENERGIA para BIOENERGIA INTERNATIONAL, com as receitas de venda da BIOENERGIA INTERNATIONAL, referentes às mesmas operações de exportação.

Para filtrar as exportações da BIOSEV BIOENERGIA para BIOENERGIA INTERNATIONAL, utilizou-se Declarações de Exportação (DE) registradas pelo contribuinte no AC 2013.

Visando identificar as receitas de venda da BIOENERGIA INTERNATIONAL relacionadas às exportações da BIOSEV BIOENERGIA, realizamos pesquisas nas planilhas e contratos enviados pelo contribuinte. Por fim, utilizou-se a planilha “Item 3_7 e 3_8 - Base analítica Receita e Custo Jan-Dez2013.xlsx”, enviada pela Fiscalizada em resposta à Diligência, para fazer o cruzamento final com as Declarações de Exportação (DE), gerando a planilha anexa a este Termo.

*O arquivo “**Base analítica Receita Jan-Dez2013_BiosevBioenergia.xlsx**”, parte integrante deste Termo, relaciona as exportações da BIOSEV BIOENERGIA para BIOENERGIA INTERNATIONAL com as supostas receitas de venda da BIOENERGIA INTERNATIONAL, nas operações de exportação em que foi possível cruzar os dados e encontrar evidências de subfaturamento.*

Para chegar ao resultado, comparou-se a receita da BIOENERGIA INTERNATIONAL (informada pela Fiscalizada em planilha supracitada) em determinada operação de exportação, com o valor de exportação (VMLE REAL EXP) extraído das Declarações de Exportação, referentes às mesmas operações. A diferença considerou-se redução indevida do lucro líquido.

*A soma das diferenças nas citadas operações de exportação resultou numa **redução indevida do lucro líquido no total de R\$ 41.989.566,95.***

5.4.1. Sobre as planilhas de cálculo

*O arquivo “**Base analítica Receita Jan-Dez2013_BiosevBioenergia.xlsx**”, parte integrante deste Termo, contém tabelas e planilhas utilizadas como referência para os cálculos e relacionamentos dos dados. Abaixo faremos breve descrição das tabelas contidas no arquivo visando facilitar o entendimento.*

Há que se considerar que determinadas “exportações” da BIOENERGIA INTERNATIONAL misturavam exportações da BIOSEV S.A. e da BIOSEV BIOENERGIA. Nestes casos foi necessário fazer uma conta proporcional à participação de cada uma.

A tabela “BiosevBioen2013ExportResumo” contém o resumo final dos cálculos da redução indevida do lucro líquido. Segue o cabeçalho da tabela, a primeira linha para exemplificar, e a explicação dos campos.

Operação Export	QTDE COMERC PROD EXP	Qtde. Venda Bioenergia International	Qtde. Percentual da Biosev Bioenergia	Receita Bioenergia International	Receita proporcional Biosev Bioenergia	VMLE REAL EXP	Redução Lucro Líquido
121224_Caravos	14.166,78	15.716,77	90,14%	14.108.525,54	12.717.140,83	11.905.743,00	811.397,83

[Nota do relator CAREF: os significados e origem de valores desta planilha consolidada partem de outras planilhas e serão identificados e detalhados no **voto**, partindo do mesmo exemplo supra (primeira linha da planilha)].

6. da apuração dos valores tributáveis – IRPJ e CSLL

Conforme explicado no item “5.4. Conclusão” foram selecionadas as operações de exportação da BIOSEV BIOENERGIA para a vinculada BIOENERGIA INTERNATIONAL, no ano de 2013, em que foi possível apurar a omissão de receitas.

*Segundo apurado na planilha “Base analítica Receita Jan-Dez2013_BiosevBioenergia.xlsx”, parte integrante deste Termo, a redução do lucro líquido totalizou o valor de **R\$ 41.989.566,95**.*

7. Da multa qualificada

Tratando das multas de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

[...]

A qualificação da multa é intrínseca à própria infração imputada, uma vez que as irregularidades apontadas encontram seu maior suporte no artificialismo das operações realizadas. A interposição fraudulenta da BIOENERGIA INTERNATIONAL nas exportações da BIOSEV BIOENERGIA, visou impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador, reduzindo o montante do imposto devido, enquadrando-se, assim, no art. 72 da referida lei.

[...]

A falta de substância econômica e propósito negocial ficou evidente nos negócios realizados, tendo em vista todas as evidências relatadas e analisadas no capítulo “5 - Da análise fiscal”.

*Portanto, consideramos que houve atuação **fraudulenta** e **dolosa** do contribuinte, ao simular os fatos apontados, com o objetivo preponderante de reduzir o montante tributário devido.*

8. Da Retificação do LALUR

Haja vista as infrações tributárias apontadas neste Termo de Verificação Fiscal, fica a BIOSEV BIOENERGIA S.A. intimada a efetuar as devidas retificações em seus Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) relativos ao ano-calendário de 2013.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

Utilizo-me do resumo feito pela decisão recorrida.

II. NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

6.2. Afirma existirem quatro nulidades, não passíveis de convalidação, que devem ser reconhecidas por esta DRJ, com o conseqüente cancelamento dos créditos tributários e arquivamento deste processo administrativo. As possíveis nulidades dos Autos de Infração que ora se questionam são as seguintes:

6.2.1. Erro na apuração da base de cálculo:

(i) Erro na apuração da base de cálculo: a base de cálculo do IRPJ e da CSL é o lucro líquido contábil ajustado por adições determinadas em Lei, bem como por exclusões por ela permitidas. Dessa forma, para que haja tributo devido, é necessário que haja base de cálculo passível de incidência do IRPJ e da CSL, fato que **não** ocorre no presente caso. A Requerente auferiu **prejuízo fiscal** e **base de cálculo negativa de CSL** em montante superior ao suposto ajuste realizado pelas DD. Autoridades Fiscais (doravante, apenas, "Autoridades Fiscais" ou "Fiscalização"), sendo que há grave erro na determinação da base de cálculo, fato que, conforme a jurisprudência administrativa majoritária, implica imediato cancelamento dos Autos de Infração;

6.2.2. Ausência de Capitulação Legal Objetiva e Precisa:

(ii) Ausência de Capitulação Legal Objetiva e Precisa: as Autoridades Fiscais não capitularam com a precisão necessária os dispositivos legais que teriam sido infringidos. A Fiscalização limitou-se a apresentar um apanhado de normas descontextualizadas, sem vincular a previsão descrita na norma e os fatos ocorridos – i.e., não restou demonstrada a subsunção dos fatos às normas. Não basta que as Autoridades Fiscais copiem trechos de dispositivos legais de forma aleatória, sendo necessário que seja demonstrado qual o fato concreto infringiu disposição prevista em norma. Essa demonstração não foi feita pela Fiscalização;

6.2.3. Impossibilidade de lavratura de Autos de Infração com base em presunções:

(iii) Impossibilidade de lavratura de Autos de Infração com base em presunções: as Autoridades Fiscais, com base em reduzidíssimo espaço amostral, generalizaram que teria havido subfaturamento em **todas** as transações comerciais realizadas entre Requerente e a BBI, fato que não se coaduna com a comprovação clara e precisa da ocorrência do fato gerador nas operações perpetradas pelos contribuintes, não sendo possível admitir a manutenção de Autos de Infração com base em meras presunções;

6.2.4. Ingerência das Autoridades Fiscais na Liberdade da Esfera Privada:

(iv) Ingerência das Autoridades Fiscais na Liberdade da Esfera Privada: ainda que se entenda que os Autos de Infração estão devidamente fundamentados em relação à apuração da base de cálculo e à capitulação dos dispositivos legais que teriam sido supostamente infringidos (o que se admite apenas para argumentar), ainda assim deverá ser reconhecida a nulidade do lançamento pela tentativa de a Fiscalização de ingerir na liberdade da esfera privada. Como será analisado ao longo desta Impugnação, havia razões econômicas específicas para que se fosse constituída sociedade subsidiária do Grupo Biosev na Suíça (sociedade detida integralmente pela controladora da Requerente – Biosev S.A. (“Biosev”)) que não podem ser simplesmente desconsideradas pelas Autoridades Fiscais na tentativa de deslocar a margem auferida no exterior ao Brasil. Não compete às Autoridades Fiscais fazerem juízos de valor em relação a forma pela qual o particular optou por estruturar uma operação com legítimos propósitos negociais. No caso, não há nenhuma infração a norma tributária, societária, cível, regulatória ou penal que possa ser imputada à Requerente. A tentativa da Fiscalização de questionar a estrutura é contrária a todos os princípios que norteiam a atividade privada e implica a nulidade dos Autos de Infração.

6.2.5. Afirma entender que seu breve esclarecimento preliminar é necessário para que esta DRJ analise o processo administrativo diante de suas reais circunstâncias: a existência de uma sociedade no exterior, subsidiária da controladora do Grupo Biosev (Biosev), regularmente constituída, com propósitos negociais específicos, com custos, despesas e receitas relevantes, sem que nenhuma ilegalidade tenha sido perpetrada e com respeito a todas as regras tributárias vigentes em 2013, em especial, as regras de preços de transferência (já que nenhum ajuste foi proposto) e as regras de tributações em bases universais (já que também nenhum ajuste foi proposto).

6.2.6. Ainda, quanto a essas possíveis quatro nulidades: faz esclarecimentos preliminares; contextualização da autuação; cita jurisprudência administrativa do CARF; menciona ensinamentos da doutrina; traz jurisprudência judicial. Tudo, buscando corroborar sua tese de nulidade.

[...]

6.3.2. Aprofunda a explanação da argumentação do fisco e já faz alguns contrapontos.

6.3.3. Diz que a conclusão das autoridades fiscais foi a seguinte:

75. Após identificarem que **(i)** a BBI não teria substância econômica; **(ii)** a BBI não teria propósito negocial; e **(iii)** a estrutura teria sido desenhada para a obtenção de economia tributária **ilícita**, as Autoridades Fiscais **desconsideram** a existência da BBI e transportaram determinadas receitas por ela auferidas à Requerente.

76. Desde logo vale salientar uma inconsistência lógica. Se a BBI não tem substância econômica e se ela deve ser desconsiderada, porque a D. Fiscalização trouxe apenas algumas receitas e não todas as receitas e despesas da BBI para adicionar ao Lucro Real e à base de cálculo da CSL da sua empresa controladora? A resposta é simples: porque neste caso não haveria qualquer ajuste. Isso porque, em respeito às regras de tributação em bases universais, todo o resultado auferido na BBI é computado na base de cálculo do IRPJ e da CSL por sua controladora, sendo apenas excluído quando o resultado é negativo. Assim, se a D. Fiscalização tivesse trazido todas as receitas e despesas da BBI para o Brasil, isso seria igual a trazer o resultado final da BBI para o Brasil, o que já é feito pela controladora da Requerente, não havendo qualquer valor a ser cobrado no presente Auto de Infração.

77. Ou seja, os Autos de Infração escolheram apenas uma parte das receitas da BBI para trazer os efeitos para o Brasil, o que é um absurdo completo. Ou bem a BBI existe e pode ter despesas, custos e receitas próprias, ou não existe, e aí tudo que é feito pela BBI deveria ser considerado como sendo feito pela controladora brasileira. Só que nesse caso, como falado acima, o auto de infração seria inexistente, porque esse resultado já é trazido para o Brasil regularmente.

[...]

6.4.1. Diz que demonstrará as razões empresariais e econômicas que levaram o Grupo Biosev a constituir e manter uma subsidiária na Suíça, a BBI. Menciona que a BBI foi constituída em 26/11/2010 para a operação regular perante diversas contrapartes no Brasil e no exterior, sem jamais ter sua validade jurídica questionada por terceiros.

6.4.2. Afirma que, uma vez demonstrada as razões empresariais para a operação da BBI, a premissa fundamental dos Autos de Infração seria afastada, tendo como efeito prático o cancelamento integral dos Autos de Infração.

6.4.3. Assevera que será comprovado que as Autoridades Fiscais autuantes não possuem competência para desconsiderar a existência jurídica da referida entidade, bem como dos negócios jurídicos por ela praticados. E, ainda, que além de não possuírem a competência para fazer a referida desconsideração, não há qualquer norma jurídica no ordenamento nacional que (i) proíba compras e vendas entre partes que possuam vínculo societário (a Requerente e a BBI são controladas pela Biosev), o que é feito todos os dias por diversos grupos econômicos; e (ii) possibilite às Autoridades Fiscais afastarem os efeitos civis de negócios jurídicos regularmente praticados, isto é, sem que fossem tidos como dolosos, fraudulentos ou simulados.

6.4.4. Afirma que a Fiscalização não encontrou nenhum erro na apuração das regras de preços de transferência em relação às operações de exportações dela Requerente à BBI que totalizam R\$ 873.255.182,00. Do mesmo modo, a Fiscalização não encontrou nenhum erro na aplicação das regras de tributação dos lucros auferidos no exterior por parte da Biosev (controladora da Requerente).

6.4.5. Aduz que existe a impossibilidade de aplicação de omissão de receita presumida sem que seja comprovada “hipótese indiciária” disposta em Lei, bem como incompatibilidade da operação analisada nos Autos de Infração ao conceito de omissão de receita previsto em Lei.

6.4.6. Afirma que o Grupo Econômico da Requerente entendeu por bem, conforme mencionado ao longo do sub-capítulo "A segregação dos riscos comerciais", do capítulo "As razões negociais que fundamentam a existência da BBI", de sua peça impugnatória, segregar os riscos relativos a cada atividade operacional presente nas etapas da exportação. E, por conta disso, constituiu sociedade na Suíça que teria, dentre outras funções, a função de operacionalizar a etapa "Entrega do produto no Navio". E, por isso, os contratos celebrados entre a Requerente e a BBI são operacionalizados na forma FCA. Dessa forma, em razão de assumir esses riscos, a BBI está sujeita a determinados custos e riscos tais como: (i) obrigação de elevação da mercadoria do terminal portuário ao navio; (ii) obrigação de carregar o navio em um espaço de tempo determinado, caso contrário haveria gastos contratuais impostos pelo atraso no carregamento (demurrage); (iii) obrigação de entregar o açúcar ao afretador com determinada qualidade (polaridade e umidade), nos termos do contrato de exportação celebrado; e, ainda, (iv) caso haja a perda da carga por algum motivo nesse ínterim, a responsabilidade seria da BBI.

6.4.7. Alega que a BBI, para promover a elevação do açúcar adquirido dela impugnante, contrata operadores portuários, a exemplo do TEAG e do TEAPAR.

6.4.8. Diz que: o contrato com o TEAG, o relacionamento com o TEAPAR, as evidências de que o serviço de elevação da mercadoria ocorreu de fato, bem como sua respectiva liquidação financeira são provas suficientes para demonstrar que a BBI assume o referido ônus na cadeia de exportação. Portanto, o contrato de prestação de serviços de armazenagem e embarque de açúcar é mais um importante elemento que viabiliza a execução da atividade desempenhada pela BBI e que corrobora a existência jurídica, econômica, comercial e financeira desta.

6.4.9. Destaca que todas as comunicações realizadas com o armador acerca do cálculo efetivo da indenização de demurrage, bem como o recebimento das invoices para a operacionalização do pagamento fica integralmente a cargo da LDC Trading, empresa uruguaia que presta serviços à BBI no âmbito do Service Agreement.

6.4.10. Argumenta que, por todo exposto na peça impugnatória, no item "(b.2.1) Obrigação de carregamento do navio – riscos de atraso assumidos pela BBI", do sub-capítulo "A segregação dos riscos comerciais", do capítulo "As razões negociais que fundamentam a existência da BBI", há provas contundentes de que os riscos das etapas posteriores à entrega da mercadoria no terminal portuário são assumidos pela BBI. Sendo que a referida sociedade, economicamente, aufere os ônus e os bônus de operacionalizar tal transporte de mercadoria, sendo que é impossível que as Autoridades Fiscais deixem de enxergar esse claro propósito negocial que confere à entidade a necessária substância econômica para sua existência jurídica.

6.4.11. Assevera que os Autos de Infração partem da premissa que, para existir, determinada pessoa jurídica precisa de estrutura física, funcionários próprios

(que compõem sua folha de pagamento), incorra em despesas de manutenção próprias (como água, luz, etc.). E que esse “standard mínimo”, para conferir personalidade à BBI, além de não encontrar respaldo na legislação da Suíça, o que já seria suficiente para afastar a desconsideração, não encontra respaldo no mundo moderno.

6.4.12. Argúi que os contratos de prestação de serviços (Service Agreement) celebrados entre a BBI e a LDC Suisse (doc. n.º 18), bem como entre a BBI e a LDC Trading (doc. n.º 19) são de extrema importância para fins de execução das atividades desempenhadas pela BBI. Ambas sociedades prestadoras de serviços, LDC Suisse e LDC Trading, são sociedades devidamente constituídas (documento de constituição da LDC Trading - doc. n.º 20), dotadas de estruturas complexas e grande número de funcionários, funcionando como centros de prestação de serviços para diversas entidades do Grupo LDC, dentre as quais a BBI.

6.4.13. Argumenta que no âmbito do contrato celebrado entre a BBI e a LDC Suisse, é importante mencionar que a última sociedade concede o espaço físico à BBI, bem como presta serviços jurídicos e rotinas tributárias/contábeis necessários à BBI na jurisdição suíça, nos termos do Schedule 1 do contrato (doc. n.º 18). É por esse motivo, e não por outro, que o endereço da BBI é o mesmo endereço que o da LDC Suisse. O oferecimento de espaço é, inclusive, remunerado pela BBI juntamente com todos os serviços prestados pela LDC Suisse, nos termos do Service Agreement e de seus respectivos comprovantes de pagamentos (veja-se a invoice – doc. n.º 21 - e o extrato bancário que comprova a transferência da BBI para LDC Suisse no âmbito do service agreement – doc. n.º 22).

6.4.14. Afirma que, para o que interessa ao presente processo administrativo, o objeto do contrato de prestação de serviços celebrado entre a BBI e a LDC Trading está previsto no Schedule 1 (List of Services) do referido contrato, o qual prevê os seguintes serviços: (i) contabilidade; (ii) emissão de invoices; (iii) rotinas tributárias (preenchimento de declarações, recolhimentos e etc.); (iv) assistência em preparações de demonstrações financeiras, relatórios gerenciais e respostas à auditorias das autoridades suíças, bem como outras rotinas operacionais de execução; (v) recursos humanos (rotinas de pagamento, benefícios, tributos e outras declarações necessárias na suíça); e (vi) rotinas administrativas (telefonemas, utilização de softwares etc.).

6.4.15. Informa que: i) a LDC Trading exerce diversas funções no Uruguai; ii) a referida sociedade é um importantíssimo centro (hub) de serviços que atende a todo Grupo LDC; iii) a LDC Trading presta serviços, inclusive, à LDC Suisse (doc. n.º 23), o que demonstra a real intenção do Grupo Econômico em segregar determinadas atividades em entidades situadas em países e jurisdições que melhor atendem à sua pretensão econômica (i.e., custos com mão de obra, menores burocracias etc.); iv) determinados funcionários que, de acordo com a empresa a quem a LDC Trading presta serviço, são de dedicação exclusiva a cada uma dessas entidades.

6.4.16. Esclarece que para fins de comprovar a adequação das operações comerciais realizadas por ela impugnante e pela sua vinculada no exterior (BBI), apresenta, juntamente com sua Impugnação, planilha demonstrativa com cerca de 16 (dezesesseis) operações comerciais realizadas no ano de 2013 (doc. n.º 29), referenciando-a com a documentação completa da transação realizada

entre a Requerente e a BBI, bem como entre a BBI e terceiros. E, para que não reste dúvidas sobre a realização das suas operações comerciais (com a documentação completa), apresenta laudo elaborado pela renomada empresa de auditoria EY (Termo de Constatação - doc. n.º 5) que auditou 98% das operações realizadas em 2013. Esclarece, ainda, que o Termo de Constatação analisou mais de 1.700 documentos, sendo mais de 650 Registros de Exportação; mais de 400 faturas de compra pela BBI; mais de 230 Bill of Landings; mais de 350 faturas de revenda para a BBI; e cerca de 50 contratos de câmbio.

6.4.17. Afirma que é evidente que empréstimos celebrados no exterior, pela BBI com instituições financeiras ali residentes possuem taxas de juros e condições financeiras mais vantajosas do que as taxas e condições oferecidas a Impugnante no Brasil. Não por outro motivo que a BBI contratou diversos financiamentos com instituições financeiras situadas no exterior e também com empresas do Grupo LDC, dentre os quais a Requerente destaca: (i) Crédit Agricole Corporate and Investment Bank and Natixis (um sindicato de bancos em que participam diversas instituições financeiras europeias) (doc. n.º 31); (ii) Banco Bradesco S.A., Grand Cayman Branch (doc. n.º 32); e (iii) BTG Pactual (doc. n.º 33). Tais empréstimos, em 2013, totalizaram um valor de US\$ 683.000.000,00 (cf. Planilha demonstrativa – doc. n.º 34), cerca de 17,5% do endividamento total dela e de sua controladora (Biosev).

6.4.18. Afirma que um dos motivos essenciais para que a BBI obtivesse tais empréstimos das instituições financeiras situadas no exterior seria o fato de poder garantir o adimplemento de suas obrigações financeiras com o fluxo de mercadorias que a empresa vende no mercado de commodities. Dessa forma, obviamente, se a BBI não exercesse a função de trading, muito provavelmente tais instituições financeiras não se sentiriam suficiente seguras para celebrar contratos milionários (com taxas de juros favoráveis) que teriam como objetivo precípua financiar as atividades produtivas das empresas brasileiras, notadamente ela e sua controladora, a Biosev.

6.4.19. Assevera que a acusação contra ela parte da premissa de que não existiria uma razão extra-fiscal para que a BBI fosse utilizada na cadeia produtiva da Requerente. Ora, a existência de (i) alocações de riscos e atividades operacionais (i.e. elevação, demurrage etc.); (ii) contratos regularmente celebrados no exterior entre a BBI, a LDC Trading e a LDC Suisse que viabilizam a operação da BBI; e (iii) obrigações financeiras contraídas no exterior (i.e. empréstimos) são elementos suficientes para afastar por completo a alegação de falta de razão extra-fiscal para que a BBI exista. Afastada a premissa, desmonta-se por completo a falaciosa acusação das autoridades fiscais, devendo-se cancelar, de imediato, os Autos de Infração.

6.4.20. Diz que, de forma bastante importante, para esclarecer sua existência jurídica perante terceiros, a BBI também adquiriu mercadorias de terceiros e, por sua vez, alienou-as. Tal fato demonstra incontestavelmente sua existência comercial para outras pessoas jurídicas que não a própria Impugnante ou empresas de seu grupo, conforme trecho do Termo de Constatação da EY, apresentado na impugnação.

6.4.21. Destaca que todos os valores de vendas efetuadas pela BBI a seus clientes são regularmente recebidos em suas próprias contas bancárias

(“HSBF e Itaú”) no exterior, conforme devidamente registrado em sua contabilidade no ano de 2013 e auditado pelo Termo de Constatação da EY.

6.4.22. Relata que todas as relações comerciais são, de fato e de direito, exercidas pela BBI em nome próprio, com emissão de invoices contra a BBI, o recebimento de pagamentos em sua própria conta bancária e a utilização desses recursos para pagamento e liquidação de suas próprias obrigações comerciais e financeiras. Portanto, mais uma vez, resta demonstrada a existência jurídica, econômica e comercial da BBI, sendo absolutamente indevida a sua desconsideração para fins exclusivamente fiscais.

6.4.23. Afirma que, a seu pedido, foi elaborado pela empresa de auditoria EY um Termo de Constatação (doc. nº 5), a respeito da regularidade das suas operações, sobre o qual faz as seguintes afirmações:

218. Para que não haja qualquer dúvida quanto a regularidade das suas operações, a Requerente solicitou à renomada empresa de auditoria EY que elaborasse um Termo de Constatação (doc. nº 5) confirmando que as exportações realizadas pela Requerente para a BBI foram efetivamente pagas em benefício da Requerente.

219. Nesse sentido, veja-se o trecho conclusivo do Termo de Constatação que comprova que 98% das transações realizadas entre a Requerente e a BBI foram individualmente testadas e que houve, de fato, a liquidação financeira da transação em benefício da Requerente:

“Ademais, é possível concluir que 100% das compras realizadas pela BBI oriundas da Biosev e Bioenergia foram devidamente liquidadas, parte por contrato de câmbio e parte por encontro de contas, tendo sido os recursos dela advindos internalizado no mercado brasileiro.

Por fim, é possível constatar que, dentre toda a receita de exportação reconhecida pela Biosev e Bioenergia em 2013 em vendas a BBI, 98% foram regularmente conciliadas com documentação que as suportassem (contratos comerciais, invoices, Registros de Exportação, Declarações de Exportação, bill of landing e contratos de câmbio).”

220. O trecho acima indicado não comporta dúvidas. Pela expressiva amostragem testada, é possível concluir que todo o valor exportado foi pago pela BBI em benefício da Requerente. Toda a documentação suporte do trabalho feito pela renomada empresa EY encontra-se disponível nas dependências da Requerente, podendo ser consultada pelas Autoridades Fiscais a qualquer tempo.

221. Portanto, não restam dúvidas que as operações objeto dos presentes Autos de Infração implicaram transferências financeiras efetivas para o adimplemento de obrigações regularmente celebradas.

[...]

6.4.30. Alega que: i) a regra de preço de transferência é a única regra tributária brasileira que estabelece qual deveria ser o preço mínimo praticado em certas transações. Não há vedação no ordenamento jurídico nacional de praticar transações abaixo do preço de mercado entre partes relacionadas desde que haja o ajuste de preço de transferência no final do período para fins de IRPJ e CSL; ii) há apenas uma regra tributária que determina qual deverá ser o preço de operações de exportações que não envolvam partes independentes, que são as regras de preços de transferência; iii) caso ela tenha

realizado de forma correta o ajuste de preço de transferência, como assim o fez (doc. nº 4 - linha 09 da Ficha 09A e 17 da DIPJ de 2014), é imperioso reconhecer que o preço da venda à BBI não estaria subavaliado para fins fiscais; iv) a lei estabeleceu qual é esse standard mínimo, não sendo possível às Autoridades Fiscais, a partir de uma análise subjetiva, dizer que determinado valor deveria ser tido como receita no Brasil para fins de IRPJ e CSL, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da CF/88 (isto porque, ao desrespeitar a regra de preço de transferência, a Fiscalização estaria “instituinto tributo” sem respeitar a Lei).

6.4.31. Afirma que as Autoridades Fiscais, ao lavrarem Autos de Infração exigindo a diferença positiva de parte das exportações realizadas entre ela e a BBI e entre a Biosev e a BBI desconsideraram despesas contábeis auferidas no exterior. A única justificativa para assim o fazerem seria o fato de que, caso fosse aplicada a regra de tributação em bases universais, as Autoridades Fiscais estariam obrigadas a considerar as referidas despesas, fato que foi feito pela Biosev quando da realização da adição em seu Lucro Real e sua Base de Cálculo Negativa no ano de 2013.

6.4.32. Diz que todas as receitas foram escrituradas e registradas nos livros contábeis e fiscais das entidades envolvidas (Requerente e BBI). Não há qualquer receita omitida. Há, sim, receita contábil auferida no exterior cuja competência tributária para exigir tributos é da Suíça, e não do Brasil.

V. A INADEQUAÇÃO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E OUTROS TEMAS

6.5. Argumenta que não houve a ocorrência de fraude fiscal (conceito previsto no artigo 72 da Lei 4.502/64).

6.5.1 Afirma que para se possa cogitar a aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, §1.º da Lei nº 9.430, de 27.12.1996 (“Lei 9.430/96”), com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15.6.2007 (“Lei 11.488/07”), exige-se que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, i.e., sonegação, fraude ou conluio.

6.5.2. Destaca que, mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de multa por esta DRJ, a atualização desses valores não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC. Afirma que o E. CARF se manifestou diversas vezes no sentido de que tais multas não são atualizáveis.

VI. AS CONCLUSÕES E PEDIDOS

[...]

DA DECISÃO RECORRIDA

A DRJ manteve integralmente os lançamentos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

SIMULAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS. TRIBUTAÇÃO DO QUE FORA DISSIMULADO.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente objetiva-se outro resultado; é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

A autoridade administrativa está vinculada à realidade dos efeitos jurídicos dos negócios realizados pelas partes, e não à qualificação dada por elas aos seus atos negociais.

Subsistência da tributação sobre o negócio realizado e dissimulado.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, na hipótese de Lucro Real com apuração anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 14/12/2018, não há decadência nem pelo artigo 150, §4º, nem pelo artigo 173, inciso I do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PRELIMINARES. NULIDADES. AUSÊNCIA DE CAPITULAÇÃO LEGAL OBJETIVA E PRECISA. IMPOSSIBILIDADE DE LAVRATURA DE AUTOS DE INFRAÇÃO COM BASE EM PRESUNÇÕES. INGERÊNCIA DAS AUTORIDADES FISCAIS NA LIBERDADE DA ESFERA PRIVADA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Preliminares rejeitadas.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO NO QUE TANGE AO QUESTIONAMENTO DA ESTRUTURA ADOTADA. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ARGUIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento apreciar violação a princípios constitucionais e afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluindo o direito do contribuinte em fazê-lo em momento processual diverso. Pedido indeferido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A Constatação de que o contribuinte deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos, sobre a parcela sonogada, com aplicação da penalidade cabível.

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DECORRENTE DA NÃO UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO DO PRÓPRIO EXERCÍCIO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada nos autos a omissão de receitas apontada no procedimento fiscal, impõe-se o lançamento de ofício do imposto sobre ela incidente. O prejuízo fiscal alegado pela impugnante foi totalmente consumido em autuação fiscal precedente e o ano-calendário passou a ter Lucro Real.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Verificado comportamento simulado que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA VINCULANTE DO CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVAS.

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigentes para apuração do IRPJ.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão recorrida em 21 de maio de 2019, a Interessada apresentou seu recurso voluntário em 17 de junho de 2019, no qual, após longa narrativa acerca da autuação e da decisão recorrida, repete, na essência, os argumentos trazidos na Impugnação, contestando algumas passagens da decisão recorrida, as quais, segundo seu entendimento, não teriam sido analisadas.

Nos autos, as CONTRARRAZÕES da Fazenda Nacional.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele se conhece.

Primeiramente, ressalto que a autoridade julgadora não necessita de analisar toda e determinada questão trazida em sede recursal, se já, com base em elementos constantes dos autos firmou sua livre convicção.

Conforme jurisprudência pacífica, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos suscitados pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para sustentar sua decisão. É nessa linha que o STJ vem mantendo seu entendimento, reiterado recentemente, já na vigência do novo CPC:

(...) O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a

conclusão adotada na decisão recorrida (STJ, EDcl no MS 21315 / DF, S1 – DJe 15/06/2016).

Conforme relatoriado, o Recurso Voluntário, preliminarmente, manifesta-se pela nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida pela falta de análise de certos argumentos.

De se mostrar.

Segundo consta no Recurso Voluntário, tem-se alegações tipo (ii) Erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois entende que o prejuízo fiscal e base de cálculo negativo de CSLL do ano de 2013 era superior aos ajustes fiscais, (iii) enquadramento legal não era objetivo e preciso, que haveria de se mostrar “qual o fato concreto infringiu disposição prevista em norma”, (iv) impossibilidade de lavratura de autos de infração com base em presunções e (v) ingerência das autoridades fiscais na liberdade da esfera privada, (vi) impossibilidade jurídica das autoridades fiscais desconsiderarem a existência jurídica da BBI.

Na realidade, tais argumentos (alguns até de **mérito**) foram debatidos na decisão recorrida, o que fica parecendo é que a Recorrente não aceitou as posições defendidas e daí seu inconformismo, mas o fato é que não houve a alegada ausência de análise por parte da DRJ.

Reproduzo excertos do **voto** da decisão recorrida:

PRELIMINARES - NULIDADES

8. A Impugnante propugna pela cancelamento dos Autos de Infração lavrados, portanto pela declaração de nulidade, alegando: i) erro na apuração da base de cálculo; ii) ausência de capitulação legal objetiva e precisa; iii) impossibilidade de lavratura de autos de infração com base em presunções; iv) ingerência das Autoridades Fiscais na liberdade da esfera privada e v) inconstitucionalidade de fundamentação no que tange ao questionamento da estrutura adotada.

9. Ao contrário do que afirma o Impugnante, os lançamentos em foco cumpriram todos os requisitos elencados no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, abaixo reproduzido, e descreve, de forma clara e consistente, os correspondentes fatos geradores:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

10. Ainda, o CTN, ao tratar do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, em seus Art. 43 e 44, dispôs que:

“Art. 43- O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44- A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

11. O artigo 841 do Regulamento de Imposto de Renda consubstanciado no Decreto n.º 3.000, de 26/03/1.999 (RIR/99), então vigente, enumera as hipóteses que dão ensejo ao lançamento de ofício:

RIR/99

“Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77, Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.”

12. Os Autos de Infração do IRPJ (fls. 3170 a 3177) e da CSLL (fls. 3178 a 3184) em questão relacionam, de forma clara e precisa, o fato gerador dos lançamentos (Omissão de receitas, conforme TVF (fls. 3120 a 3168)), os respectivos enquadramentos legais, a base de cálculo do imposto e da contribuição, bem como as correspondentes penalidades aplicáveis.

13. O artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1.972, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993, contempla outras circunstâncias que acarretariam a nulidade do lançamento, não se enquadrando os lançamentos em análise em nenhuma das hipóteses abaixo elencadas:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

14. Ao contrário do afirmado, os lançamentos fiscais não estão baseados em mera presunção, posto que referem-se à sonegação direta e a fatos certos e específicos, discriminados nos Autos de Infração e no TVF. Os tributos estão sendo exigidos pelo fato do caso ou do ato de negócio dissimulado enquadrar-se em todos os elementos caracterizadores da regra-matriz de incidência descritos nas respectivas normas tributárias.

14. Ao contrário do afirmado, os lançamentos fiscais não estão baseados em mera presunção, posto que referem-se sonegação direta e a fatos certos e específicos, discriminados nos Autos de Infração e no TVF. Os tributos estão sendo exigidos pelo fato do caso ou do ato de negócio dissimulado enquadrar-se em todos os elementos caracterizadores da regra-matriz de incidência descritos nas respectivas normas tributárias.

14.1. Os lançamentos aqui discutidos não foram fundamentados no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional – CTN.

14.2. O TVF traz como fundamentos legais da autuação i) o Título III, da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil - CC), para fundamentar a definição de estabelecimento empresarial; ii) o artigo 167, do CC, para embasar a simulação; iii) os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, como embasamento da sonegação; e iv) o artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, como fundamento para aplicação da multa qualificada.

14.2.1. Traz, também, como fundamentos, as seguintes decisões administrativas: i) Acórdãos n.º 105-11.084, do então Primeiro Conselho de Contribuintes e n.º 105-17.083, do CARF, que tratam da constatação de indícios de simulação e ausência de propósito comercial, em exportações para pessoas vinculadas; e, ii) o Acórdão n.º 105-17.083, do CARF, novamente, como fundamento para a aplicação da multa qualificada.

15. A Fiscalização se convenceu, com base nas provas que colheu, que ocorreu simulação, descrevendo e fundamentando no TVF. Apurou a omissão de receita considerando o negócio real (dissimulado). Esse procedimento do Fisco está positivado no ordenamento jurídico brasileiro.

15.1. O Código Tributário Nacional (artigos 116 (parágrafo único), art. 118 e 149) e o atual Código Civil estabelecem:

CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

...

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

CÓDIGO CIVIL

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

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de conformação, nem convalesce pelo decurso do tempo;

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito;

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes;

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato;

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé;

16. A aplicação da figura da "fraude tributária", no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independente de lei expressa que a autorize, pois isso decorre da legalidade e da imperatividade do ordenamento. A interpretação da norma jurídica tributária, no que se refere ao fato gerador da obrigação tributária, não deve levar em consideração a validade jurídica dos atos efetivamente praticados e os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. E, ainda, o artigo 72, da Lei n.º 4.502/1964, conceitua o que é fraude.

17. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o parágrafo único do art. 142

do CTN. A determinação contida no inciso VII do art. 149 c/c a do parágrafo único do art. 142, ambos do CTN, impõe à Autoridade Fiscal a prática do lançamento de ofício, como no presente caso. Se assim não fosse, ou seja, se o ordenamento jurídico não contivesse regras aplicáveis aos casos de simulação, tal situação representaria verdadeiro salvo conduto à prática desses casos.

18. Como vimos, o Fisco não fundamentou a autuação no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que prevê regulamentação de procedimentos por meio de lei ordinária, pois o ordenamento prevê a fundamentação legal a ser aplicada nos casos como o aqui discutido (artigos 142 e 149 do CTN).

[...]

20. Fica claro, assim, que não ocorreu a ingerência das Autoridades Fiscais na liberdade da esfera privada e que a Fiscalização agiu dentro dos parâmetros legais vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

21. Restam, assim, superadas as alegações de nulidade por ausência de capitulação legal objetiva e precisa, impossibilidade de lavratura de autos de infração com base em presunções e ingerência das Autoridades Fiscais na liberdade da esfera privada.

22. Quanto a alegada inconstitucionalidade de fundamentação no que tange ao questionamento da estrutura adotada não cabe ao contencioso administrativo se manifestar, visto que a matéria "inconstitucionalidade" é de competência do Poder Judiciário.

23. A análise das circunstâncias, apresentadas pela impugnante como reais: a existência de uma sociedade no exterior, subsidiária da controladora do Grupo Biosev (Biosev), regularmente constituída, com propósitos negociais específicos, com custos, despesas e receitas relevantes, sem que nenhuma ilegalidade tenha sido perpetrada e com respeito a todas as regras tributárias vigentes em 2013, em especial, as regras de preços de transferência e as regras de tributação em bases universais, levam a conclusão de que a simulação/dissimulação foram muito bem planejadas e executadas, demonstrando-se que continuam enquadradas nos argumentos citados no TVF, em especial:

A síntese da simulação por interposta pessoa, descrita pelo tributarista Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil, 7ª ed., pág. 276), resume quase que perfeitamente a estrutura montada pelo grupo BIOSEV.

“(i) O fato de as empresas intermediárias serem sociedades off-shore localizadas em paraísos fiscais, onde é corrente a prática das “centrais de refaturamento” (re invoicing centers);

(ii) Tais sociedades intermediárias não terem instalações próprias, corpo operacional efetivo, funcionando em escritórios de prestadores de serviços;

...

(v) As mercadorias serem objeto de remessa física direta para os importadores finais, sem transitar pelas intermediárias;

(vi) Os documentos das empresas controladas serem emitidos no Brasil e oriundos de funcionários da empresa brasileira, mandatários das “intermediárias”, que não teriam recebido remunerações destas, mas somente da empresa brasileira. ”

24. Destaque-se que o alegado erro na apuração da base de cálculo é matéria que deve ser objeto de apreciação nas questões de mérito. Desde já se esclareça que foram consideradas as compensações de o prejuízo de fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nas autuações, nos termos da legislação vigente, observando a trava de 30% calculada sobre o Lucro Real e sobre a Base de cálculo da CSLL do período base.

25. Face ao arrazoado acima, devem ser rejeitadas as preliminares de nulidade do lançamento.

Portanto, de se afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida.

No item 32 do Recurso, apresenta um quadro onde procura demonstrar, ainda, que certos argumentos não foram enfrentados ou que o foram de modo insatisfatório, e, novamente, a maioria trata de questão de **mérito**.

Dos itens 34 (b) Erro na determinação da base de cálculo ao item 51, discorre sobre as implicações do não reconhecimento, nos autos de infração, de seu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2013 (fato gerador da autuação), que o Acórdão Recorrido manifestou-se pela correção do procedimento fiscal porque “...o prejuízo existente relativamente ao ano calendário de 2013 foi integralmente consumido com a lavratura de outros autos de infração de IRPJ e de CSLL (processo administrativo n.º 16561.720141/2016-01)”

Aduz a Recorrente:

40. A Recorrente, no ano calendário de 2013, auferiu, conforme se depreende das fichas 09A (Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral) e Ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (doc. n.º 4 da Impugnação – 3202/3305), prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no valor de R\$ 53.573.531,58. Em outras palavras, mesmo que se considere o ajuste realizado pelas Autoridades Fiscais como válido, o que, pelas razões de fato e de Direito a seguir aduzidas não é possível, ainda assim, não haveria base de cálculo de IRPJ e CSL positiva.

[...]

43. Assim, enquanto não seja proferida decisão administrativa definitiva no Processo Administrativo nº 16561.720.141/2016-01 é o crédito fazendário a ele atrelado que não goza de presunção de liquidez e certeza e não a existência de prejuízo corrente no ano-calendário de 2013 que, por exigência legal, devem ser considerados para fins de verificação do Lucro Real e da Base de Cálculo de CSL.

[...]

49. Assim, enquanto não for encerrada a discussão travada no Processo Administrativo nº 16561.720.141/2016-01, jamais se poderá considerar que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSL foram consumidos, de modo a afetar o valor do crédito tributário discutido nestes autos. Consequentemente, eventuais efeitos decorrentes do Processo Administrativo nº 16561.720.141/2016-01 não podem afetar a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSL nos Autos de Infração que oram se discutem neste processo administrativo.

O referido processo já contempla apreciação deste Colegiado, mas de outra Turma Ordinária, por meio do Acórdão de nº 1302-002.724, em sessão de 11 de abril de 2018, onde somente foi dado provimento ao recurso voluntário no sentido do afastamento da qualificação da multa de ofício e, por consequência, o cancelamento do lançamento do ano calendário de 2010 pela decadência, permanecendo incólumes os lançamentos dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014.

Entretanto, por força de desdobramentos posteriores, com apresentação de **Recursos Especiais** por parte da Fazenda e do Contribuinte (BIOSEV BIOENERGIA S.A.), a conclusão dada no **Acórdão de Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte** de nº 9101-006.363 – CSRF / 1ª Turma foi a seguinte:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana Cecília Lustosa Cruz não participaram do julgamento quanto ao conhecimento. **Relativamente ao recurso do Contribuinte, no mérito, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento para cancelar a infração referente à “amortização de ágio”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por manter essa exigência; e (ii) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria “dedução de despesas financeiras”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Ana Cecília Lustosa Cruz que votaram por dar-lhe provimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira; e (iii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Edeli***

Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por negar-lhe provimento; em primeira votação, votaram por negar provimento em relação a essa matéria os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, por dar provimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Ana Cecília Lustosa Cruz e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o entendimento de dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Prejudicado o exame de mérito do recurso da Fazenda Nacional. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

A matéria tributável apontada no citado processo que foi cancelada em todos os anos calendário foi da ordem de **R\$ 94.718.774,49**, por ano calendário, aí incluído o ano de **2013**, objeto da presente autuação.

Reproduzo parte do **Demonstrativo de Apuração do Imposto** relativo ao ano calendário de **2013**, daquele processo, onde se percebe que todo o prejuízo fiscal apurado neste ano foi compensado com o valor tributável apurado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16561-720.141/2016-01

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 49.213.747/0118-28	Período de Apuração do Tributo 01/01/2013 a 31/12/2013
Nome Empresarial BIOSEV BIOENERGIA S.A.	

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Prejuízo das Atividades em Geral Declarado	53.573.531,58
--	---------------

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
150,00%	Operacional	94.718.774,49 (1)
75,00%	Operacional	16.574.350,04 (2)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 94.718.774,49	53.573.531,58	17.315.877,88	23.829.365,03
(2) 16.574.350,04	0,00	0,00	16.574.350,04

Reproduzo parte do **Demonstrativo de Apuração da CSLL** relativo ao ano calendário de **2013**, daquele processo, onde se percebe que todo a base negativa apurada neste ano foi compensada com o valor tributável apurado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16561-720.141/2016-01

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 49.213.747/0118-28	Período de Apuração do Tributo 01/01/2013 a 31/12/2013
Nome Empresarial BIOSEV BIOENERGIA S.A.	

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Base de Cálculo das Atividades em Geral	-53.573.531,58
---	----------------

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA

Multa	Infração		Valor Tributável
150,00%	Das Atividades em Geral	(1)	94.718.774,49
75,00%	Das Atividades em Geral	(2)	16.574.350,04

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA

	Valor Tributável	Base Negativa do Período Compensada	Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada	Valor Tributável após Compensação
(1)	94.718.774,49	53.573.531,58	17.315.877,88	23.829.365,03
(2)	16.574.350,04	0,00	0,00	16.574.350,04

Neste item, em face do cancelamento da autuação naquele processo, de se restabelecer os valores de R\$ 53.573.531,58 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, relativos ao ano calendário de 2013.

Esclareça-se que não se trata de nulidade dos autos de infração, conforme alegado, uma vez que por ocasião do decisório da DRJ, não havia ainda decisão administrativa deste Colegiado.

Continuando, percebe-se que a Recorrente, novamente, em seu recurso voluntário, insiste em repetir que determinadas alegações não foram debatidas pela decisão recorrida, como por exemplo, o item 53 do recurso:

52. Ademais, além de não ter considerado o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa do período de 2013 para fins de verificação da existência de base de cálculo do IRPJ e da CSL, o que por si só, já é fundamento para a nulidade dos Autos de Infração, a Fiscalização considerou de forma seletiva as transações realizadas pela BBI para fins de verificação do valor supostamente subfaturado pela Recorrente.

53. Em outras palavras, as Autoridades Fiscais, ao selecionar as operações "em que foi possível cruzar os dados e encontrar evidências de subfaturamento", desconsideraram as transações realizadas entre a Recorrente

e a BBI em que o preço de venda da BBI foi inferior ao preço de venda da Recorrente (operações com margem negativa).

Trata-se, novamente, de uma questão de **mérito**, mas que pode-se desde já destacar que tal alegação não procede, pois aqui se está diante de omissão **material** de receitas, como adiante se mostrará neste voto, não havendo que se cogitar de se considerar “operações com margem negativa.”

Reitere-se, a decisão recorrida já havia se manifestado, mas estamos diante de mais uma manifestação de inconformismo da Recorrente, qual seja, a de não concordar com o decidido e insistir que não foi objeto de apreciação por parte do órgão julgador de primeira instância, que, sim, se posicionou corretamente, a saber:

33. Em relação a alegação de que as Autoridades Fiscais, ao selecionar as operações “em que foi possível cruzar os dados e encontrar evidências de subfaturamento”, desconsideraram as transações realizadas entre a Requerente e a BBI em que o preço de venda da BBI foi inferior ao preço de venda da Requerente (operações com margem negativa) e que tanto o excedente de receita, quanto a margem negativa devem ser consideradas para fins de ajuste no Lucro Real e na Base de Cálculo de CSL temos que: a sociedade BBI somente foi desconsiderada nas operações que a Fiscalização apurou a utilização de interposta pessoa para subfaturamento.

34. A ausência de consideração das operações que implicaram margem negativa não explica que estas foram, de fato, percebidas no exterior. A explicação é que não se apurou omissão de receita.

Em outro momento de seu recurso, retorna com argumentos de variada ordem, tudo no sentido de falta de capitulação legal objetiva e/ou inaplicabilidade das regras de omissão de receitas, questão de **mérito**, mas tudo já devidamente explicado em apreciação preliminar pela decisão recorrida.

No mais, limita-se a reiterar os argumentos da impugnação, procurando demonstrar a existência ativa da BBI, fundamentando afirmações do tipo:

83. De fato, as acusações feitas a título de suposto subfaturamento devem ser acompanhadas por uma análise individual indicando: (i) condições comerciais da transação; (ii) comparação com preços praticados por outras empresas em condições semelhantes; (iii) cotação do produto exportado em bolsas do Brasil e do exterior; e (iv) indagações sobre a eventual existência de uma razão específica para a adoção de um preço eventualmente diferente daqueles indicados nos itens anteriores.

84. Nada disso foi feito no caso específico. A Fiscalização nem sequer analisou o incoterm utilizado nas transações para saber se havia diferença entre a responsabilidade por riscos ou despesas básicas como elevação e/ou demurrage. A Fiscalização não comparou o preço praticado pela Recorrente com o preço praticado por outras empresas do setor. Tampouco levantou cotações no Brasil e no exterior para analisar o preço praticado. Não houve qualquer indagação da justificativa do preço utilizado.

85. Ora, como pode a Fiscalização mencionar uma única operação, fazer ilações totalmente desprovidas de provas mínimas e generalizar uma conclusão

preliminar e infundada para todo um ano de exportações de uma empresa séria, controlada por sociedade de capital aberto e com todos os controles operacionais exigidos pela legislação? É claro que isto não pode ser feito!

Ora, em face da infração apurada e detalhada no TVF, não há que se mencionar da utilização de preço de transferência e nem se trata de se observar o dito acima, disto também não se trata e, ainda, a única operação detalhada pela autoridade fiscal tinha como objetivo demonstrar como foi apurada a omissão de receita, entenda o subfaturamento praticado, e nisto a autoridade fiscal logrou êxito na sua apresentação.

Disso iremos mostrar agora.

Conforme relatoriado, temos uma situação de supostos preços subfaturados então praticados pela BIOSEV BIOENERGIA S.A (Recorrente) nas exportações efetuadas de mercadorias para o exterior, direcionado à empresa vinculada, a LDC BIOENERGIA INTERNATIONAL S.A. (atual BIOSEV BIOENERGIA INTERNATIONAL S.A), no ano de 2013.

Segundo o TVF, a empresa BIOENERGIA INTERNATIONAL, sediada na Suíça, realizava “somente o refaturamento” das exportações efetuadas pela Recorrente, tratando-se de uma empresa sem substância ou propósito comercial, ou seja, na realizada era esta empresa que negociava a venda no exterior, sem que se saiba o real comprador das mercadorias exportadas.

A matéria tributável (omissão de receitas) apontada no Auto de Infração de IRPJ encontra-se na planilha às fls.3.169, onde totalizou **R\$ 41.989.566,95**, sendo que a seguir apresento o exemplo de uma operação de exportação que levaram a tal montante, utilizando-se das planilhas citadas no TVF.

Na planilha anexa logo após o TVF, temos o arquivo “Base analítica Receita Jan-Dez2013 – BiosevBioenergia.xlsx”, onde encontram-se, por meio de planilhas (tabelas), os dados da matéria tributável do Auto de Infração, de onde extraímos o exemplo trazido no TVF.

A tabela a seguir, denominada “**BiosevBioen2013ExportResumo**” contém a consolidação final dos cálculos da redução indevida do lucro líquido (omissão de receitas).

De se demonstrar a sua primeira linha, conforme TVF:

Operação Export	QTDE COMERC PROD EXP	Qtde. Venda Bioenergia International	Qtde. Percentual da Biosev Bioenergia	Receita Bioenergia International	Receita proporcional Biosev Bioenergia	VMLE REAL EXP	Redução Lucro Líquido
121224_Caravos	14.166,78	15.716,77	90,14%	14.108.525,54	12.717.140,83	11.905.743,00	811.397,83

[Dados das colunas A, C e E extraídos da planilha, neste mesmo arquivo, na aba “**ReceitaBioInternationalResumo**”, indicando as operações de exportação e receita da empresa BIOENERGIA INTERNATIONAL (no caso, a **Operação Export 121224 Caravos**)].

Vejamos o significado dos campos utilizados na tabela supra:

- **Operação Export**: campo criado para relacionar as exportações da BIOSEV S.A. com as “exportações” da BIOENERGIA INTERNATIONAL.

- **QTDE COMERC PROD EXP:** Quantidade comercializada, retirada das declarações de exportação.

- **Qtde. Venda Bioenergia International:** Quantidade vendida pela BIONERGIA INTERNACIONAL, relacionada a exportação da BIOSEV S.A., extraída da planilha de receitas da BIONERGIA INTERNACIONAL.

- **Qtde. Percentual da Biosev Bioenergia:** Percentual de participação da BIOSEV BIOENERGIA, nos casos em que a operação de venda da BIONERGIA INTERNACIONAL aglutinava exportações da BIOSEV S.A. e BIOSEV BIOENERGIA (coluna B/coluna C).

- **Receita Bioenergia International:** Receita obtida pela BIONERGIA INTERNACIONAL na operação de exportação.

- **Receita proporcional Biosev Bioenergia:** Percentual de participação da BIOSEV BIOENERGIA x receita da BIOENERGIA INTERNATIONAL na operação de exportação (coluna D x coluna E).

- **VMLE REAL EXP:** Valor da venda da mercadoria no local de embarque, obtida nas Declarações de Exportação (DE).

- **Redução Lucro Líquido:** Receita omitida. Valor da receita da BIONERGIA INTERNATIONAL, proporcional à participação da BIOSEV BIOENERGIA na operação de exportação, menos o VMLE da Declaração de Exportação da BIOSEV BIOENERGIA. (coluna F – coluna G).

Outra planilha, neste mesmo arquivo, na aba “**DetalheReceitaBioInternational**”, as operações de exportação selecionadas da planilha “Detalhamento Receita” da BIOENERGIA INTERNATIONAL, sendo que os principais campos utilizados foram SCA (DUE) (BRL) e Quantity.

- **SCA (DUE)(BRL):** Receita das operações de venda da BIOENERGIA INTERNATIONAL, campo utilizado no cálculo da demonstração do resultado da BIOENERGIA INTERNATIONAL, conforme resposta à intimação.

De se ver na planilha “**DetalheReceitaBiointernational**”, os dados pertinentes à operação apresentada:

SCA (DUE) (BRL)	VESSEL NAME	QUANTITY	OPERAÇÃO EXPORT
524.921,07	Caravos Triumph	-	121224 - Caravos
596.879,28	Caravos Triumph	716,77	121224 – Caravos
12.962.549,13	Caravos Triumph	15.000.000	121224 – Caravos
24.176,06	Caravos Triumph	-	121224 - Caravos
14.108.525,54			

Outra planilha, neste mesmo arquivo, na aba “**BiosevBioen2013Export**”, as informações extraídas da Declarações de Exportação (**DDE**) da BIOSEV ENERGIA, “em que foi possível encontrar as correspondentes vendas à BIOENERGIA INTERNATIONAL. A seleção foi feita a partir da planilha “BIOSEV BIOEN 2013 Exportações”, que contém todas as Declarações de Exportação (DE) da BIOSEV ENERGIA no ano calendário de 2013.”

De se ver os dados extraídos das DDE e outros, para a operação ora apresentada (**121224 Operação Export**, de 07/01/2013), no caso, para o importador estrangeiro LDC BIOENERGIA INTERNATIONAL S.A.:

NUM DDE	VEÍCULO TRANSPDR	INCOTERM	QTDE COMER	VML REAL EXP
21300132043	Caravos Triumph	Free on Board	6.300,00	5.304.545
21300132043	Caravos Triumph	Free on Board	3.690,00	3.106.948
21300132043	Caravos Triumph	Free on Board	1.260,00	1.060.909
21300132043	Caravos Triumph	Free on Board	716,78	580.960
21300132043	Caravos Triumph	Free on Board	2.200,00	1.852.381
TOTAL			14.166,78	11.905.743

E assim foi apurado para as demais operações, de modo que insistir em alegações de presunções de receita, “cálculo aproximado” e coisas do tipo “nova regra de omissão de receita” é uma maneira primária de se esquivar em tentar fazer o que o caso pede, ou seja, de mostrar e apontar, individualmente, onde estaria o erro nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, mas nada disso foi feito pela Recorrente.

Volto a reproduzir o que constou no **TVF**:

*O arquivo “**Base analítica Receita Jan-Dez2013_BiosevBioenergia.xlsx**”, parte integrante deste Termo, relaciona as exportações da BIOSEV BIOENERGIA para BIOENERGIA INTERNATIONAL com as supostas receitas de venda da BIOENERGIA INTERNATIONAL, nas operações de exportação em que foi possível cruzar os dados e encontrar evidências de subfaturamento.*

Para chegar ao resultado, comparou-se a receita da BIOENERGIA INTERNATIONAL (informada pela Fiscalizada em planilha supracitada) em determinada operação de exportação, com o valor de exportação (VMLE REAL EXP) extraído das Declarações de Exportação, referentes às mesmas operações. A diferença considerou-se redução indevida do lucro líquido.

*A soma das diferenças nas citadas operações de exportação resultou numa **redução indevida do lucro líquido no total de R\$ 41.989.566,95.***

A Recorrente foi incapaz de apontar algum equívoco material ou de direito nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, que se valeu de dados extraídos da documentação da própria Recorrente.

Por fim, reproduzo excertos da decisão recorrida, que adoto como razão de decidir, que trataram de debelar várias alegações ora também trazidas no recurso:

35. Afirma que a Fiscalização trouxe as receitas e não trouxe as despesas/custos inerentes a essa receita. Caberia ao contribuinte ter feito a sua escrituração contábil incluindo as receitas e as despesas/custos inerentes omitidos. Não o fez na fase fiscalizatória e nem na fase litigiosa. Também não apresentou documentação comprobatória da totalidade destas despesas e custos.

[...]

37. A Fiscalização constatou a “fraude tributária”, ou seja, a utilização de um procedimento sofisticado pelo qual se buscou evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a reduzir o valor do tributo decorrente deste. Supera-se assim as alegações de que i) não foi dito qual o dispositivo legal que determinaria que o valor da exportação realizada entre a Requerente e a BBI seria tido como “subfaturamento” e ii) não foi dito qual dispositivo legal que determina que, se não forem atendidos determinados requisitos, a entidade no exterior seria tida como inexistente e os valores relacionados às transações por ela supostamente interpostas seriam tidas como transações da empresa brasileira exportadora.

[...]

39. As Autoridades Fiscais autuantes possuem competência para desconsiderar a existência jurídica da referida entidade “BBI” em relação aos negócios jurídicos por ela praticados, nos quais apurou-se a utilização de interpostas pessoas, para redução dos tributos devidos, pelos fundamentos já citados neste voto.

40. As compras e vendas entre partes que possuam vínculo societário não são proibidas pelo ordenamento jurídico brasileiro. O que se apurou, conforme relatado no TVF, foram operações de vendas eivadas de simulação.

41. O afastamento dos efeitos civis de negócios jurídicos aparentemente regulares, que na realidade não o são, é cabível às Autoridades Fiscais nos termos da legislação já citada neste voto.

[...]

43. A segregação dos riscos avocada na peça impugnatória para supostamente demonstrar propósito comercial, que conferiria à entidade a necessária substância econômica para sua existência jurídica, na verdade demonstra a intenção de mascaramento que se buscou na simulação praticada.

44. A afirmação de que a contratação de empréstimos garante a sua capacidade de pagamento e existência, por si só não permitem essa inferência, pois tais empréstimos podem ter sido garantidos por outras pessoas jurídicas,

pertencentes ao Grupo Econômico ou até mesmo por sócios ou acionistas, pessoas físicas.

45. Já a existência de operações comerciais com terceiros que não a impugnante ou empresas do grupo podem demonstrar a existência comercial da BBI, o que não afasta a utilização da BBI para se simular determinadas operações, como de fato ocorreu e foi demonstrado pela Fiscalização.

46. Todas as relações comerciais, segundo a impugnante são, de fato e de direito, exercidas pela BBI em nome próprio, com emissão de invoices contra a BBI, o recebimento de pagamentos em sua própria conta bancária e a utilização desses recursos para pagamento e liquidação de suas próprias obrigações comerciais e financeiras. Isso demonstra o nível de planejamento e execução da fraude à lei fiscal.

48. Os lançamentos tributários obedeceram a legislação tributária vigente e não estão eivados de decadência, conforme suscita a defendente. E, ainda, não se trata de anulação da constituição da pessoa jurídica de direito privado (BBI), matéria de competência do Poder Judiciário, a qual tem prazo decadencial de três anos (Parágrafo único, do Art. 45, CC/2002) e sim de descon sideração da mesma em relação aos negócios constatados, pela Fiscalização, como simulados.

49. Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador. Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência. O que se pode e deve fazer no âmbito do julgamento administrativo é verificar se o lançamento está adstrito aos limites legais, corrigindo eventuais excessos. A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal subsumida ao caso concreto sob análise, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, afronta aos princípios constitucionais referidos na peça de defesa.

50. O fato de que todas as receitas foram escrituradas e registradas nos livros contábeis e fiscais das entidades envolvidas (Impugnante e BBI) não comprova que não há receita omitida. Também não comprova que a receita contábil auferida no exterior, cuja competência tributária para exigir tributos é da Suíça, lá deve ser tributada e não do Brasil. Ficou esclarecido no TVF, e neste voto, que foi constatada a simulação e, por conseguinte, nas operações consideradas como simuladas, a BBI foi descon siderada, sendo as receitas atribuídas a impugnante.

Reproduz-se outros levantamentos da autoridade fiscal;

Em análise documental, observamos que a vinculada suíça BIOENERGIA INTERNATIONAL não possuía propriedade, planta, nem equipamentos próprios. Tampouco possuía estrutura operacional, nem um quadro funcional próprio para dar suporte a uma empresa com receita de cerca de R\$ 1,7 bilhão.

[...]

Christophe Malik Akli era CEO da BIOSEV S.A. em 2013. Os demais representantes (conforme procuração acima) eram residentes em Montevideo, Uruguai, com escritório no endereço (WTC Free Zone – Dr Luis Bonavita 1294

– Of 901, Montevideo) da LDC TRADING, empresa uruguaia do grupo LDC com a qual a BIOENERGIA INTERNATIONAL tem um Services Agreement (Acordo de serviços).

Logo, pessoas que trabalham no escritório da LDC TRADING assinam os contratos de compra e venda de açúcar ou etanol da BIOENERGIA INTERNATIONAL, mesmo o Uruguai estando longe tanto dos centros de comercialização mundial das commodities, como também do centro produtor (Brasil).

É o que basta para decidir, no ponto, negar provimento ao recurso voluntário.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Conforme consta no TVF:

7. Da multa qualificada

Tratando das multas de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – (...);

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

Os referidos artigos da Lei nº 4.502/64 dispõem que:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

A qualificação da multa é intrínseca à própria infração imputada, uma vez que as irregularidades apontadas encontram seu maior suporte no artificialismo das operações realizadas. A interposição fraudulenta da BIOENERGIA INTERNATIONAL nas exportações da BIOSEV BIOENERGIA, visou impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador, reduzindo o montante do imposto devido, enquadrando-se, assim, no art. 72 da referida lei.

Novamente, o Acórdão do CARF n.º 105-17.083 reforça o entendimento da Fiscalização:

“MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996...”

A falta de substância econômica e propósito negocial ficou evidente nos negócios realizados, tendo em vista todas as evidências relatadas e analisadas no capítulo “5 - Da análise fiscal”.

*Portanto, consideramos que houve atuação **fraudulenta** e **dolosa** do contribuinte, ao simular os fatos apontados, com o objetivo preponderante de reduzir o montante tributário devido.*

A decisão recorrida ratificou a posição fiscal:

55. A impugnante demonstra a sua indignação com a aplicação da multa na ordem de 150 % (cento e cinquenta por cento), porque entende que nada deve a título de tributo e/ou contribuição social. Para a impugnada, por todas as razões apresentadas, não teria suporte legal a constatação da sonegação e, conseqüentemente, a apuração de base de cálculo para a elaboração do AIIM e, ainda, não se teria comprovado dolo, fraude ou simulação.

56. Ademais, afirma que, somente em caso de comprovação, do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude ou conluio, poderá a Fiscalização impor sanções qualificadas e/ou agravadas.

57. Pois bem, o lançamento das multas de ofício foi realizado com base no artigo 44, I, §1º, da Lei n.º 9.430/96, abaixo reproduzidos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – (...);

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

58. *A ocultação do real comprador ou do responsável pela operação e o subfaturamento, mediante simulação, são infrações que configuram dano ao erário. A economia tributária indevida foi planejada e executada nos mínimos detalhes demonstrando a deliberada intenção dolosa para com o Fisco.*

59. *Ao não informar todas as suas receitas em seus livros contábeis, nem declarar todos os tributos devidos em DCTF, demonstrou a contribuinte que tinha intenção de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência dos fatos geradores, e, portanto, está caracterizada a conduta dolosa. Logo, correta a qualificação da multa de ofício por incidir nos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, abaixo transcritos:*

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Entretanto, penso diferente e, no caso, assiste razão a Recorrente.

Esta Turma Ordinária, mas de outra composição, já se deparou com situação bem semelhante à dos autos e concluiu pela **inaplicabilidade** da qualificação da multa de ofício.

De se mostrar o decidido no Acórdão de n.º 10600.720022/2013-15, em sessão de 21 de fevereiro de 2018, da lavra do ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, em citação à outro processo:

Forte nesses argumentos, a fiscalização entendeu que, diante da artificialidade na operação envolvendo a Acesita IE, não houve intermediação, mas, sim, venda direta pelo preço final. Logo, tais lucros não seriam da empresa Portuguesa e sim da Recorrente, ensejando a autuação por omissão de receitas.

A autuação foi acrescida de multa qualificada, em virtude da suposta intenção deliberada do agente em fraudar o fisco.

Nesse diapasão, cumpre notar que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96 e Súmula n.º 14 do CARF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Em assim sendo, vale transcrever os artigos em referência:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos art. 71 e 72.

A fiscalização, ao agravar a multa de ofício, não justifica estar-se diante de conluio, sonegação ou fraude, limitando-se a afirmar seu cabimento em virtude da prática de simulação de intermediação comercial nas exportações efetuadas pela Recorrente.

De plano, vê-se que está afastada a possibilidade de conluio, já que a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar que os adquirentes finais dos produtos vendidos pela contribuinte obtiveram vantagens ilícitas ou que, no mínimo, foram coniventes.

Analisando os conceitos de sonegação e fraude, verifica-se que ambos pressupõe o dolo, conceito extraído do direito penal.

Nessa linha, o dolo significa ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado criminoso.

Exemplos de tipos dolosos se mostram quando nos deparamos, com uma falsificação de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros) ou de livros fiscais/contábeis, emissão de notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente), práticas que em nada não se assemelham à hipótese descrita nos autos.

Destarte, não nos olvidemos que o chamado direito de se auto organizar para pagar menos impostos não pode ser considerado conduta ilícita, já que é, sobretudo, emanção de uma liberdade individual.

Assim é que, nos mesmos termos da decisão acima citada, mesmo concordando com a artificialidade da operação triangular realizada com a Acesita IE, entendo que não restam configurada a prova do dolo para se justificar a qualificação da multa.

Todas as operações foram devidamente escrituradas, os documentos solicitados foram apresentados e não foram impostos obstáculos à fiscalização.

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Desta feita, nos mesmos termos do Acórdão 1402001.122, voto no sentido de dar provimento ao Recurso do contribuinte para desqualificar a multa aplicada.

É como assim vejo também a situação dos autos, devendo-se afastar a **qualificação** da multa de ofício.

Conclusão

É o voto, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para restabelecer os valores de R\$ 53.573.531,58 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL relativos ao ano calendário de 2013 e para afastar a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano