



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

Processo nº 16561.720148/2014-52
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-002.134 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITA/GANHO DE CAPITAL
Recorrentes CARGILL AGRÍCOLA SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010, 01/03/2011, 31/12/2011

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. GANHO DE CAPITAL. CUSTO. ÁGIO. INCLUSÃO.

O valor do custo da apuração do ganho ou perda de capital, na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, será a soma algébrica do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte, com o ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que este tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, porém adicionado ao resultado tributável.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2010, 01/03/2011, 31/12/2011

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO.

A multa deve ser reduzida ao percentual de 75% por não haver nos autos comprovação cabal das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Fabiano Alves Penteado, Eduardo Morgado Rodrigues e Gisele Barra Bossa que davam integral provimento ao recurso voluntário. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Eduardo Morgado Rodrigues (Conselheiro suplente convocado); ausente justificadamente Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata o processo dos autos de infração de págs. 2.396/2.424, relativos a fato gerador em 31/12/2010, que exigem: R\$119.194.426,43 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativo às infrações 0001 - Ganhos e Perdas de Capital Apurados Incorretamente; Alienação ou Baixa de Investimentos Avaliados pelo Valor do Patrimônio Líquido, multa de 150%; 0002 - Saldo Insuficiente, Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral, fatos geradores em 01/03/2011 e 31/12/2011, multa de 75%; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$49.500.190,06, reflexo das infrações descritas; foi aplicada multa de ofício 150%. Os procedimentos de fiscalização e as autuações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de págs. 2.367/2.395.

2. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação, págs. 2.449/2.495, julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ - DRJ/RJO, que proferiu o Acórdão nº 12-82.948, em 06 de julho de 2016, págs. 3.011/3.068, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não cabe alegação de nulidade do lançamento, quando o auto de infração encontra-se formalizado com observância dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO EM AÇÕES. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ARTIFICIAIS. USO DE EMPRESA ESTRANGEIRA.

Quando demonstrado que operações societárias artificiais objetivam transferir a tributação do ganho de capital a empresa estrangeira, com menor tributação, deverá ser tributado o real beneficiário do ganho.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL DA ALIENAÇÃO. ÁGIO. INCLUSÃO.

O valor contábil para efeito de determinai o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido será a soma algébrica do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte com o ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte.

PREJUÍZO FISCAL. SALDO INSUFICIENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. IRPJ.

Verificado que o sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, mantém-se o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 150%. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE E CONLUÍO.

A articulação de operações societárias com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO.

Ao lançamento de CSLL aplica-se a mesma solução dada ao lançamento de IRPJ, quando se tratar de um mesmo ilícito e de mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

3. A DRJ/RJO recorreu de ofício, dado o cancelamento de R\$9.123.230,45 de IRPJ, acrescidos de multa e juros e de R\$3.294.362,96 de CSLL, com multa e juros.
4. O contribuinte foi cientificado em 11/07/2016, págs. 3.097/3.088, e apresentou recurso voluntário de págs. 3.100/3.158, em 09/08/2016, tempestivo.

Recurso Voluntário.

5. Descreve que a Fiscalização entendeu que a venda do negócio global de proteínas animais, que compreendia as ações da Seara Alimentos Ltda. (Seara), controlada da Recorrente, dentre outros ativos e passivos, pela Cargill Incorporated (Cargill Inc.), sediada em Delaware nos Estados Unidos da América, para a Marfrig Alimentos S/A (Marfrig), sediada no Brasil, deveria ter sido realizada pela Recorrente, situada no Brasil, de modo que o resultado da operação deveria ter sido oferecido à tributação nos termos do artigo 418 do RIR/992 (34% de IRPJ e CSLL), e desconsiderou a operação de venda pela Cargill Inc. (15% de IRPJ sobre o ganho de capital); e calculou esse ganho de capital da Recorrente, considerando como valor da compra e venda o montante correspondente ao “enterprise value”, ou seja, ao valor atribuído ao empreendimento com base no balanço operacional e não o preço definido e pago nos termos do contrato de compra e venda (doc. 03 anexado à impugnação), cuja composição não integrou a dívida bancária operacional da Seara Alimentos Ltda, mas da Seara Alimentos Ltda; e como consequência, tendo sido os prejuízos e base de cálculo negativa em 31/12/2010 já consumidos pela Autuada na apuração de período subsequente, lançou de ofício as diferenças.

6. Historia os fatos antecedentes ao auto de infração, referindo-se a documentos anexados com a impugnação:

- a. Em meados de 2009, a Marfrig manifestou perante a Cargill Inc. o interesse na aquisição de seu negócio global de proteínas animais;
- b. em 14/09/2009, firmaram compromisso irrevogável de compra e venda do negócio de proteínas animais, o que compreendia tanto os ativos como os passivos vinculados a esse negócio no Brasil e no exterior (doc. 03), que estavam registrados, no Brasil, na Recorrente e na Seara Alimentos Ltda; o contrato previa que a Cargill Inc deveria adotar medidas (inclusive aumento de capital) para liquidar todas dívidas da Seara, exceto a da seção 7.4, doc. 6??Contrato de Compra e Venda;
- c. para segregação de todos os ativos e passivos relacionados ao negócio de proteínas animais, em 9/11/2009 foi deliberada e aprovada por seus acionistas a proposta de cisão parcial da Recorrente com versão do patrimônio líquido cindido (representativo do negócio de proteínas animais) para a empresa Babicora Holding Participações Ltda (“Babicora”) domiciliada no Brasil, conforme comprovam os atos societários e os respectivos Registros Declaratórios Eletrônicos (“RDE”) do Banco Central do Brasil (“Bacen”), doc. 04; o valor do patrimônio líquido vertido na cisão foi de R\$ 27.781.699,96, conforme laudo emitido por empresa independente (fls. 17 da decisão recorrida).

*Ativo Circulante**Empréstimo a receber da Seara -180.362.288,26**Imobilizado**Móveis, Utensílios e computadores -928.641,58**Participação na Seara -138.985.820,98**Ágio -47.603.963,63**Amortização de Ágio -(36.492.921,82)**Passivo Circulante**Empréstimo Banco Bradesco -(303.606.092,67)**PL -27.781.699,96*

-
- i. Destaca que a opção natural foi a cisão, para versão e isolamento em outra sociedade dos ativos e passivos que pretendia alienar, o que implicou na perda de prejuízos fiscais da Recorrente, na proporção do patrimônio cindido.
- d. Em paralelo, a Cargill Inc, em 05/11/2009 (doc. 05), transferiu o controle da Recorrente para a Cargill Brazil Holding B.V. (Cargill B.V.), na Holanda e constituída de acordo com as leis daquele país, no processo de pulverizar o controle direto da Recorrente em 22 sociedades nos Estados Unidos, dentro do projeto de centralização do controle da Recorrente numa única sociedade no exterior; aponta que a Recorrente continua, indiretamente, controlada pela empresa na Holanda.
- e. A Cargill B.V (Holanda) aumentou CS da Babicora em R\$1.050.000,00, doc 10; a última pagou dívidas próprias e capitalizou R\$736.900.000,00 na Seara, para liquidação de dívidas das afiliadas;
- f. em 21/12/2009, na Cessão de Direitos e Obrigações, doc. 03, a Cargill Inc, cedeu à Cargill B.V, o direito de receber o preço e a obrigação de entregar as ações da Babicora;
- g. a Mafrig cedeu à sua controladora na Holanda, CCKVL Holding B.V, o direito de receber as ações da Babicora e o dever de pagar a parcela correspondente do preço;
- h. em 04/01/2010, a Cargill Inc e a Mafrig concluíram a compra e venda, com o pagamento em dólares americanos pela CCKL à Cargill B.V, em conta de sua titularidade no exterior Banco J.P.Morgan, doc. 11; organograma antes e depois á pág. 3.110;
- i. Conclui que o alvo da autuação foi a venda de ativo brasileiro (cotas da Babicora) por entidade não residente, na qual o ganho de capital é sujeito à alíquota de 15%, conforme art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003; não houve participação ou ganho de capital pela Recorrente.
7. Aponta os motivos porque a decisão DRJ deve ser reformada:
- a. o sujeito passivo do ganho de capital na venda de ativos, no Brasil, por empresa estrangeira, é a última;
- b. o contrato de compra e venda é prova objetiva de que a vendedora foi a Cargill Inc, e que o preço foi US\$900.00.000,00, que é o Enterprise Value, deduzido da dívida operacional da Seara em 31/05/2009 de US\$193.782.999,00, o que resultou no preço de compra de US\$706.217.000,00, doc. 03; e lista as condições a serem preenchidas previamente;
- c. que a decisão recorrida extrai que a "Cargill Inc. possui e controla, direta e indiretamente, todas as pessoas jurídicas que possuem ativos e conduzem o negócio, incluindo, sem limitações as ações da Seara" (fls. 29 da decisão); que em referido contrato "dadas as diversas condições prévias e de preparo para o negócio que tal operação demandou, foram estabelecidas etapas e

reorganizações societárias até o ato final" (fls. 31 da decisão); porém, incoerentemente, também reconheceu que a decisão quanto à venda do negócio fora acordada, não pela Cargill brasileira, mas pela Cargill no exterior, nas esferas mais altas do grupo, onde se situa o corpo decisório (fls. 30 da decisão).; destaca os docs 12 a 23, correspondências entre ambas empresas; reconheceu no TVF que a Recorrente não se envolveu no negócio; doc. 27: a Marfrig documentou que adquiriu diretamente da Cargill Inc;

- d. o pagamento foi em dólares americanos, no exterior, e jamais voltou à Recorrente, doc. 11;
 - e. a capitalização em dinheiro de R\$1 bilhão pela Cargill B.V. na Babilcora, para que esta pagasse empréstimos bancários de R\$303.606.092,67 e aumentasse o CS da Seara em R\$736.900.000,00, para pagamento de empréstimos entre filiadas, conforme condição contratual, elimina qualquer dúvida quanto à ligação direta da Cargill Inc no negócio, provando o propósito negocial;
 - f. Conclui ser legítima e lícita a apuração do ganho de capital pela sociedade que detém o capital, no exterior, que se submete à tributação devida pela venda do ativo em sua localidade, 15%; é inaceitável a exclusão dos fatos, da circunstância de que, à época dos fatos, a Recorrente era uma empresa brasileira de capital estrangeiro, docs 04, 05, 06 e 08 - se os ônus (capitalização de R\$1 bilhão) e os bônus (recebimento do preço) foram no exterior, legítima a apuração de ganho de capital pela empresa estrangeira; se a intenção era só reduzir a carga tributária, a vendedora não teria realizado capitalização nessa magnitude, nem incorrido no ônus de pagar o IOF no fechamento do câmbio.
8. Sobre o fundamento econômico para justificar a segregação de ativos e passivos da Recorrente para viabilizar a venda global do negócio de proteínas animais, porque:
- a. a própria Recorrente não poderia ser vendida para a Marfrig, pois é uma holding operacional que concentra diversas operações no Brasil, e não apenas o negócio de proteínas animais; os registros da Recorrente englobam particularidades desses outros negócios, dos quais a compradora do negócio de proteínas animais não poderia ter acesso em uma negociação; por isso, para que pudesse ser efetivada a venda, era necessária a segregação em uma única sociedade dos ativos e passivos; a segregação era, inclusive, condição imposta pelo comprador;
 - b. A cisão e a posterior incorporação da parcela cindida na Babilcora foram as operações escolhidas e aprovadas pela Cargill Inc. como a melhor alternativa para atingir esse objetivo; o julgador reconhece que a interposição da Babilcora até pode ter se dado com algum propósito, até que legítimo; o único impedimento, é o efeito tributário inferior obtido mediante a reorganização societária, em comparação ao resultado fiscal que se obteria se utilizada a estrutura societária e de negócio existente antes do início das negociações da Cargill Inc. com a Marfrig em 2009; depreende-se, que a decisão recorrida optou por sobrepor a tributação mais elevada às legítimas justificativas negociais da Recorrente; e destaca o postulado da subsunção do fato à norma, nunca o contrário;

-
- c. Se a venda não se realizasse mediante prévia cisão da Recorrente, também poderia ter sido realizada igualmente por sociedade estrangeira (Cargill Inc. ou Cargill B.V.), mediante redução de capital da Recorrente, pagamento com a entrega de ativos e passivos líquidos a valores contábeis (Lei nº 9.249/95, art. 22), para posterior alienação do negócio à Marfrig, o que resultaria na mesma tributação nos termos do artigo 26 da lei nº 10.833/2003, com retenção na fonte à alíquota de 15%; mas, sendo a Recorrente Sociedade Anônima, de acordo com a Lei das S.A., para realização de redução de capital a Recorrente deveria atender aos pressupostos, de capital social excessivo ou absorção de prejuízos, o que se tornaria mais complexo de ser comprovado, representando a cisão o modelo societário que melhor se demonstrou para atender as condições contratuais, operacionais, legais ou econômicas do negócio;
- d. e se a Cargill Inc tivesse mantido, na Recorrente, apenas os ativos e passivos pertinentes ao negócio avençado, segregando em outra entidade os demais negócios, também seria o acionista estrangeiro (as LLCs que detinham o controle da Recorrente antes da negociação, a Cargill BV, que se tornou a controladora contemporaneamente à transação ou até mesmo a Cargill Inc se outra reestruturação tivesse ocorrido) que venderia a participação na Recorrente, em nada modificando os efeitos fiscais.
- e. destaca que o art. 26 da Lei 10.833, de 03, certamente, não dispõe sobre a venda dos ativos no Brasil pelo controlador estrangeiro direto, para fins de tributação à alíquota de 15%, mas visa alcançar a tributação do estrangeiro no Brasil, independentemente, da forma de controle, direta ou indireta; cita trecho extraído de recente acórdão, que negou provimento a recurso de ofício, prevalecendo a adequada tributação do ganho de capital pelos sócios pessoas físicas, que detinham o controle indireto do empreendimento.
- f. entende comprovado o fundamento econômico para justificar a segregação de ativos e passivos da recorrente, a fim de viabilizar a venda global do negócio de proteínas animais e a interposição da Babicora e da Cargill B.V foi pertinente ao negócio, não se tratando de empresas veículo.
9. *Ad Argumentandum* – Inexistência legal da escolha da operação mais onerosa: sendo a Cargill Inc. a investidora – em última instância - não haveria qualquer vedação ou determinação legal para que, ao decidir vender uma parte de seus negócios, tivesse que se sujeitar à maior carga tributária no Brasil; ainda que a reorganização tivesse sido implementada também com o objetivo de economia fiscal, a Autoridade Fiscal não poderia impor um comportamento necessariamente mais oneroso ao contribuinte, quando a própria legislação oferece amparo e alternativas para que a operação seja feita de maneira distinta e não tão onerosa; as operações foram de acordo com a legislação e a vontade das partes, públicas e entre partes independentes.
10. Advoga a nulidade dos autos de infração.
- a. devido ao erro já reconhecido pela DRJ quanto à computação do custo de aquisição - Necessidade de reclassificação do vício para erro de direito pelo CARF: a DRJ, corretamente, reconheceu o erro da Autuação pois a recorrente não amortizou o ágio de R\$36.492.921,82 (47.603.963,63-11.111.041,81), devido à aquisição da Seara, pois adicionava no LALUR os montantes

amortizados, doc. 23; mas que, em vez de reduzir o valor exigido de ofício, a DRJ deveria ter cancelado o lançamento, por erro insanável, na aplicação da norma de apuração do ganho de capital; não se trata de erro de fato (de cálculo do tributo), mas erro de direito, erro na subsunção do fato à norma, pois confundiu ágio amortizado contabilmente com ágio não amortizado para fins fiscais, que deve compor o custo de aquisição para apuração do ganho de capital (arts. 418 e 426 do RIR de 1999, que permitem que, na apuração do ganho de capital de subsidiária, seja descontado do resultado da alienação o custo de aquisição do investimento, no qual se inclui o ágio pago na transação); o art. 142 do CTN exige a apuração da base de cálculo e do montante devido, para evitar modificação posterior do lançamento; o art. 149 não prevê tal hipótese por isso, a Administração não poderia retificar o lançamento de ofício na hipótese de erro na apuração da base de cálculo;

- b. equívoco quanto ao preço de venda: a Fiscalização considerou indevidamente como preço de venda, o valor de US\$ 898.307.944,77, em vez do valor efetivamente pago pela Marfrig e recebido pela Cargill, de US\$ 704.524.945,77 (fls. 25 do TVF). Referidos valores são equivalentes, respectivamente, ao valor do negócio (enterprise value) e ao preço definidos no contrato de compra e venda (vide doc. 03 anexado à impugnação); isso porque a Autoridade Fiscal, equivocadamente, tratou como sinônimos os conceitos de enterprise value (valor da empresa, representa a capacidade do negócio de gerar resultados, no qual compartilham interesses os acionistas e credores) e purchase price (preço de compra e venda, valor patrimonial no qual há interesse exclusivo do acionista em retorno do seu capital investido) contidos no contrato de compra e venda;
- c. transportando esses conceitos ao caso, depreende-se que a Marfrig jamais pagaria à Cargill o enterprise value de R\$ 900 milhões (quanto vale), pois a Seara Alimentos Ltda. detinha endividamento com terceiros em sua estrutura de capital e, na dimensão do acionista, para apuração do ganho de capital, deve ser considerado o valor patrimonial, ou seja, o valor recebido em retorno do capital investido; por isso, desconta-se a dívida bruta do enterprise value, pois o acionista jamais terá acesso à essa parcela que será direcionada ao credor da obrigação; por outro lado, ainda que admitido, para fins de argumentação, que teria havido subestimação do preço para reduzir o ganho de capital, a maior prejudicada seria a própria vendedora, que teria deixado de receber valor superior em retorno do capital investido; veja-se que não há pertinência nesse raciocínio da Autoridade Fiscal e da DRJ;
- d. se por hipótese, admitir-se o ganho de capital da Recorrente calculado a partir do enterprise value de R\$ 900 milhões, eventual ágio apurado pela Marfrig seria calculado com base nos mesmos R\$ 900 milhões e não com base no efetivo valor de R\$ 700 milhões pago na transação, e:

esclarecimento contundente que a Marfrig S.A. deu à fiscalização, quando intimada a esclarecer o conteúdo dos Fatos Relevantes publicados (fls. 16 da decisão recorrida):

“a dívida operacional da Seara não foi assumida pela compradora, tratando-se de um redutor do preço de venda e que não houve transferência a dívida da Seara

para Marfrig, continuando a dívida contabilizada na Seara”.

- e. assevera que só teria ocorrido assunção de dívida caso a Marfrig tivesse substituído a Seara na relação jurídica estabelecida com a instituição financeira que realizou o empréstimo do capital, o que a própria Marfrig comprovou nesses autos que não ocorreu; frisa que as divulgações da Marfrig ao mercado não apontam o montante de US\$ 899.000.000,00 como preço, mas como “o valor da transação”, ou seja, *enterprise value*, cujo conceito foi explicitado.
- f. Partindo da premissa – *ad argumentandum* - de que teria ocorrido assunção de dívida, o desdobramento do raciocínio seria tributação do resultado obtido pelo devedor, não se estaria diante de apuração de ganho de capital, cujo mecanismo próprio é previsto nos artigos 418 e 426 do RIR/9929, mas de cômputo de receita para fins de apuração do lucro real, pela Seara;
- g. A argumentação da decisão recorrida de que “assunção” de referida dívida operacional impactou, ainda que indiretamente, o patrimônio da Recorrente, com consequente benefício econômico pelo Grupo Cargill, implica em desrespeitar o postulado contábil da Entidade Legal

11. Contesta a aplicação da multa de 150%, dada a inexistência de fraude ou conluio; descabe atribuir à Recorrente “intuito fraudulento” já que não teve participação alguma, relativamente à venda dos negócios de proteínas animais como ressaltou o TVF; a Autoridade Fiscal limitou-se a fundamentar a suposta fraude e conluio no âmbito da intenção, mas em nenhum momento afirma ou prova essa prática; a Recorrente não se negou a prestar informações e fornecer todos os documentos; as operações foram registradas nos órgãos competentes; obedeceram a legislação, com transparência e boa -fê, entre partes independentes; o ganho de capital pela Cargill Inc/Cargill B.V foi oferecido à tributação, no montante de R\$23.834.524,50; a Recorrente perdeu prejuízos fiscais; nenhuma das partes ofereceu qualquer vantagem à outra a justificar conluio; invoca o art. 112 do CTN.

12. Pugna pela Inexistência de Excesso de Compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano-base de 2011, que decorreu da recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas ao ano-base de 2010, porque a Fiscalização entendeu que teria ocorrido excesso de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL relativamente ao ano-base de 2011; como a Recorrente não auferiu ganho de capital, são indevidos os lançamentos, como demonstrou.

13. Pugna pela ilegalidade da cobrança de juros Selic sobre multa, por ausência de previsão legal: (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), os juros calculados à taxa Selic não poderão incidir sobre a multa de ofício lançada no presente processo, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

PFN. Contrarrazões

14. A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, apresentou Contrarrazões de págs. 3.177/3.212.

15. Descreve a autuação relativa à venda da Seara Alimentos Ltda, controlada da Cargill Agrícola S/A (Recorrente), pelo Grupo Cargill para o Grupo Marfrig e as etapas da discussão administrativa.

16. E descreve que, anteriormente:

A.1 A Seara passou a integrar o Grupo Cargill quando foi adquirida pela Cargill Agrícola S.A.. A operação compreendeu duas etapas. Primeiramente, em 31/08/2004, foi assinado Contrato de Compra de Ações para aquisição das ações detidas pelos sócios controladores, que detinham 61,89% da totalidade do capital social da Seara.

Posteriormente, em 22/02/2005, a compradora lançou uma Oferta Pública de Aquisição(OPA), completando a aquisição do capital social em 29/03/2005.

Como resultado da aquisição, a Cargill Agrícola S.A. se tornou controladora direta da Seara. O posicionamento da Seara, controlada pela Cargill Agrícola S.A., na estrutura do grupo Cargill, manteve-se o mesmo até que sobreveio a operação de venda da Seara para o Grupo Marfrig.

A.2 Sob o aspecto financeiro, cumpre notar: (i) que a operação resultou na apuração de um ágio no valor de R\$ 47.603.963,63; (ii) que a operação foi viabilizada através de financiamento intragrupo. Com efeito, a Cargill recebeu empréstimos de Cargill Nassau Ltd e Cargill Eurofinance e, no momento da venda da Seara, os empréstimos para com a ultima empresa permaneciam em aberto.

17. Sobre a operação de venda da Seara para o Grupo Marfrig, descreve que foi objeto de contrato assinado em 14/09/2009: a Marfrig Alimentos S.A., CNPJ 03.853.896/0001-40 (denominação anterior da atual Marfrig Global Foods S/A), firmou Contrato de Compra e Venda de Ações da Seara com a Cargill Incorporated, controladora da Cargill Agrícola S.A., com sede nos Estados Unidos; porém, foi firmado por empresa que não era a titular dessas ações ao tempo da assinatura; em seguida, houve reorganização societária tanto do Grupo vendedor quanto do Grupo comprador, de acordo com condições estabelecidas neste mesmo contrato; os desdobramentos dessa reorganização são:

C) Reorganização societária para a venda da Seara.

A reorganização da "estrutura da propriedade do negócio pela Cargill" prevista no contrato firmado entre Cargill Inc e Marfrig S.A. preconizava: (i) a mudança do nome de Cargill Alimentos S/A para Seara Alimentos; (ii) sua conversão em empresa "limitada" e (iii) a transferência da participação no capital da Seara para uma sociedade de participações no Brasil. Essas mudanças foram aperfeiçoadas nos seguintes termos:

• Em 05/11/2009, Cargill Incorporated transferiu todas as ações que detinha da Cargill Agrícola S.A. para a Cargill Brazil Holding B.V. (Cargill Brazil BV), sediada na Holanda, por cessão para integralização de aumento de capital.

• Em 06/11/2009, a Cargill Brazil BV adquiriu a empresa Babicora Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda., CNPJ 11.164.866/0001-54, cujo capital social, não integralizado, era de R\$ 1.000,00.

• Em 06/11/2009, o contrato social de Babicora foi alterado para: (i) mudar a denominação para Babicora Holding Participações Ltda., (ii) alterar o objeto social e (iii) transferir a sede da empresa para o mesmo endereço da Cargill Agrícola S.A.

• Em 09/11/2009, Cargill Agrícola S.A. sofreu uma cisão parcial em favor da Babicora, visando, segundo o contribuinte, separar o patrimônio pertencente ao negócio de proteína animal. Assim, a Seara passou para o controle da Babicora. O diagrama abaixo ilustra a situação final da reorganização.

18. Diagrama, pág. 3.183.

19. O PL vertido para a Babicora foi de R\$27.781.699,96, pág. 3.183.

No Grupo Marfrig foi introduzida a empresa CCKVL Holding BV, CNPJ 11.403.087/0001-64, sediada também na Holanda. Nas Demonstrações Financeiras Padronizadas entregue a CVM pela Marfrig, no item 14.01 - Notas Explicativas, nota 1 (pag. 66), consta que a “CCKVL Holding BV (Holanda), que foi adquirida pela Marfrig Alimentos S.A., com o propósito de aquisição do controle da Seara Alimentos S.A.”

Apos as alterações promovidas no grupo comprador, a operação foi aperfeiçoada mediante a transferência da Babicora para pessoa jurídica componente do Grupo Marfrig, conforme ilustrado (pág. 3.184)

20. Aponta as razões para a manutenção do Acórdão DRJ:

- a. planejamento tributário abusivo;
- b. ausência de propósito negocial na cisão da Cargill Agrícola S/A (Recorrente), pois a reorganização não guardou relação com as atividades operacionais da Seara, controlada direta da recorrente, que é domiciliada no Brasil, mas apenas teve relação com a operação de venda;
- c. não havia necessidade de apartar o negócio de carnes (ou seja, o negócio de proteínas animais), que já estava individualizado na Seara; as parcelas patrimoniais cindidas da Recorrente e transferidas para a Babicora (empresa-veículo) foram referentes à Seara:

(i) participação na Seara; (ii) ágio (oriundo da aquisição da Seara); (iii) empréstimos a receber da Seara; (iv) empréstimos Banco Bradesco; (v) móveis, utensílios e computadores.

Quanto aos itens patrimoniais (iii) empréstimos a receber da Seara e (iv) empréstimos Banco Bradesco, se verifica que nem sequer foram transferidos para a compradora Marfrig. As

dívidas da Cargill Agrícola S.A. junto ao Banco Bradesco foram quitadas pela Barbicora anteriormente à alienação da Barbicora para o grupo Marfrig. Em relação aos empréstimos a receber da Seara, os quais constituíam ativo da Cargill, verifica-se o mesmo desfecho. Os valores recebidos por Barbicora foram capitalizados na Seara, que então pagou o empréstimo junto à Cargill Agrícola S.A em data anterior à transferência da Seara ao Grupo Marfrig.

A versão de tais valores, por si, demonstra que a cisão da Cargill Agrícola S.A. não serviu para individualizar ativos referentes ao chamado negócio de proteínas animais. Como efeito, tais parcelas consistem em ativo e passivo financeiros não operacionais que, ademais, não foram transferidos à compradora na operação de alienação.

(...)

Note-se, ainda, que somente em relação ao item iii pode-se reconhecer que corresponde ao cumprimento de uma cláusula contratual para a venda do negócio –quitação das dívidas da Seara com exceção das dívidas operacionais – mas, ainda assim, a versão patrimonial não resta justificada pela operação de venda. A cisão em favor da Barbicora não era necessária eis que a quitação das dívidas poderia ser realizada mediante financiamento diretamente a Cargill Agrícola S.A. e a Seara sem a necessidade de cisão e interposição de empresa veiculo.

(...)

Por fim, o único outro ativo operacional corresponde a móveis e computadores que perfaziam o montante de R\$928.641,58. Tal ativo, avaliado em cerca de novecentos mil, representa quantia irrisória perante o total de R\$ 27 milhões em ativos que foram transferidos por cisão a Barbicora.

- d. Artificialidade da reorganização societária que antecedeu a transferência do negócio de carnes (proteínas animais, Seara): cita que um outros casos em que o grupo realizou operações semelhantes realizadas em no seu próprio território, a Cargill Inc cedeu diretamente os direitos e obrigações; que o sócio majoritário que assinou pela CCKVL Holding BV (compradora), informou que a apuração e recolhimento do IRRF foram feitos pela Marfrig Alimentos S/A; o controle da Cargill Agrícola S.A. e da Barbicora foi transferido da Cargill Inc (EUA) e, portanto, sujeita a tributação naquele país, para Cargill Brazil BV (Holanda), onde aspectos de regime tributário tornam atrativa para sediar negócios com operações internacionais,
- e. Equívocada interpretação do art. 26 da lei n. 10.833/03, confusão entre o modelo de negócios e estrutura jurídica: o fato de a DRJ concordar que a alienação da Seara foi decisão estratégica do Grupo Cargill, tomada na Cargill Inc e que o financiamento intragrupo se originou no exterior, e não aceitar que a venda foi efetuada por empresa estrangeira, não se trata de contradição, como acusa a Recorrente, mas da sua errada interpretação do art. 26 da lei nº 10.883, de 2003, de que a venda da participação societária da Recorrente poderia ter

sido efetuada pelo controlador indireto (Cargill Inc) que, no caso, é residente no exterior, porém, o poder de vender a Seara é do titular de direito das ações alienadas, a Recorrente, residente no Brasil;

- f. Não há nulidade da autuação, no que tange à apuração do valor exigido, reitera os argumentos da DRJ/RJO;
 - g. Discorda que houve excesso de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa, dado que entende ser procedente a autuação e estes são reflexos da exigência de ofício.
21. Sobre a multa qualificada, pugna que deve ser mantida, devido à presença de dolo na reorganização realizada, sem fundamentação econômica ou propósito negocial.
22. Esclarece a legalidade da cobrança de juros de mora Selic sobre a multa de ofício.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

23. Haja vista o recurso de ofício da DRJ e recurso voluntário da Autuada, cabe a análise de toda a autuação.

1 Nulidade dos Autos de Infração.

24. A Recorrente pugna pela nulidade dos autos de infração, argumentando erro de direito, que o torna nulo, e que não foi erro material ou de fato, que o Acórdão da DRJ/RJO corrigiu.
25. Como analisado adiante neste voto, o Autuante, ao apurar o valor do ganho de capital, considerou como custo do investimento alienado a valor de PL, o valor da aquisição mais o valor do ágio nesta aquisição, porém, em vez de considerar corretamente o valor total do ágio (que o contribuinte apenas amortizou contabilmente, mas não para fins tributários), considerou apenas o valor do saldo não amortizado, constante na contabilidade; a DRJ/RJO esclareceu que a legislação neste caso prevê que seja computado no custo o valor total do ágio, na alienação, ou seja, na realização - corrigiu o valor do custo e reduziu o montante de ganho de capital tributável; isto é, corrigiu um erro material ou de fato.
26. Não se trata de caso de nulidade da autuação.
27. Também incluiu na petição de nulidade, alegações de que o Autuante errou o preço de alienação, o que a análise neste voto concluiu não ser verdade; e mesmo que fosse, tratar-se-ia de erro material, a ser corrigido.
28. Eis que estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos 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.” (Grifou-se)

29. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

30. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

31. Não se acolhe a preliminar de nulidade.

1.1 MÉRITO.

32. O Autuante consignou no TVF:

4. A operação pretendida era a venda da Seara pela Cargill Agrícola para a Marfrig. No entanto, em ambos os grupos envolvidos foram promovidas reorganizações societárias que visaram fazer com que o negócio transcorresse como se fosse realizado no exterior, embora envolvesse a negociação de um ativo sediado no país, controlado por uma empresa nacional, com um grupo comprador de capital nacional. Para atingir esse objetivo, o planejamento tributário levado a efeito pelo grupo Cargill envolveu a interposição de empresas sem qualquer propósito negocial, mas com a finalidade de fazer com que o ganho de capital fosse obtido no exterior, além de subestimar o valor da venda. Com isso, reduzir a alíquota aplicável e o valor do ganho de capital obtido e, conseqüentemente, reduzir o tributo devido.

33. A Seara (antes Cargill Alimentos S/A) foi adquirida pela Recorrente, e se tornou controlada sua em 29/03/2005; a Recorrente pagou R\$481.198.830,23, com ágio de R\$47.603.963,63, cujo saldo a amortizar, por ocasião da venda, em 30/09/2009, era R\$11.111.041,81 e para pagar a aquisição, tomou empréstimos de empresas do grupo Cargill no exterior, dos quais o tomado junto à Cargill Eurofinance ainda se encontravam em aberto, quando da venda da Seara para o Grupo Marfrig, em 04/01/2010.

34. O Contrato de Compra e Venda de Ações, págs. 2.643/2.682, foi assinado entre a controladora da Recorrente, a Cargill Inc, sita em Delaware, EUA, e a Marfrig Alimentos S/A, sediada no Brasil; constam deste contrato as ações de reorganização que foram implementadas e que foram condição para a concretização da venda.

35. **No Contrato, em 14/09/2009, a empresa Cargill Inc no exterior (controladora da Recorrente), se compromete vender ações da Seara (domiciliada no Brasil), controlada**

da Recorrente (domiciliada no Brasil), para a Marfrig Alimentos S/A, domiciliada no Brasil; no contrato, a Cargill Inc se declara proprietária de 100% das ações objeto do contrato (5.1. Titularidade das Ações, pág. 2.648).

36. Como apontou a PFN, tratando-se de decisão estratégica do Grupo Cargill, a decisão foi tomada na cúpula de decisão, isto é, na controladora; no entanto, a detentora das ações da Seara era a Recorrente, o que significa que caberia a esta vender as ações para a Marfrig Alimentos S/A.

37. Tem-se às págs. 2.946/2.945, documento que apoia a conclusão fiscal e da RFN, de que o objeto da venda, negócio de proteínas animais (ou de carnes) já se encontrava situado na empresa Seara; o Requerimento à Secretaria de Direito Econômico, foi protocolado por Cargill Alimentos S/A (Seara) e Marfrig Alimentos S/A, que apresentam a operação formalizada em 14 de setembro de 2009, de concentração mediante a aquisição dos ativos, passivos e operações da primeira pela última, para apreciação pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; também, às págs. 2.955/2.956, comunicado ao mercado pela SA aberta Marfrig Alimentos S/A, de Fato Relevante: "Marfrig adquire Seara":

(...), a MARFRIG ALIMENTOS S.A. ("Companhia"), comunica aos seus acionistas e ao mercado em geral que firmou um compromisso irrevogável de compra e venda para aquisição da totalidade do negócio brasileiro de proteínas animais (aves, suínos e industrializados) da Cargill Inc, representado pela Seara Alimentos Ltda. (atual Cargill Alimentos S.A.) e por atinadas na Europa e na Ásia, incluindo a marca SEARA no Brasil e no Exterior, 12 plantas no segmento de produtos processados de valor adicionado e industrializados de aves e suínos e um terminal portuário, com um faturamento líquido anual da ordem de US\$ 1,7 bilhão (um bilhão e setecentos milhões de dólares norte-americanos).

Os negócios que serão adquiridos pela Marfrig constituem-se em:

- 7 (sete) unidades industriais de aves com a capacidade de abate de 1,2 milhão de aves/dia e 2 (duas) unidades industriais de suínos com a capacidade de 5.800 cabeças/dia*
- 3 (três) plantas de industrializados e processados de valor adicionado com a capacidade de produção de 17.500 toneladas/mês*
- Terminal portuário privativo para cargas frigoríficas e cargas secas (Braskarne) em Itajai (SC)*
- Marca "SEARA" e demais marcas operadas neste segmento*
- Operações de distribuição e comercialização no exterior, localizadas no Reino Unido, Japão e Singapura, detentoras de quotas de exportação/importação a partir do Brasil para diversos países*
- 9 (nove) fábricas de ração localizadas em SC, PR, SP e MS*

• 6 (seis) granjas de matrizes de aves em SC, PR, SP e MS com cerca de 3.000 produtores integrados de aves e suínos Os negócios no Brasil e no Exterior serão integrados às demais divisões do Grupo Marfrig que operam com produtos com base em aves, suínos e industrializados, com sinergias a serem exploradas com todas as demais divisões da Marfrig Alimentos S.A.

(...)

O acordo está avaliado inicialmente em US\$ 706,2 milhões, em moeda milhões em assunção de endividamento. (Grifou-se.)

38. E pág. 2.957, Fato Relevante:

A MARFRIG ALIMENTOS S.A. ("Companhia") comunica (...) foi concluída hoje a aquisição da totalidade do negócio brasileiro de proteínas animais (aves, suínos e industrializados) da Cargill Inc., representado pela Seara Alimentos Ltda. e por afiliadas na Europa e na Ásia (incluindo a marca SEARA no Brasil e no Exterior, além de 12 plantas no segmento de produtos processados de valor adicionado e um terminal portuário).

O valor da transação foi de US\$ 899,0 milhões, sendo US\$ 705,2 milhões em moeda e US\$ 193,8 milhões em assunção de endividamento após "due dilligence". O pagamento dos US\$ 705,2 milhões à Cargill Inc. foi realizado no dia 04 de Janeiro de 2010. (...) (Grifou-se.)

39. No Protocolo de Cisão e Versão para a Babicora, págs. 2.727/2.732, consta: serão vertidos para a Barbicora: 1) os seguintes ativos: (i) 647.677.890 quotas do CS da Seara; (ii) saldo de ágio na aquisição desta; (iii) ativo imobilizado; (iv) empréstimo da controladora (tomado para aquisição da Seara); e 2) passivo correspondente a empréstimo bancário relacionados ao negócio de carnes - observa-se que se tratam dos ativos relativos à Seara, menos o passivo relativo ao negócio de carnes, a valores contábeis em 30/09/2009; a Cargill Brazil Holdings B.V., que, depois da assinatura do Contrato, foi formalizada como controladora da Recorrente mediante transferência das ações pela Cargill Inc, e que também passou a ser controladora da Barbicora, integralizou e aumentou o CS da Babicora no valor da parcela cindida da Recorrente e incorporada na Babicora, R\$27.781.699,96.

40. Nesta operação, o CS da Recorrente foi diminuído no mesmo montante - a controladora na Holanda Cargill Brazil Holdings B.V, também introduzida depois da assinatura do Contrato, reduziu sua participação na Recorrente e, no mesmo valor, aumentou sua participação na Barbicora - o valor cindido, correspondente à Seara, saiu da Recorrente para integrar a Barbicora, ambas sob a mesma controladora Cargill Brazil Holdings B.V, sita na Holanda.

41. Na Alteração do Capital Social da Barbicora, em 04/01/2010, págs. 2.822/2.833, a Cargil Brazil Holdings BV (Holanda), titular da Barbicora, detentora da parcela cindida a partir da Recorrente, se retira da Barbicora e cede e transfere para a CCKVL Holding B V (Holanda), do Grupo Manfrig, a título oneroso, todas a cotas detidas; ato contínuo, mediante o mesmo instrumento, a CCKVL Holding B V (Holanda), cede e transfere a título oneroso, 1(uma) quota

para a Marfrig Alimentos S/A (Brasil); isto é, na concretização da venda, a Cargill Brazil Holdings BV, do grupo Cargill, sediada na Holanda, transfere as cotas do Capital Social da Babicora (detentora dos ativos e passivos relativos ao negócio de proteínas animais - Seara), para a CCKVL Holdings BV, do Grupo Manfrig, também sediada na Holanda.

42. Citem-se Contrarrazões PFN, pág. 3.193:

Embora o contribuinte afirme que a mudança do controle da Cargill Agrícola S.A. para a empresa holandesa não guarda relação com a operação de transferência do negócio global de proteína animal, a fragilidade do argumento trazido para justificar a mudança - a necessidade de simplificar a estrutura societária - aliada à coincidência temporal entre esta reestruturação e a venda do negócio de carnes, tornam tal justificativa pouco verossímil, especialmente considerando que a Holanda é uma jurisdição conhecida pelos aspectos de seu regime tributário que a tornam atrativa para sediar negócios com operações internacionais, o que inclui, a título exemplificativo, "participation exemptions", isenção de ganhos de capital provenientes de venda de participação em subsidiárias.¹

43. Consta ainda nas Contrarrazões da PFN, pág. 3.185:

No Grupo Marfrig foi introduzida a empresa CCKVL Holding BV, CNPJ 11.403.087/0001-64, sediada também na Holanda. Nas Demonstrações Financeiras Padronizadas entregue à CVM pela Marfrig, no item 14.01 - Notas Explicativas, nota 1 (pág. 66), consta que a "CCKVL Holding BV (Holanda), que foi adquirida pela Marfrig Alimentos S.A., com o propósito de aquisição do controle da Seara Alimentos S.A"15.

44. Assim, a Seara, controlada da Recorrente, mediante as transformações descritas, passou a ser controlada direta de uma empresa no exterior, no fechamento da operação de venda.

45. Conforme Alteração do CS de 06/11/2009, págs. 2.805/2.820, os sócios iniciais (pessoas físicas, brasileiros) da Babicora, transferiram suas cotas (subscritas, não integralizadas) para a Cargill Brazil Holdings BV (Holanda).

a. Consta ainda do TVF que:

74. No exterior foi inserida a Cargill Brazil Holding BV, holandesa, que recebeu o controle da Casa em 05/11/2009 por cessão da Cargill Inc. e um ano após, em 10/12/2010, a mesma Cargill Brazil Holding BV cedeu as ações da Casa para a Cargill Brazil Holding II BV³⁴.

Essas transferências de controle sequer foram objeto de registro ou documento público, valendose apenas do Termo de Transferência no livro próprio da Casa. Tampouco no cadastro CNPJ e nas DIPJ houve informação da Cargill Brazil Holding BV como sócia da Casa.

46. **Destacar os ativos e passivos a serem vendidos, mediante cisão da Recorrente e integralização numa empresa-veículo, que seria no caso a Barbicora, é procedimento comumente adotado nesses casos, em que se deseja consolidar o acervo a ser vendido - no entanto, normalmente, a nova empresa, no caso a Barbicora é uma controlada da vendedora da qual o patrimônio foi cindido, que, neste caso, é a Recorrente, e o comprador adquire as cotas do capital social da empresa-veículo para obter o acervo que lhe interessa, da empresa de onde o acervo foi cindido que, neste caso, foi a Recorrente.**

47. Mas, nestas operações societárias, a empresa que recebeu o acervo (Babicora) foi criada como controlada de empresa do Grupo Cargill **sediada no exterior (Holanda).**

48. Cite-se o TVF:

87. Outro motivo da venda da Seara através da Babicora, é a possibilidade de deslocar o ganho de capital para o controlador desta. Sem a interposição de uma nova empresa, a venda teria de ser feita pela Casa, recaindo nesta a obrigação de recolher os tributos sobre o ganho de capital.

49. Na Cessão de Direitos e Obrigações em 21/12/2009, entre a compradora Marfrig Alimentos S/A no Brasil e as cessionárias Cargill Inc, vendedora, junto com outras Vendedoras Cessionárias do Grupo Cargill no exterior, e ainda a compradora cessionária CCKVL Holding B.V , no exterior, a Marfrig cede à CCKVL a obrigação de receber as ações da Babicora e das ações da Seara das várias cedentes do grupo Cargill, e pagar por elas, no total de US\$706.218.001,00.; no Laudo de Avaliação, o PL contábil da Recorrente, era de R\$175.139.737,99 em 30/09/2009, e o PL cindido foi R\$27.781.699,96, pág. 2.710.

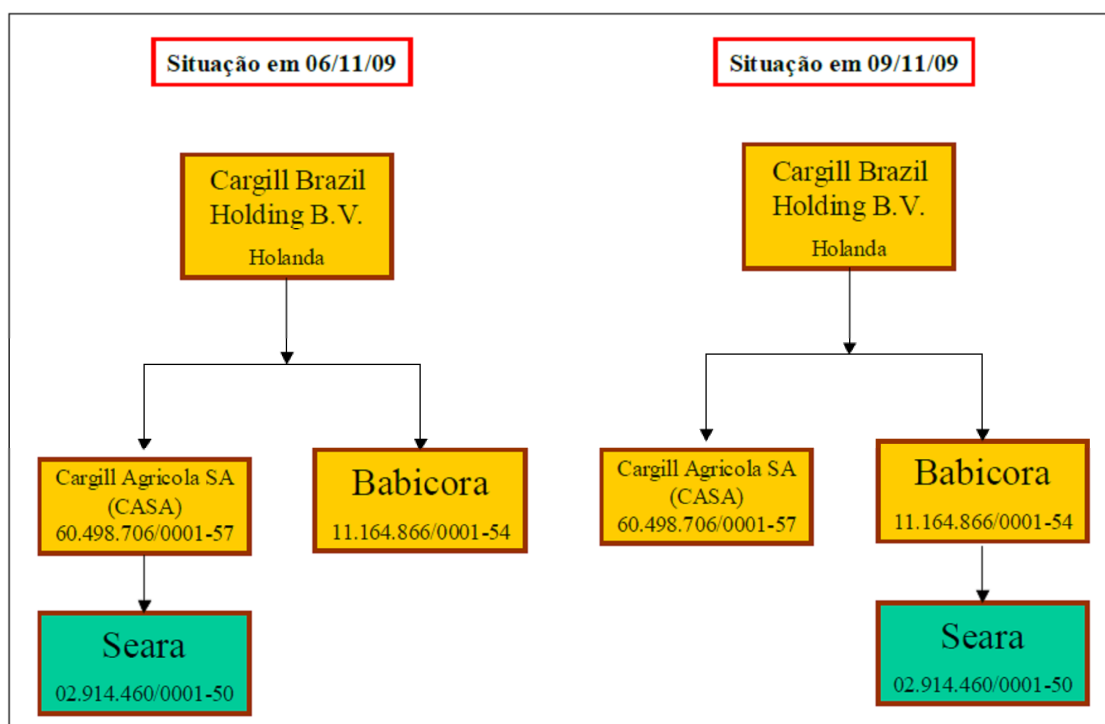
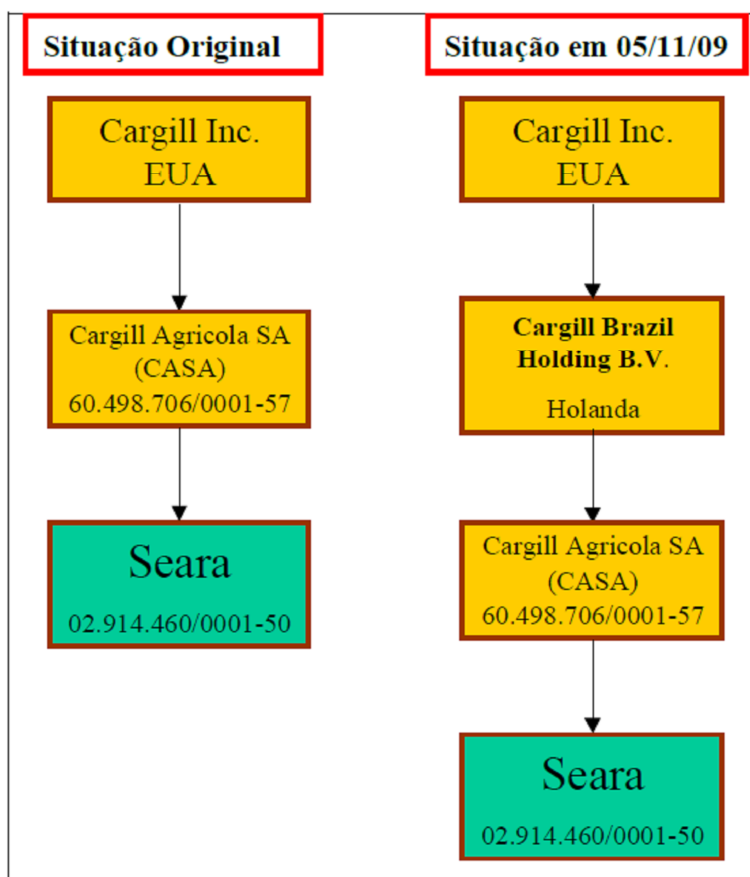
50. Consta da DIPJ ano-calendário 2013, da Recorrente, que seus acionistas passaram a ser 99,99% a empresa brasileira Cargill Alimentos S/A, CNPJ 01.961.898/0001-27, e a participação da Cargill Brazil Holding BV (Holanda) reduziu-se a 0,01%; ou seja, o controle da Recorrente voltou a ser de empresa sediada no Brasil.

51. Cite-se, por pertinente, Contrarrazões da PFN, pág. 3.199:

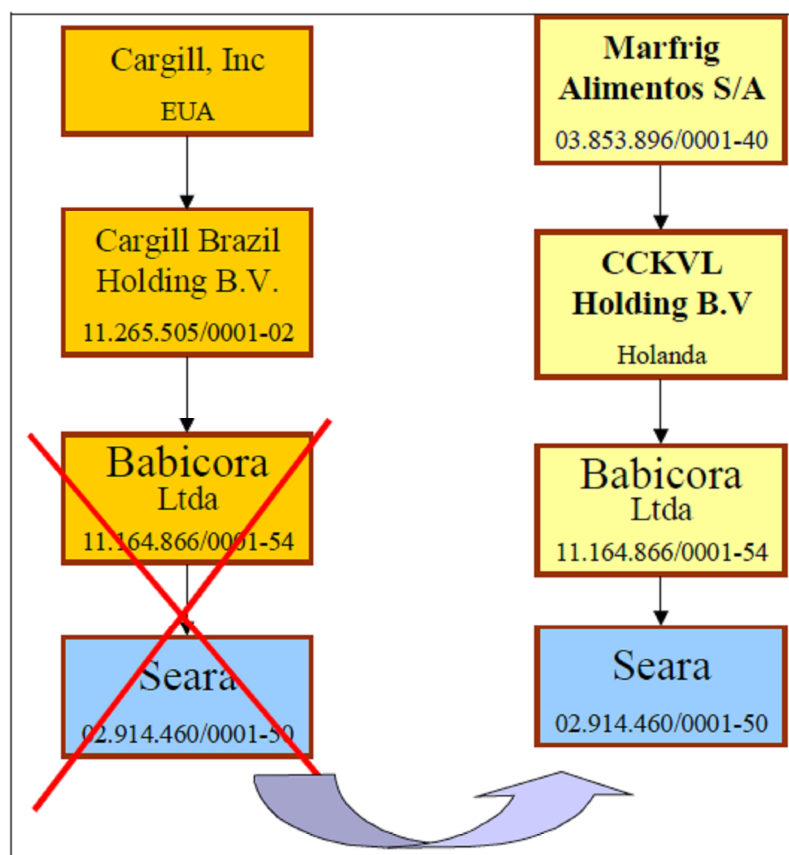
recorrente simplesmente esquecer que, no pleno uso da autonomia da vontade, o grupo empresarial decidiu manter as atividades relacionadas ao negocio de proteínas animais concentradas em uma unica entidade, a Seara, detentora de personalidade juridica propria e controlada integralmente por outra pessoa juridica brasileira, a Cargill Agricola S.A.

Sobredita decisao foi tomada ao sopesar as implicacoes das estruturas disponiveis para organizacao empresarial e reputada a melhor opcao encontrada pelo contribuinte para persecucao de seu proposito negocial. Assim, mostra-se determinante para o deslinde da lide posta, o fato de que o autuado decidiu mudar essa estrutura após a decisão de vender o negócio de carnes sem que tenha decorrido nenhum efeito prático dessa reestruturação.

52. Estrutura societária antes da operação:



53. Situação final:



54. Todos estes fatos evidenciam que as transferências para controle da Recorrente e da Babicora para empresa criada pelo Grupo Cargill na Holanda, visou o aproveitamento da tributação menor sobre o ganho de capital na legislação brasileira e benefícios da legislação holandesa.

1.1.1 Base de cálculo do Ganho de Capital.

1.1.1.1 Valor da venda.

55. O Preço de Compra e Venda das Ações da Seara, conforme o Contrato de Compra e Venda, págs. 2.643/2.682, foi a soma do Valor da empresa (US\$900.000.000,00, menos a Dívida Operacional em 31/05/2009 (US\$193.782.999), ou seja, **US\$706.217.0001,00**, reajustado se necessário; parte do valor destinada "alocável ao Negócio fora do Brasil", US\$48.268.000,00, pagos em US\$; e o saldo "alocável ao Negócio conduzido no Brasil", pagos em Reais.

56. A apuração do IR pelo Grupo Manfrig foi (TVF, pág. 2.379):

Valor da operação em US\$	704.524.945,77
Custo de Aquisição em US\$	613.167.125,31
Ganho de Capital em US\$	91.357.820,46
Alíquota IRRF - Ganho de Capital	15%
IRRF em US\$	13.703.673,07
Cotação do US\$ da operação	1,73928
IRRF devido em R\$	23.834.524,50
Código de Recolhimento	0473

Fato Gerador	04/01/2010
--------------	------------

57. E ainda:

61. O preço de compra e venda foi reajustado conforme algumas condições previstas no contrato, passando para US\$ 739.124.945,77. Esse preço de compra e venda foi alocado por país, cabendo às operações no Brasil o preço de US\$ 704.524.945,77:

<i>Alocação por país</i>	<i>Valor (US\$)</i>	<i>%</i>
<i>Holanda</i>	<i>29.400.000,00</i>	<i>4,0</i>
<i>Japão</i>	<i>5.200.000,00</i>	<i>0,7</i>
<i>Brasil</i>	<i>704.524.945,77</i>	<i>95,3</i>
<i>Total</i>	<i>739.124.945,77</i>	<i>100,0</i>

58. Ainda o TVF descreve que a Cargill alegou que a Dívida Operacional de US\$193.782.999 não foi assumida pela compradora, por isso, não integrou o preço de venda; US\$193.782.999, mas o Autuante entendeu que a compradora assumiu, sim, essa dívida, portanto, tomou como preço de venda o total de US\$900.000.000,00, pois a Cargill Agrícola fez constar em seu relatório Anual de 2009 que:

"O valor da transação foi de US\$ 899,0 milhões, sendo US\$ 705,2 milhões em moeda e US\$ 193,8 milhões em assunção de endividamento¹²¹.

59. Bem como a Manfrig, nos Fatos Relevantes, págs. 2.955/2.957, já transcritos neste voto!

60. E ainda, cita o TVF:

68. Nas Demonstrações Financeiras do 1º trimestre de 2010, consta na nota explicativa 10 - Investimentos (pág. 30):

"Em 4 de janeiro de 2010, foi concluída a aquisição da totalidade do negócio brasileiro de proteínas animais (aves, suínos e industrializados) da Cargill Inc., representado pela Seara Alimentos Ltda. e por afiliadas na Europa e na Ásia (incluindo a marca SEARA no Brasil e no Exterior, além de 12 plantas no segmento de produtos processados de valor adicionado e um terminal portuário). O valor da transação foi de US\$ 899,0 milhões, sendo US\$ 705,2 milhões em moeda paga em 4 de janeiro de 2010 e US\$ 193,8 milhões em assunção de endividamento após 'due diligence'. Em 24 de fevereiro de 2010, o valor de US\$ 32,4 milhões foi adicionado ao valor da transação, devido ao saldo positivo no capital de trabalho da SEARA a favor da Cargill, que economicamente não impactou no valor da transação para a Companhia"

69. Solicitada a discriminar todas as dívidas que foram transferidas para a Marfrig como parte do preço de venda da Seara, conforme relatado no seu Relatório Anual 2009, a Cargill discriminou a dívida operacional da Seara³².

70. A Marfrig, também solicitada a discriminar todas as dívidas que foram assumidas como parte do preço de compra da Seara, conforme relatado ao seu Conselho de Administração, nos Fatos Relevantes e nas Demonstrações Financeiras de 31/03/2010, alegou que não houve a

real transferência da dívida operacional da Seara para a Marfrig, pois a dívida continuou contabilizada na Seara. No entanto, julgou imprescindível ressaltar que "houve uma assunção indireta da dívida por parte deste contribuinte, já que se tornou investidora indireta da Seara que de qualquer forma continuava devedora da quantia, o que está em consonância assim, com o que foi divulgado nos fatos relevantes da empresa" .

61. Também a DRJ/RJO cita as fontes que confirmam essa conclusão do Autuante, com a qual a relatora deste voto concorda:

- a. Relatório Anual 2009 da Cargill Agrícola S/A, pág. 22 (doc. 87)
- b. Ata da Reunião do Conselho de Administração Realizada em 14 de setembro de 2009, da Marfrig Alimentos S/A (doc. 88)
- c. Os Fatos Relevantes citados
- d. Demonstrações Financeiras do 1º trimestre de 2010, nota explicativa 10 - Investimentos (pág. 30), na Resposta de 19/05/2014 ao Termo de Intimação Fiscal nº 15 (doc. 52)

62. Cabe, portanto, considerar o valor de venda US\$900.000.000,00

1.1.1.2 Valor do Custo.

63. O custo na apuração pela Marfrig foi, conforme TVF, pág. 2.388:

O ganho de capital declarado considerou como custo de investimento o valor de investimento registrado no Banco Central, como autorizaria o art. 26 da IN SRF nº 208/2002, uma vez que a alienação teria sido feita por não-residente no país, a Cargill Brazil Holding BV. O valor do investimento registrado no Banco Central foi de US\$ 613 milhões, correspondentes ao aumento de capital efetuado pela Cargill Brazil BV na Babicora (R\$ 1.050 milhões) e mais o valor do patrimônio líquido recebido na cisão parcial da Casa (R\$ 27 milhões).

64. O Autuante considerou o custo da venda, TVF, págs. 2.388/2.389:

valor do patrimônio líquido da Seara em 31/12/2009 é de R\$ 979.025.945,29, de acordo com a contabilidade da Seara enviada ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped⁴⁸ e de acordo com a DIPJ 2010, ano-calendário 2009.

(...)

mais o valor do saldo do ágio não amortizado, R\$ 11.111.041,81, somam o valor de R\$ 990.136.987,10,

65. A DRJ/RJO, contudo, identificou que o contribuinte, obedecendo

Na esfera tributária, o valor do ágio amortizado, no regime de apuração do imposto de renda com base no lucro real, a ser computado em conta de resultado, não será dedutível (ágio amortizado). Portanto, em condições normais a amortização do ágio não gera efeitos fiscais enquanto não houver a liquidação

ou alienação do investimento adquirido. Esta a orientação contida nos arts. 391, 425 e 426 do RIR, de 1999, in verbis:(...)

Em síntese, da leitura dos citados artigos, tem-se que: as despesas de amortização do ágio deverão ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real; as amortizações adicionadas devem ser controladas na parte B do LALUR, para, futuramente, serem consideradas na apuração do ganho ou perda de capital na liquidação do investimento. Vale dizer, o valor integral do ágio apurado na aquisição do investimento comporá o valor contábil desse, "...ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte."

A impugnante comprovou, mediante suas DIPJ, as planilhas de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como as partes A e B dos LALUR (fls. 2986/2934), que, nos anos-calendário anteriores a 2010, nunca amortizou este ágio para fins fiscais, pois promoveu, em cada ano, a adição dos montantes amortizados contabilmente.

Dessa forma, entendo que foi incorreto o procedimento fiscal de considerar como parte do custo de aquisição apenas o saldo de ágio ainda não amortizado, no valor de R\$ 11.111.041,81, em 30/08/2009, quando o total do ágio registrado na contabilidade foi de R\$ 47.603.963,63. Por conseguinte, há que se reapurar os valores lançados

66. À vista do exposto, cabe manter a apuração efetuada no Acórdão DRJ/RJO, em que o preço de venda incluiu a Dívida Operacional (tal como havia concluído o Autuante) e o custo inclui o total do ágio na aquisição do investimento alienado; reproduz-se, portanto, a apuração da DRJ/RJO:

	Fiscalização	Acórdão DRJ/RJO e voto CARF
Valor da operação declarado - US\$	704.524.945,77	704.524.945,77
Dívida assumida em US\$	193.782.999,00	193.782.999,00
Valor da operação em US\$	898.307.944,77	898.307.944,77
Cotação do US\$ do dia da operação	1,73928	1,73928
Valor da operação em R\$	1.562.409.042,18	1.562.409.042,18
PL da Seara em 31/12/2009	979.025.945,29	979.025.945,29
Agio não amortizado	11.111.041,81	47.603.963,63
Valor contábil do investimento	990.136.987,10	1.026.629.908,92
Ganho de Capital em R\$	572.272.055,08	535.779.133,26

1.2 MULTA QUALIFICADA. 150%

67. Foi aplicada a multa de ofício do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488/2007; cabe, portanto, analisar se há provas nos autos da ocorrência das hipóteses citadas: sonegação, fraude, conluio, se houve simulação dolosa; em caso contrário, a multa deve ser reduzida a 75%.

68. No Termo de Verificação Fiscal - TVF, págs. 2.392/1.394, o Autuante relata:

127. Não cabe à empresa invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Toda a reestruturação societária promovida teve o objetivo de reduzir o tributo devido. Para isso, foram realizadas diversas operações que, analisadas isoladamente, não violavam nenhuma norma legal. Porém, o resultado da reorganização proporcionou ao sujeito passivo os melhores efeitos tributários que não seriam possíveis legalmente.

128. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao adotar lógicas diferentes na compra e na venda da Seara, na compra adotando um procedimento que permitiu o aproveitamento fiscal da amortização do ágio apurado, na venda transferindo o controle da Seara para uma empresa no exterior para apuração do ganho de capital.

129. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao não ter sequer uma razão comercial para introduzir uma empresa veículo (a Babicora) como controladora direta da Seara em lugar da empresa nacional.

130. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao colocar a venda como sendo a venda da empresa veículo Babicora, quando o negócio em questão era a venda da Seara.

131. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao realizar todas essas operações apenas no Brasil, enquanto as demais empresas relacionadas com a Seara e existentes em outros países (Holanda, Japão e Singapura) foram vendidas diretamente pelas controladoras sediadas nos próprios países.

132. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao promover todas essas mudanças na sua estrutura unicamente para a venda da Seara, em apenas dois meses (novembro e dezembro de 2009), após a celebração do contrato de venda da Seara (em 14/09/2009), sendo que a efetivação do negócio (em 04/01/2010) só pode se dar após essas reorganizações societárias.

133. De outro lado, a concordância e o acerto entre as partes vendedora e compradora, entre Cargill e Marfrig, não pode ser negado, nem reduzido na sua abrangência. Houve acordo total entre as partes, o que fica claro nas disposições do Contrato de Compra e Venda de Ações.

134. Conforme o item 7.2 do contrato de compra e venda, foi acordado entre as partes que a vendedora deveria providenciar as Reorganizações Requeridas no prazo de 90 dias após a data de assinatura, podendo providenciar que as Reorganizações Permitidas sejam realizadas mesmo que sua conclusão ocorra depois dos 90 dias da Data da Assinatura mas antes da data de recebimento das Aprovações de Defesa da Concorrência Exigidas.

135. Tais reorganizações previam a reorganização da propriedade da Cargill, da estrutura financeira e das pessoas jurídicas que conduzem o negócio no Brasil, o que poderia incluir a cisão de uma ou mais afiliadas da Cargill no Brasil, incluindo a Cargill Agrícola S/A⁵¹.

136. Previam, também, a reorganização da estrutura da propriedade do negócio pela Cargill, o que significava a mudança do nome de Cargill Alimentos S/A para Seara Alimentos S/A, a conversão da empresa para uma empresa "limitada" e a transferência da participação no capital da Seara, da Cargill Agrícola S/A, para uma sociedade de participações no Brasil. Essa sociedade de participações no Brasil viria a ser a Babicora.

137. A própria "Seara" no contrato de compra e venda já é definida como a "Cargill Alimentos S/A, uma sociedade constituída de acordo com as leis do Brasil, a qual será rebatizada como Seara Alimentos S/A e convertida em sociedade limitada como parte da Reorganização Requerida".

138. Por fim, o acordo atingiu o valor do tributo a ser pago, o IRRF, fechando o ciclo do acerto completo entre as partes. Esse acordo sobre o valor do IRRF está expressamente dito na correspondência enviada pela Cargill Inc. para a Marfrig em 24/02/2010.

139. Nessa correspondência, a Cargill Inc. aceita os termos da carta anterior da Marfrig e orienta a Marfrig a deduzir do valor a ser pago (devido pelos ajustes do preço de compra) o valor do IRRF sobre o ganho de capital, no valor de US\$ 13.474.931,00, restando o pagamento líquido de US\$ 18.925.069,00 pelo ajuste do preço de compra. A Cargill Inc. pede, ainda, para a Marfrig enviar o comprovante de pagamento do IRRF.

140. Por todo o exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, e em conluio, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

69. A Recorrente alegou que as operações foram registradas nos órgãos competentes; obedeceram a legislação, com transparência e boa-fé, entre partes independentes; o ganho de capital pela Cargill Inc/Cargill B.V foi oferecido à tributação, no montante de R\$23.834.524,50; a Recorrente perdeu prejuízos fiscais; nenhuma das partes ofereceu qualquer vantagem à outra a justificar conluio; invoca o art. 112 do CTN.

70. Verificou-se que as operações foram efetuadas às claras, embora o caminho adotado evidencie que as citadas pelo Autuante não tiveram fins negociais, mas de economia de tributos.

71. O Autuante recompôs a apuração ao identificar o real objeto e personagens da transação; apurou o IRPJ e CSLL adicionais a serem exigidos.

Efetivamente, não há elementos a apontar que operações tenham sido ocultadas, dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores.

Neste contexto, trata-se de discussão sobre tema controverso, questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa; neste caso, correta é a aplicação da multa de ofício.

À vista de não restar evidente a infração à Lei nº 4.502, de 1964, deve a multa qualificada ser convertida na multa de ofício do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, isto é deve ser reduzida a 75%.

1.3 ART. 112 DO CTN.

72. No que tange à petição de que se aplique o disposto no art. 112, IV do CTN, considerando-se que o entendimento deste voto é de que inexistem dúvidas quanto à prática de infração tributária e à penalidade aplicável ao caso, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado, devendo se conformar às disposições da legislação de regência.

1.4 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

73. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

74. Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa na ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012) seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

3. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

75. Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

76. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

77. E o CTN determina:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

78. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

2 Conclusão.

Voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e dar PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício para 75%.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

A peça acusatória parte de três premissas para concluir que a operação de venda auditada ocorreu pela Recorrente e não pela empresa controladora domiciliada no exterior. São elas: **1)** a empresa (Seara) cuja participação foi alienada no negócio e a empresa adquirente (Marfrig) estavam domiciliadas no Brasil; **2)** Ativo de propriedade direta da Recorrente na data da celebração do Contrato (14/09/2009); e **3)** ausência de propósito negocial das reorganizações societárias adotadas para efetivação da alienação.

Nenhuma dessas premissas, porém, se sustenta. Senão vejamos:

1) Ativo objeto de alienação

Não é um prédio, um galpão ou maquinários. Trata-se de investimento representado pelo negócio mundial de proteína de animais, que é composto por diversos direitos e obrigações, consubstanciados no Brasil essencialmente pela participação societária detida pela Cargil Inc. na Seara.

Inaplicável, portanto, a regra de localização do ativo para definição do sujeito passivo. Isso porque a regra aplicável na alienação de investimentos (participações societárias) é a de que o lucro apurado na alienação (ganho de capital) deve ser auferido pela parte alienante, ou seja, a vendedora do negócio.

E o fato do Comprador possuir domicílio no Brasil não muda a regra de sujeição passiva, ensejando apenas a responsabilidade da fonte pagadora (empresa adquirente) pela retenção (15%) na hipótese do alienante possuir domicílio no exterior, o que foi observado pelas partes.

O fato, então, da empresa (Seara) cuja participação foi alienada no negócio e a empresa adquirente (Marfrig) estarem domiciliadas no Brasil não altera em nada a apuração de ganho de capital pelo alienante estrangeiro (Cargil Inc).

2) Ativo de propriedade direta da Recorrente na data da celebração do Contrato (14/09/2009)

Nesse ponto, o que se deve verificar é a legitimidade da vontade declarada pela Controladora (Cargil Inc) enquanto efetivo alienante. É este o cerne do presente litígio. A pergunta que se faz, então, é a seguinte: poderia a controladora validamente vender participação societária de propriedade direta da Recorrente?

Entendo que sim com base nos próprios fatos e com suporte não regras do direito civil e também do direito societário.

Aos olhos do direito privado, o artigo 483¹ permite venda cuja propriedade ainda não tenha sido adquirida em situação como a presente.

Ademais, o artigo 1.268, § 1º, assegura os efeitos da tradição realizada por quem não seja sequer proprietário. Veja:

Da Tradição

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

[...]

¹ "Artigo 483 - A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório".

Art. 1.268. Feita por quem não seja proprietário, a tradição não aliena a propriedade, exceto se a coisa, oferecida ao público, em leilão ou estabelecimento comercial, for transferida em circunstâncias tais que, ao adquirente de boa-fé, como a qualquer pessoa, o alienante se afigurar dono.

§ 1º Se o adquirente estiver de boa-fé e o alienante adquirir depois a propriedade, considera-se realizada a transferência desde o momento em que ocorreu a tradição.

Embora a hipótese prevista no § 1º do art. 1.268 do Código Civil não corresponda exatamente à situação que se tem sob exame – afinal, em 14/09/2009, com a celebração do Acordo de intenção de venda não se operou a tradição – o fato é que, mesmo nesta situação (que é mais grave do que a que se tem ora sob exame, pois ali se considera já realizada a entrega da coisa que pertence a terceiro), o Direito pátrio considera válida e eficaz a transmissão da propriedade, desde a tradição, se o adquirente estiver de boa-fé e o verdadeiro proprietário ratificar o negócio.

Não obstante, não se pode perder de vista nesse caso que, na data da tradição (*closing* - 04/01/2010), a propriedade direta nem era mais da Recorrente e sim da Cargil Inc.

A vontade declarada tomada como parâmetro pelo fisco com base no protocolo de intenções em 14/09/2009 corresponde a uma promessa sujeita a obrigações suspensivas que foram cumpridas e celebradas entre Cargil Inc e Marfrig.

A "ratificação" da venda de coisa alheia prometida em 14/09/2009, aliás, era providência elementar e livre de qualquer incerteza, afinal encontrava-se a cargo dos próprios declarantes, controladores da Recorrente.

Também não há que se falar em violação ao princípio da autonomia patrimonial. Isso porque a *promessa de venda de coisa alheia* encontra amparo no próprio Direito na hipótese de ratificação a cargo do verdadeiro proprietário, o que sempre foi a intenção e executado pelas partes.

Por tudo isso, concluo que a alienação por parte da Controladora é legítima não só economicamente, mas também sob o enfoque do direito civil.

Já aos olhos do direito societário, cumpre destacar que o controlador de um grupo de empresas é o dono econômico, possuindo o direito de reestruturar o conglomerado e definir o destino dos ativos e passivos das sociedades controladas.

Nessa situação, trata-se de um negócio em âmbito mundial onde a participação da controladora era essencial e determinante para sua celebração. Sem sua participação, a venda sequer poderia ocorrer.

De fato, restou comprovado que foi a controladora que liderou toda a tratativa comercial, celebrou o contrato, definiu o valor da operação e recebeu o preço. É ela, portanto, a titular da disponibilidade econômica e jurídica do ganho de capital apurado.

Já a Recorrente sequer participou do negócio e não obteve nenhum benefício econômico daí resultante, razão pela qual ela não poderia figurar como sujeito passivo.

3) Ausência de propósito negocial das reorganizações societárias para efetivação da alienação

Os atos societários subsequentes à celebração do contrato de 14/09/2009 serviram para que a vontade inicial fosse concretizada. Não houve simulação, dolo ou fraude. A intenção das partes sempre foi a de realizar a alienação pela Controladora - titular econômica e jurídico do negócio alienado -, sendo a reorganização societária o meio de atingir este fim, em conformidade com sua causa, contudo.

A utilização da dita "empresa veículo" (Babicora) para viabilizar a operação é usual. Ora, é factível e até natural que a Compradora queira que o negócio que pretende adquirir seja desmembrado e concentrado em uma PJ "pura" ou "não contaminada".

A legitimidade da manifestação inicial de vontade não só conferiu justa motivação para cada um dos atos societários seguintes, isoladamente considerados, como também forneceu substância e realidade para a estratégia considerada como um todo, de modo que concluo inexistir abuso no conjunto encadeado dos vários atos praticados.

A operação, aliás, poderia ter sido feita por outros meios (redução de capital ou cisão com absorção do acervo pela própria controlada), mas as partes seguiram pelo meio menos burocrático e mais viável para efetivar o que foi acordado. Ora, havendo duas ou mais alternativas igualmente válidas e providas de propósito negocial, por que as partes não poderiam escolher uma terceira que levaria aos mesmos efeitos?

No presente caso, estou convencido de que a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento não re-qualificou juridicamente a operação, mas pretendeu mudar os fatos para atingir sujeito estranho ao negócio celebrado, e daí cobrar mais tributos do que o devido, o que não se sustenta.

Já a DRJ valeu-se, na verdade, de interpretação equivocada da teoria de Marco Aurélio Greco, sustentando existir no ordenamento fundamento que permita o fisco desqualificar atos sem motivação negocial não exclusivamente tributária.

A tese em questão, porém, não tem amparo e inclusive foi afastada com a rejeição do artigo 14 da Medida Provisória n. 66/2002 ("Artigo 14 - São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º - Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 2º - Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 3º - Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado."), dispositivo este que não possui eficácia em razão de sua não conversão em lei.

Processo nº 16561.720148/2014-52
Acórdão n.º **1201-002.134**

S1-C2T1
Fl. 32

Feitas essas considerações, concluo que as premissas adotadas pela fiscalização não se sustentam, razão pela qual abro divergência para DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli