



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

Processo n° 16561.000122/2008-46
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1101-001.126 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ/CSL - Lucros no Exterior
Recorrente BRF S/A (atual denominação de PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

LUCROS NO EXTERIOR. LANÇAMENTO DIRETO CONTRA SUCESSORA.

AUSÊNCIA DE RECONSTITUIÇÃO DO RESULTADO DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE DETINHAM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA INVESTIDA À ÉPOCA EM QUE OS LUCROS FORAM APURADOS NO EXTERIOR. O lançamento formalizado apenas mediante adição dos resultados à apuração original da autuada deveria estar sustentado por motivação fática e jurídica que permitisse desconsiderar as especificidades das apurações de PDA e PGRA. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO PARA RATEIO OU ATRIBUIÇÃO INTEGRAL DOS LUCROS À AUTUADA NO PERÍODO EM QUE ELA PASSOU A DETER PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA INVESTIDA. A atribuição da integralidade dos lucros à sucessora, que somente passou a deter participação societária na investida no curso do ano-calendário, exigiria investigação acerca da repercussão dos resultados da investida no patrimônio de incorporada autuada, ou mesmo de argumentação no sentido de que os resultados apurados pela investida somente teriam se formado ao final do ano-calendário. EXONERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE. A motivação é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência não pode ser interpretada como vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, **nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.**

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo-I submete a reexame necessário decisão que cancelou integralmente lançamento formalizado em 03/10/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 176.756.278,66.

A autoridade lançadora constatou *ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real* e da base de cálculo da CSLL, *dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas, apurados conforme demonstrações financeiras* anexadas ao Auto de Infração. As bases tributáveis representaram R\$ 79.205.940,67 no ano-calendário 2003, e R\$ 169.813.016,44 no ano-calendário 2004, aplicando-se multa qualificada sobre os créditos tributários resultantes desta última. A Fiscalização apontou como enquadramento legal do auto de infração os seguintes dispositivos legais: *art. 74 caput e parágrafo único da MP 2158/35-2001; Art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95; Art. 16 da Lei nº 9.430/96; Arts. 249, inciso II, e 394, do RIR/99; Art. 3º da Lei nº 9.959/00.*

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 1039/1059, a autoridade lançadora expõe as constatações que resultaram na conclusão de que seriam tributáveis os resultados auferidos pela interessada, nos anos-calendário 2003 e 2004, em razão dos investimentos mantidos em *Perdigão Overseas*, posteriormente denominada *Perdigão Internacional Ltd.*, situada nas Ilhas Cayman.

Inicialmente descrevendo a evolução, entre 2002 e 2004, das empresas controladora e controladas da autuada, a autoridade fiscal observa que *Perdigão Overseas* deixou de ser controlada diretamente pela autuada em março/2003, e a partir de 2004 a interessada passa a controlar *Crossban Holdings GmbH*, situada na Áustria. Na seqüência, estão descritos os atos societários em razão dos quais a autuada, em 25/03/2003, aportou 10% e 90% das ações por ela detidas em *Perdigão Overseas* em aumento de capital, respectivamente, de *PDA Participações Ltda* e *PRGA Participações Ltda*.

Reportando-se a *Perdigão S/A*, controladora da autuada, a Fiscalização registra que ela detinha 100% das ações de *Perdigão Overseas Cayman* em 31/12/2001, a qual apresentara prejuízos nos anos-calendário 2001 e 2002. Apenas em 27/01/2003 *Perdigão S/A*, transfere à autuada a participação detida em *Perdigão Overseas*, mediante aumento de seu capital social.

Prosseguindo, a autoridade fiscal registra que *PDA Participações Ltda* e *PRGA Participações Ltda* foram constituídas em 28/01/2003, recebendo, na seqüência, o aporte das ações de *Perdigão Overseas* até então detidas pela autuada, as quais posteriormente são conferidas por aquelas empresas a *Crossban Holdings GmbH* mediante aumento de capital em 15/04/2003. Por fim, depois de *PDA Participações Ltda* conferir a *PRGA Participações Ltda*, em aumento de capital deliberado em 30/09/2003, 25% da participação por ela detida em *Crossban Holdings GmbH*, a empresa *PDA Participações Ltda* é incorporada pela autuada em 31/03/2004. *PRGA Participações Ltda* é incorporada pela autuada em 30/04/2007. A autoridade fiscal descreve os registros de equivalência patrimonial nas incorporadas de 2003 e 2007, e destaca que as ações de *Perdigão Overseas (Internacional)* saíram da posse da

fiscalizada em 2003 e retornaram parcialmente 1 (um) ano depois, e integralmente em 30/04/2007.

Discorrendo sobre a constituição e alterações de capital de *Perdigão Overseas (atual Internacional)*, a autoridade fiscal observa que em 07/06/2004 Crossban Holding GMBH figura em suas deliberações sociais, a qual é também indicada em certificados nominiais em nome de Perdigão Overseas, juntamente com a atuada e outras pessoas jurídicas do mesmo grupo. Observa que o aumento de capital recebido em 02/06/2006 foi integralizado apenas por Crossban Holding GMBH, e anota que os diretores daquela investida apresentam o mesmo endereço da fiscalizada.

Por fim, a autoridade fiscal também aborda as operações de Crossban Holding GMBH, reportando-se à sua localização em Viena (Áustria), à sua composição patrimonial (EUR 35.000,00 e participação em Perdigão Overseas), a seus gerentes (na quase totalidade residentes em São Paulo e também diretores de Perdigão Overseas e da atuada), a seus resultados em 2003 e 2004 (nos quais não foram registradas variações de equivalência patrimonial em razão da localização da empresa na Áustria, mas foram consolidados investimentos em Perdigão Overseas, Perdix Internacional e Perdigão Ásia), aos lucros distribuídos por Perdigão Overseas (Euro 58.669.039,01), às causas dos resultados positivos obtidos após a cessão das cotas de Perdigão Overseas à pessoa jurídica austríaca em meados de 2003 (ampliação da atuação do grupo Perdigão no mercado internacional), e outros aspectos.

A autoridade julgadora de 1ª instância assim sintetiza, em ordem cronológica, os fatos que reputa relevantes para a solução do litígio:

2.1 Em 27/01/2003, A empresa Perdigão S.A, controladora da Fiscalizada, transfere a essa ultima, por aumento de capital, o controle da empresa Perdigão Overseas Ltd, situada nas Ilhas Cayman.

2.2 Em 25 de março de 2003, a contribuinte transferiu o controle da Perdigão Overseas, mediante aumento de capital para duas de suas empresas controladas no Brasil: PDA Participações Ltda e PRGA Participações Ltda.

2.3 Em 15 de abril de 2003, a PDA e a PRGA integralizaram o capital da empresa Crossban Holding GMBH, holding com sede em Viena, Áustria, mediante a transferência do controle total da empresa Perdigão Overseas.

2.4 Em 06/04/2004, a contribuinte incorpora a empresa PDA, passando a ser controladora parcial (40,7%) da empresa Crossban.

2.5 Em 07/06/2004, foi determinada a alteração do nome da empresa Perdigão Overseas Ltd para Perdigão International Ltd.

2.6 Em 30/04/2007, a contribuinte incorpora a empresa PRGA, passando a deter o controle integral da empresa Crossban.

Com base nestas constatações, a autoridade fiscal identifica nas mutações do patrimônio líquido de Perdigão Overseas, desde o ano-calendário 1995, o resultado líquido de US\$ 27.414.488,67 em 2003 e o resultado isolado de 2004 no valor de US\$ 63.974.162,31.

Elabora quadros dos resultados de equivalência patrimonial apurados pelas investidoras em relação à investida Perdigão Overseas, observa que *96,94% dos produtos vendidos pela Perdigão Overseas (Internacional) tinham como origem controladoras e coligadas desta empresa e deles a própria Perdigão Agroindustrial, e apresenta demonstrativos para afirmar que de maio/2003 até o final de 2004 há evidências de que as margens de lucros foram deslocadas para a controlada situada no paraíso fiscal.*

Na sequência, enfatiza a gestão de Crossban Holding GMBH pela *Perdigão brasileira*, e afirma que *a Crossban serve apenas para esconder da tributação os lucros que a Overseas proporciona, ou seja a Crossban foi interposta entre a Fiscalizada e a Overseas, para usufruir da não tributação naquele país dos lucros oriundos extraterritorial e amparado pelo Tratado de evitar dupla tributação*. Destaca a existência de apenas três funcionários naquela pessoa jurídica, os baixos custos de pessoal e despesas comerciais fixas, e a assinatura das mesmas pessoas como responsáveis pelas pessoas jurídicas do grupo.

Opõe-se às justificativas apresentadas para os *rápidos resultados positivos* de Perdigão Overseas, afirmando que a falta de estrutura operacional da investida autoriza a conclusão de que *os negócios de vendas são concretizados pela Perdigão Brasileira e que os produtos são remetidos diretamente para o comprador final (clientes)*. E conclui:

Portanto, não existe quando se trata de administração das controladas, ligação indireta entre Perdigão Agroindustrial e Perdigão Overseas, nem tampouco ligação direta entre Crossban e Overseas, a não ser documentalmente.

Diante de tudo o que foi explicitado e respaldado em números fica claro que a criação da Crossban foi, sem dúvida nenhuma a busca de um planejamento financeiro ocupado em disfarçar a tributação do imposto de renda e da contribuição social.

A autoridade lançadora complementa a acusação discorrendo sobre os efeitos dos tratados de dupla tributação e seus abusos e acrescentando observações em relação ao caso sob análise, especialmente que *os lucros e/ou dividendos originados na Overseas, não foram tributadas em Cayman Virgens Britânicas, nem na Áustria e nem tampouco no Brasil*. Arremata nos seguintes termos:

Por tudo o que foi arrazoado, entendemos que devem ser tributados os lucros auferidos pela Overseas Cayman junto à Perdigão Overseas, por ser ela efetivamente a beneficiária de tais resultados, considerando que a equivalência patrimonial é constituída na Perdigão Agroindustrial, e o resultado contábil positivo auferido (contendo resultado positivo em equivalência) é o valor a ser distribuído aos sócios sem que se tenha sofrido qualquer tributação, uma vez que tais resultados são neutralizados para apuração do lucro real.

É de se mencionar que a equivalência patrimonial positiva obtida por via empresa estabelecida no exterior difere da equivalência patrimonial positiva auferida via controladas situadas no Brasil, exatamente porque estas últimas ao apurarem seus resultados sofrem a devida tributação.

Os resultados acumulados até 2003 (US\$ 27.414.488,67) e aqueles apurados em 2004 (US\$ 63.974.162,31) são convertidos nas bases tributadas de R\$ 79.205.940,67 e R\$ 169.813.016,44. A acusação é finalizada com as seguintes considerações:

A fundamentação legal é o art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 16 da Lei nº 9.430/96; IN SRF 368/96, artigos, alíneas e incisos da Lei nº 9.532, art. 207, inciso III e inciso I do parágrafo único, art. 249, inciso II e art. 394, do RIR/99, combinado com o artigo 74 da MP 1858-32.

Não se pode alegar que a autuação se trata com base em presunção subjetiva ou impressão pessoal, nem tampouco, que pretenda afastar a exigência do ato legal de capitalização. A fiscalização limitou-se, no exercício da atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a proceder a verificação da obrigatoriedade da apuração de montantes tributáveis, não há, pois ingerência sobre a

atividade empresarial do contribuinte, mas constatada a renda, devidamente demonstrada, seja dado o nome que se queira dar ao fato, deve-se formalizar a exigência, ou seja não proíbe o contribuinte a adotar qualquer conduta, desde que não esconda sobre um planejamento financeiro resultados de que é beneficiária final da renda obtida, clara e definitiva.

A fiscalização não contesta o ato jurídico praticado, mas a verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

Em face das constatações acima discorridas; foi lavrado o pertinente auto de infração, formalizado sob nº 16.561/000122/2008-46. Ademais, haja vista o disposto na Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008, foi formalizada a representação fiscal para fins penais sob nº 16.561.000123/2008-91.

Registre-se por fim que esta tributação se dá na fiscalizada tendo em vista que a PDA Participações (CNPJ 05.518.983/0001-76) e a PRGA Participações Ltda (CNPJ 05.518.986/0001-00) foram incorporadas pela fiscalizada em 2003 e 2007 respectivamente.

Impugnando a exigência, a interessada observou que a Perdigão Overseas somente foi controlada pela fiscalizada de janeiro a março/2003 e posteriormente, a partir de abril/2007, quando PRGA foi por ela incorporada. Até então, a empresa detinha apenas participação societária em Crossban, adquirida mediante incorporação de PDA em março/2004. Assim, eventual lançamento deveria ter ensejado a reconstituição das bases tributáveis de PDA e PRGA, atribuindo-se à autuada a responsabilidade, por sucessão, de eventual tributo apurado. Contudo, a autoridade fiscal reconstituiu a apuração da própria impugnante nos períodos fiscalizados, incorrendo em falha na identificação da matéria tributável, em ofensa ao art. 142 do CTN.

Apontou também nulidade por falta de motivação no que tange às alegações de que exportações realizadas pelo grupo Perdigão teriam sido realizadas pela impugnante, e não pela Perdigão Overseas, especialmente porque acusação fiscal seria de falta de tributação de lucros auferidos no exterior, e não diretamente pela contribuinte no Brasil. Observou a inexistência de qualquer fundamento legal para desconsideração da empresa controlada no exterior, bem como de qualquer referência a fraude ou simulação, apesar de aplicada multa de ofício qualificada e desqualificados os atos jurídicos praticados.

Defendeu a regularidade da estrutura internacional adotada para seus investimentos no período fiscalizado, afirmou o regular registro dos atos societários, e a observância das disposições legais e normativas acerca da tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, inclusive no que tange ao tratado para evitar dupla tributação firmado entre Brasil e Áustria, o qual assegura a não tributação dos lucros da Crossban no Brasil em seu art. 7º, assim como no art. 23, alínea 2, relativamente a dividendos de empresa austríaca com participação de empresa brasileira com mais de 25% de seu capital.

Questionou a validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, reafirmou a falta de qualificação da suposta infração e a ofensa ao princípio da legalidade. Discorreu sobre a expansão de suas atividades no mercado internacional e a atuação da holding Crossban, bem como de Perdigão Overseas, inclusive reportando-se a disposições legais autorizando empresas exportadoras a manter no exterior parcela dos recursos resultantes da operação de exportações.

Destacou que Crossban mantém diretor residente na Áustria e juntou documentos demonstrativos de sua atuação. Contrapôs-se a diversos outros aspectos da acusação fiscal e novamente questionou a qualificação da penalidade, subsidiariamente invocando a aplicação do art. 112 do CTN, ou do art. 132 do CTN, em razão da sucessão verificada.

A Turma julgadora cancelou a exigência acolhendo, por maioria, o voto da Relatora Silvia Mitsu D'Avola, assim redigido:

10. Faz-se primeiro breve apanhado dos fatos, para melhor esclarecimento.

10.1 O lançamento foi feito contra a contribuinte, exigindo os tributos relativos aos lucros apurados pela empresa Perdigão Overseas, situada nas Ilhas Cayman, empresa controlada pela holding Crossban, situada na Áustria.

10.2 Para efetuar esse lançamento, tributando lucros de empresa não controlada diretamente pela Fiscalizada, o Auditor Fiscal desconsiderou a empresa Crossban, classificando-a como mera repassadora dos lucros apurados pela Perdigão Overseas, argumentando que a Fiscalizada se aproveitou do tratado firmado entre a Áustria e o Brasil para evitar a dupla tributação e da legislação interna austríaca, benéfica à tributação de lucros e dividendos vindos de outros países.

10.3 O Auditor Fiscal invoca também os conceitos de "Treaty Shopping", "beneficial owner" e "conduit company", presentes no direito internacional, para justificar seu procedimento.

10.4 O período fiscalizado abrangeu os exercícios de 2003 e 2004.

10.5 Em 2003, a Crossban, criada em 15/04/2003, era controlada pelas empresas PDA e PRGA situadas no Brasil. Essas duas empresas, por sua vez, eram controladas pela Fiscalizada.

10.6 Em 06/04/2004, a Fiscalizada incorpora a PDA e passa a ser controladora parcial da Crossban, ou seja, durante o período fiscalizado, a empresa Perdigão Agroindustrial, sujeito passivo da atuação, passou controladora parcial da Crossban, somente após 04/04/2004

11. Apenas em 30/04/2007, ao incorporar a empresa PRGA, a Fiscalizada passa a controlar 100% a empresa Crossban.

12. Finalmente, o tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação, previne a fiscalização do Brasil de tributar os lucros apurados por empresa situada na Áustria e ainda determina que dividendos provenientes de empresa controlada situada na Áustria, não sejam tributados se a controladora no Brasil detiver mais de 25% de participação na empresa na Áustria.

13. Convém citar três artigos desse tratado por serem importantes ao caso presente:

[...]

14. Desse modo, os lucros recebidos por empresa situada no Brasil, provenientes de empresa austríaca não podem ser tributados no país e nem os dividendos provenientes de empresa situada na Áustria se a empresa brasileira possuir mais de 25% da empresa da empresa que paga os rendimentos.

15. Cabe, no entanto, ressaltar que o resultado positivo da equivalência patrimonial poderia ter sido tributado, ou seja, o aumento do valor do investimento da impugnante na Crossban, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não encontraria, no Tratado, nenhum impedimento à sua tributação.

16. Há que se ressaltar que o lançamento desses não exigiria nenhum tributo da empresa austríaca, mas apenas da sociedade brasileira, em razão do aumento do valor do seu investimento na sociedade coligada sediada no exterior e o lançamento tributário não representaria ofensa à Convenção para evitar a dupla tributação firmada entre o Brasil e a Áustria, promulgada pelo Decreto nº 78.107/76.

17. No presente processo, entretanto, somente foi lançado o lucro apurado pela empresa *Perdigão Overseas*, controlada pela *Crossban*, durante os anos-calendário de 2003 e 2004.

18. Passa-se a analisar as questões suscitadas na impugnação

19. Primeiramente, a contribuinte levanta a questão de nulidade dos autos de infração que foram feitos em nome da *Fiscalizada*, utilizando inclusive o prejuízo de períodos anteriores da contribuinte no cálculo dos valores lançados, embora a *Fiscalizada* não fosse controladora direta da empresa *Perdigão Overseas* em 2003 e, somente em 2004, passa a ser controladora parcial da empresa *Crossban*, essa sim controladora da empresa *Overseas* desde abril de 2003.

20. Nesse momento, cabe esclarecer os efeitos tributários da incorporação. Quando uma empresa é incorporada, a obrigação tributária da qual ela era **contribuinte** é transferida para a incorporadora na condição de **responsável**. Assim dispõe o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou **incorporação** de outra ou em outra é **responsável** pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (destaques acrescidos)

21. Segundo o art. 121, II, do CTN, o sujeito passivo se constitui responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. No caso, a disposição expressa de lei é o art. 132 acima transcrito. Por outro lado, a incorporadora não reveste a condição de contribuinte, a qual, segundo o inciso I do art. 121 do CTN, se caracteriza por ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Em síntese, a condição da incorporadora é a de responsável, enquanto a da incorporada é a de contribuinte, estando ambas no pólo passivo da relação tributária.

22. No presente caso, assiste razão à contribuinte quando alega que o lançamento deveria ter sido feito nas empresas *PDA* e *PRGA* para o ano-calendário de 2003 e apenas em 2004 é que poderia ser feito o lançamento parcial na *Fiscalizada*, quando esta passa a controlar a empresa *Crossban*.

23. Desse modo, o Auditor Fiscal não poderia ter utilizado os prejuízos de períodos anteriores da *Fiscalizada* no cálculo dos valores lançados porque esses lançamentos deveriam ter sido feitos considerando a contabilidade das empresas que eram os sujeitos passivos da obrigação tributária considerada, restando à *Fiscalizada* o papel de responsável ao pagamento por sucessão.

24. Contudo, não ocorreu qualquer das hipóteses capazes de anular o lançamento fiscal previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/71, 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.”

25. De fato, o lançamento foi efetuado por servidor competente, no cumprimento de sua função e a empresa responsável pelo pagamento pôde receber todas as intimações, tomar conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomar ciência dos autos de infração lavrados e **mais importante, pôde exercer plenamente o seu**

direito de ampla defesa nos presentes autos, traduzido pela extensa impugnação apresentada onde aborda detalhadamente cada aspecto do procedimento fiscal.

26. *Todavia, nos Autos de Infração lavrados, além das empresas PDA e PRGA não constarem no pólo passivo do lançamento, no cálculo do valor dos tributos não foram consideradas as contabilidades das empresas PGA e PRGA, havendo inclusive o Auditor Fiscal compensado prejuízos de períodos anteriores da Fiscalizada, tanto no ano-calendário de 2003 quando no ano-calendário de 2004, conforme Demonstrativo de Apuração (fls. 1025 e 1026).*

27. *Uma vez que a Fiscalizada se reveste da condição de responsável pelo pagamento dos tributos devidos por empresas incorporadas, mas não é a contribuinte de fato desses mesmos tributos, os Autos de Infração deveriam obrigatoriamente ser lavrados sobre as empresas PDA e PRGA para o ano-calendário de 2003 e apenas parcialmente sobre a Fiscalizada para o ano-calendário de 2004, havendo a necessidade de constar no pólo passivo da obrigação a empresa PRGA como controladora da empresa Crossban nesse ano-calendário.*

28. *Entretanto, quer parecer que esse equívoco cometido pela Autoridade Fiscal acabou por beneficiar a empresa pois a compensação de prejuízos da Fiscalizada acabou por diminuir o valor lançado.*

29. *De fato, ao utilizar os prejuízos acumulados de IRPJ e base de cálculo negativas de CSLL da Fiscalizada, o Auditor Fiscal diminui indevidamente R\$ 60.274.669,32 da base de cálculo do IRPJ, relativos a prejuízos de períodos de apuração anteriores e R\$ 74.516.686,82 da base de cálculo da CSLL, relativos a base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores da Fiscalizada, que não poderiam ter sido utilizados no lançamento de tributos onde a Fiscalizada não era contribuinte.*

30. *Outra reclamação apresentada pela contribuinte seria a falta de motivação do lançamento, pois o Auditor Fiscal, desconsiderou as empresas PDA e PRGA, além de haver desconsiderado a empresa Crossban, situada na Áustria, lançando os lucros apurados pela empresa Perdigão Overseas, uma das controladas da empresa Crossban, diretamente na Fiscalizada sem no entanto, apontar a legislação brasileira que autorize esse procedimento. Uma vez que os conceitos de "Treaty Shopping", "beneficial owner" e "conduit company", citados pelo Auditor Fiscal, não tem correspondente na legislação pátria e os fundamentos legais citados tanto no Termo de Verificação quanto nos Autos de Infração se referem, tão somente, à tributação de lucros apurados por empresa controlada, situada no exterior, o lançamento seria nulo.*

31. *Analisando o Termo de Verificação (fls. 1039 a 1059) e os Autos de Infração (fls. 1028 a 1030 e 1034 a 1036), verifica-se que, de fato, o Auditor Fiscal não pode achar na legislação pátria, a justificativa legal para ignorar as empresas PDA e PRGA no lançamento efetuado. Ainda que essas duas empresas constassem apenas em documentos, e tivessem mesmo domicílio fiscal da Fiscalizada e mesmos dirigentes, essas empresas foram constituídas obedecendo a legislação pertinente e existiam legalmente à época dos fatos tributados, sendo as contribuintes do IRPJ e CSLL em relação aos lucros auferidos pela Crossban, empresa controlada situada na Áustria, se não houvesse o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Áustria. A Fiscalizada, como incorporadora, deveria aparecer apenas como responsável pelo pagamento dos tributos lançados.*

32. *Entretanto, a ausência do dispositivo legal infringido no auto de infração, ou a citação incorreta, também não enseja sua nulidade, quando a descrição dos fatos e a documentação que deram sustentação às autuações propiciam ao sujeito passivo exercer amplamente seu direito de defesa.*

33. No caso, as matérias que a reclamante entende não estarem devidamente fundamentadas se referem à desclassificação da empresa Crossban.

34. Realmente, a desclassificação da empresa Crossban efetuada pelo Auditor Fiscal, carece de fundamentação legal pois na legislação citada tanto nos Autos de Infração quanto no Termo de Verificação, não há qualquer dispositivo legal autorizando essa desclassificação.

35. Observa-se que o Auditor Fiscal discorre longamente sobre a empresa Crossban ser uma simples repassadora dos lucros auferidos pela empresa Perdigão Overseas, situada nas ilhas Cayman, aproveitando-se do tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação, invocando o caso da empresa Aiken, já descrito no relatório, para corroborar suas argumentações sobre a ocorrência de simulação e planejamento tributário para evitar a incidência de tributos no Brasil.

36. Faz também um apanhado histórico da vida da empresa Perdigão Overseas, ressaltando o fato que essa empresa apenas passou a dar lucro após o seu controle passar para a empresa Crossban, situada na Áustria, argumentando que essas operações de transferência de controle da empresa Perdigão Overseas visou apenas a evasão fiscal através de simulação, razão pela qual impôs à contribuinte a multa de agravada de 150%.

37. Analisando a documentação acostada aos autos, tanto pela fiscalização quanto pela contribuinte, resta claro que houve, efetivamente, cuidadoso planejamento fiscal para evitar que os lucros auferidos pela empresa Perdigão Overseas fossem tributados diretamente no Brasil, pois remetendo os lucros gerados por essa empresa à empresa Crossban, única controladora da Perdigão Overseas desde abril de 2003, evita-se que esse lucro seja tributado no Brasil, uma vez que a empresa Crossban, situada na Áustria, goza da proteção do tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação, tratado esse firmado em 1976 e vigente até a presente data.

38. Obviamente que é lícito à contribuinte procurar a tributação mais favorecida para os seus negócios, utilizando os recursos legais disponíveis, tanto dentro do Brasil como no exterior, não sendo aceitos pelo Fisco Federal, apenas as operações com evidente intuito de evasão fiscal, ou seja, **operações entre empresas que não teriam motivo de terem sido feitas, sem qualquer propósito comercial, expansão de negócios ou mercado ou mesmo investimentos.**

39. Exemplos clássicos desse tipo de simulação seriam empresas que são vendidas e recompradas em prazos mínimos, as vezes dois ou três dias, apenas com o intuito de gerar ágio passível de ser descontado dos tributos legitimamente devidos, ou o mesmo já citado caso Aiken onde a empresa em Honduras foi criada apenas com o propósito de receber os pagamentos do empréstimo feito pela empresa de Bahamas à empresa americana. Essa empresa em Honduras, aproveitando-se do acordo firmado entre os Estados Unidos e Honduras, simplesmente recebia o dinheiro dos Estados Unidos e o repassava imediatamente a empresa situada nas Bahamas, evitando o pagamento de tributo devido se o dinheiro fosse remetido diretamente as Bahamas.

40. Por outro lado, foi aprovada, há pouco tempo atrás, pelo Congresso Nacional norma antielisão. A aludida norma está materializada na introdução de parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

"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 estabelecidos em lei".

41. A norma autoriza a autoridade administrativa a desqualificar atos e negócios praticados pelo contribuinte com o intuito de dissimular seja a ocorrência do fato gerador do tributo, seja a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

42. Conforme foi redigido o dispositivo, evidencia-se a intenção de combater atos ou negócios fraudulentos praticados pelo contribuinte com o intuito de dissimular, que significa ocultar, encobrir, fingir ou disfarçar algo.

[...]

49. Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes. Não se pretende, por outro lado, burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita.

50. Outrossim, na elisão se evita a verificação do pressuposto de incidência da norma tributária. Na simulação, o fato gerador ocorre, mas é mascarado pela dissimulação arquitetada pelas partes, de maneira a não ser detectada a sua ocorrência.

51. O ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. Com efeito, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, inclusive quando se pretender invalidar uma tentativa de planejamento tributário que possa ser caracterizada como evasão fiscal ilícita.

52. Esta prova pode, contudo, ser baseada em indícios e presunções, desde que sejam preciso, concordantes e autorizados por lei. A simulação pode, ainda, ser provada por testemunhas (artigo 404 do Código de Processo Civil)

53. No caso em pauta, embora seja louvável o esforço despendido pelo Auditor Fiscal, a argumentação desenvolvida para demonstrar que a criação da Crossban seria comparável ao caso da empresa americana Aiken, encontra problemas ao ser confrontada com os documentos apresentados pela contribuinte.

54. A Fiscalizada trouxe aos autos, relativamente a empresa austríaca, o organograma da Crossban, demonstrando que além da Perdigão Overseas, essa holding controla atualmente mais 11 empresas, situadas na Europa, Oriente Médio e Ásia, históricos e comunicados públicos demonstrando a expansão de seu mercado na Europa, Ásia e Oriente Médio, cujas empresas são controladas pela holding europeia, contratos, com tradução juramentada, firmados entre a Crossban e outras empresa do grupo na Europa para aumento de capital dessas empresas,, assinados pelo diretor austríaco, contrato de contratação de funcionário para a Crossban, procurações assinadas pelo diretor austríaco, atas de reunião da Crossban, etc.

55. Examinando esses documentos (fls. 2766 a 2869), observa-se que a empresa Crossban, ainda que tenha sido criada para direcionar os lucros auferidos, pelas empresas do grupo Perdigão no exterior, a um país participante de tratado para evitar a dupla tributação, não poderia ser comparada ao caso Aiken citado pelo Auditor Fiscal, pois a documentação apresentada demonstra que a empresa, como holding, efetua operações de reinvestimento dos lucros apurados pela holding em empresas do mesmo grupo situadas na Europa, Ásia ou Oriente Médio, tem autonomia para contratar funcionários, fazer procurações, ou mesmo criar novas subsidiárias, como se vê na Ata da Reunião Administrativa da Crossban, datada de 12 de outubro de 2005, apresentada no original e em cópia por tradução

juramentada (fls. 2846 a 2849). Essa ata foi assinada pelos três diretores da empresa.

56. Dessa maneira, não se poderia simplesmente desclassificar a empresa Crossban, dado que não constam nos autos, indícios suficientes para classificar a empresa como uma mera repassadora de lucros, acobertada por tratados firmados entre o Brasil e a Áustria, pois a documentação acostada evidencia a existência de propósito negocial, de administração da holding e de relativa autonomia de funcionamento, além de controlar não só a empresa Perdigão Overseas, como também mais 11 empresas do grupo.

57. Por outro lado, é importante lembrar que não existe na legislação pátria, dispositivo legal que permita desclassificar empresa situada no exterior, com o fito de tentar alcançar os lucros produzidos por empresa controlada por essa empresa desclassificada.

58. De fato, a tributação de lucros oriundos do exterior, passaram a ser sujeitos à tributação em virtude do que dispôs inicialmente o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, in verbis:

[...]

59. A supracitada norma foi regulamentada pela IN SRF nº 38/96, que dispôs sobre o momento da tributação do lucro em seu artigo 2º, in verbis:

[...]

60. A partir do ano-calendário de 1998, até o ano-calendário de 2001, passou a vigorar a Lei nº 9.532/97, que manteve a tributação dos lucros oriundos de controladas no exterior apenas quando disponibilizados à controladora no Brasil, conforme artigo 1º, in verbis:

[...]

61. Cumpre observar que a IN SRF nº 38/96 não foi revogada pela Lei nº 9.532/97. Como não houve revogação expressa, a vigência da IN SRF nº 39/96 só seria suprimida pela edição da Lei nº 9.532/97 se não se pudessem conciliar as disposições de uma com as da outra. Assim como não era incompatível com a Lei nº 9.249/95, que a precedeu, a IN SRF nº 38/96 era ainda menos incompatível com a Lei nº 9.532/97, que lhe foi superveniente. Ela só veio a deixar de vigorar de fato com a edição da IN SRF nº 213/2002, que a revogou expressamente.

62. Essa situação não se modificou com a edição da MP nº 2.158/2001, que mantém a tributação dos lucros da data disponibilização os lucros, apenas dispondo que os lucros auferidos a partir de 2002 são considerados disponibilizados na data do balanço levantado pela controlada (caput do artigo 74), e os lucros acumulados até 31/12/2001 em 31/12/2002, podendo haver antecipação se disponibilizados antes dessa data (§ único do artigo 74):

“Art.74.Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único.Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

63. Finalmente, a IN SRF nº 213 Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002 dispôs:

recebidos e não simplesmente tentar alcançar os lucros produzidos pela Perdigão Overseas, via desclassificação da Crossban.

72. Desse modo, o lançamento efetuado sobre a Fiscalizada não pode ser considerado procedente pelos motivos apresentados em resumo a seguir:

72.1 Os Autos de Infração foram lavrados em cima do responsável pelos pagamentos dos tributos, em virtude de incorporação e não sobre os efetivos contribuintes do tributo se devido fosse, à época dos fatos fiscalizados, desconsiderando também os valores da contabilidade das duas empresas incorporadas.

72.2 O tratado firmado entre o Brasil e a Áustria previne a tributação, no Brasil, de lucros gerados por empresa situada na Áustria.

72.3 A empresa Crossban, situada na Áustria, foi desconsiderada pela Autoridade Fiscal com o fito de tentar tributar os lucros apurados pela empresa Perdigão Overseas, controlada pela Crossban, sem que, no entanto, houvesse dispositivo legal na legislação brasileira autorizando essa desclassificação.

72.4 A contribuinte logrou trazer aos autos documentos que demonstram o funcionamento efetivo da empresa Crossban, não podendo ser classificada como mera repassadora de lucros à Fiscalizada, invalidando a tese do Auditor Fiscal.

73. Quanto as alegações apresentadas pela contribuinte sobre a imposição de multa agravada de 150%, deixa-se de analisar o assunto pois, em virtude da improcedência dos Autos de Infração, não há exigência da multa. Além disso, uma vez que a simulação não foi comprovada, não caberia, de qualquer modo, a imposição da multa de ofício agravada.

74. Relativamente às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade utilizadas pela contribuinte, esclarece-se que a instância administrativa não é o foro adequado para esse tipo de discussão, cabendo ao Poder Judiciário a decisão sobre a legalidade e a constitucionalidade de leis e normas presentes no ordenamento jurídico.

75. Por fim, o lançamento de CSLL, por ser lançamento reflexo com os mesmo pressupostos fáticos do lançamento de IRPJ, acompanha a decisão relativa ao lançamento de IRPJ que foi considerado improcedente.

76. Para concluir e por todo o exposto, VOTO por considerar improcedente o lançamento efetuado, exonerando-se a exigência de IRPJ e CSLL:

76.1 preliminarmente por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, quanto ao ano-calendário 2003 e erro parcial de identificação do sujeito passivo quanto ao ano-calendário de 2004, tanto na identificação do contribuinte do tributo lançado, como na utilização indevida do resultado da sucessora, no cálculo do lançamento, e

76.2 no mérito, considerar o lançamento improcedente por não haver evidência de simulação capaz de motivar a desconsideração da empresa Crossban, tributando-se o lucro da empresa Perdigão Overseas na Fiscalizada.

A Julgadora Rosangela Segalla Afanasieff manifestou-se em favor da manutenção integral da exigência nos seguintes termos:

Em que pese a clara e sólida argumentação da d. Relatora, ousou dela discordar quanto ao mérito do caso em tela, em que houve a tributação a título de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos no exterior.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que em ação fiscal conduzida na empresa PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, foi apurado ser a Fiscalizada a beneficiária efetiva dos lucros auferidos pela Perdigão Overseas, considerando que a equivalência patrimonial é constituída na Perdigão Agroindustrial e o resultado contábil positivo auferido, é valor a ser distribuído aos sócios sem que se tenha sofrido qualquer tributação, uma vez que tais resultados são neutralizados para apuração do lucro real.

O Auditor Fiscal, em face das transformações societárias praticadas pelo grupo Perdigão, desconsiderou-as e esclareceu que não contesta o ato jurídico praticado mas a verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

A autuada por seu turno alegou que a desconsideração da Crossban, baseada em argumentos de falta de propósito econômico e substância, é a única acusação fiscal feita pela fiscalização.

A respeito de autuação fundada em repercussão econômica dos fatos subjacentes, considero oportuno lembrar a discussão desenvolvida pelos Professores Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba in “Interpretação no Direito Tributário”, São Paulo: Saraiva/Educ, 1ª. ed, 1975, p. 193-194, da qual se depreende que a análise de determinados atos e fatos à luz da aplicação de princípios gerais de direito pode eventualmente levar a conclusões análogas àquelas a que se chega pela interpretação econômica, mas não é por isso que se vai negar a aplicação dos institutos da teoria geral do direito, sob pena de, aí sim, contrariar-se o direito.

A interpretação formal da norma tributária pode levar à conclusão de que não ocorre o fato impositivo quando se impede o nascimento da obrigação. Entretanto, cumpre salientar que ao lado da estrita legalidade, o texto constitucional igualmente determina que cada contribuinte, sempre que possível, pague os tributos conforme sua capacidade econômica. Não pode ser violado o princípio da capacidade contributiva pelo agente que ao utilizar-se de forma diversa, não prevista em lei, acaba por alcançar finalidade econômica idêntica, sem sujeitar-se à tributação originalmente prevista para aquela operação. Assim, aos princípios da legalidade e da tipicidade estrita, deve ser acrescido o da capacidade contributiva, igualmente constitucional, para justificar a correta aplicação da norma tributária.

A capacidade contributiva busca assegurar que todas as manifestações dessa aptidão sejam efetivamente atingidas pela tributação. Os atos dos particulares, mesmo quando formalmente válidos, não podem ser oponíveis ao Fisco quando frutos de abuso do direito na auto-organização dos próprios negócios, comprometendo a aplicação e a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia entre os contribuintes.

Quando a prática elisiva ou evasiva inibe a eficácia da norma tributária, passa-se a restringir a plenitude dos referidos princípios da capacidade contributiva e da isonomia a um só tempo. A par do respeito aos princípios constitucionais, a Autoridade Fiscal não necessita de qualquer autorização para desconsiderar um simulacro de ato ou negócio jurídico feito apenas para não deixar transparecer, ocultar, ou até mesmo para encobrir a ocorrência do fato gerador.

Pensar diferentemente revelaria excessivo apego ao critério de interpretação literal – sabidamente o mais frágil dos critérios hermenêuticos –, e tornaria injusto o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro. Outro não é o ensinamento do brilhante doutrinador Carlos Maximiliano, in “Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense, 1996, pp. 151-152, ao asseverar:

“Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas

necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida”.

Donde se conclui que a busca da hermenêutica equilibrada, só favorece o Estado de Direito que não significa o bloqueio do Estado, mas o exercício último de sua atividade, no contorno que lhe dá a Constituição, para a realização do próprio bem-estar social. A isto se acrescenta que o combate à dissimulação da ocorrência do fato gerador se faz com a comprovação dos fatos e esta só pode ocorrer com uma fiscalização eficaz como a conduzida pelo autuante da exigência ora impugnada.

A respeito de simulação e do resultado econômico das operações realizadas pelo grupo Perdigão para se furta à tributação, como entendo ser o caso, assim tem se manifestado o Egrégio Conselho de Contribuintes em seus julgados mais recentes, entendimento esse do qual partilho:

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. **SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO** - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio. **SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA** - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%. (*Acórdão 102-48659 de 04/07/2007*)

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. (*Acórdão 103-23441 de 17/04/2008*)

Especificamente, sobre lucros auferidos no exterior e tratados firmados entre o Brasil e qualquer outro país para evitar a bitributação, interessante trazer à colação, o entendimento esposado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, nos seguintes acórdãos:

LUCROS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - Transferência de ações da controlada que refletem os lucros acumulados configuram hipótese de disponibilização de lucros, conforme item 4, alínea b, §2º, artigo 1º, da Lei nº 9.532/97. **TRATADO INTERNACIONAL** - Trato que impede a bitributação não impede a tributação dos lucros no país da controlada. Sistema permite a compensação de tributo pago no exterior. (*Acórdão 103-23441 de 17/04/2008*)

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer em parte a exigência, tomando-se como base de cálculo do arbitramento dos lucros auferidos no exterior os lucros correspondentes aos anos de 1998 a 2001, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator), Sandra Maria Faroni e Paulo Roberto Cortez que deram provimento integral ao recurso de ofício, e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. Ementa: **ARBITRAMENTO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE CONTROLADA** – cabe à sociedade controladora domiciliada no Brasil a apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais que deram base a apuração dos resultados de pessoa jurídica controlada, no exterior e que tiveram repercussão na sua própria

apuração de resultados. A não apresentação de tais livros e documentos poderá ensejar o arbitramento do lucro da controlada, na forma do inciso II do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996. UCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 – LEI 9.249/95 – ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 – IMPOSSIBILIDADE – Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador. *Acórdão 101-95874, de 09/11/2006*

Por fim, cumpre esclarecer que assim como a fiscalização, entendo que apesar da autuação também poder ser constituída em outro sujeito passivo da obrigação tributária do mesmo grupo, quanto ao ano-calendário 2003, e ter sido constituída na incorporadora, este fato não inquina de nulidade o auto. Entendo, ainda, que tampouco merece reparo a autuação por haver entre o Brasil e a Áustria, acordo para evitar bitributação, pois tais acordos são firmados para impedir a bitributação, porém não impede a tributação dos lucros no país da controlada.

Sendo assim, voto por manter a exigência do IRPJ e da CSLL como lançados, bem assim as respectivas multas de 150%.

Às fls. 2914/2941 a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas considerações relativas ao processo administrativo em epígrafe. Inicialmente observa que a exigência recai sobre lucros auferidos pela controlada indireta da autuada, Perdigão Overseas, e destaca que a aplicação da multa de ofício qualificada foi motivada justamente pela interposição da Crossban Holding entre as controladoras brasileiras e a Overseas, o que, na visão do auditor fiscal, foi realizado com a finalidade precípua de evadir a incidência de IRPJ e CSLL sobre o resultado apurado nas Ilhas Cayman.

Relatando os fatos ocorridos, consigna que os lucros auferidos pela Overseas foram reconhecidos na Crossban por equivalência patrimonial — apesar da legislação austríaca não impor a avaliação do investimento pelo patrimônio líquido, como indicado pela autuada — e, por consequência, refletiram na contabilidade de PDA e PRGA (via equivalência patrimonial da Crossban), bem como no patrimônio da autuada (mediante a equivalência de PDA e PRGA), em observância à legislação societária nacional. Entende, assim, incontroverso que os lucros apurados no balanço da Overseas em 2003 e 2004 propiciaram acréscimo patrimonial às suas controladoras, seja para a Crossban, seja as controladoras indiretas residentes no Brasil, de modo que, por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação na primeira faixa de controladoras brasileiras, isto é, pela PDA e PRGA.

Complementa, porém, que a legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas alcança também os resultados apurados pelas controladas indiretas, discorrendo acerca do tema em tópico específico. Aduz, ainda, que o acordo internacional firmado entre Brasil e Áustria não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados-Contratantes, consoante entendimento firmado no Acórdão nº 101-97.070.

Abordando a decisão sob reexame, e ultrapassando a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, a Fazenda Nacional afirma equivocado o entendimento de que a desconsideração da Crossban seria um requisito inafastável para a

tributação dos lucros da controlada indireta no Brasil, em razão do qual a análise da autoridade julgadora teria se centrado na análise da legitimidade do planejamento tributário realizado pelo grupo Perdigão, ou seja, foi dado ênfase à inexistência de simulação no caso concreto, o que inviabilizaria a "desclassificação" da Crossban — ou melhor, a sua classificação como mera repassadora dos lucros produzidos nas Ilhas Cayman.

Admite que esta abordagem seria suficiente para desqualificar a multa de ofício, mas não infirma o cerne da acusação fiscal, i.e., a "não adição ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior através de controlada". Em seu entendimento, os lucros auferidos por intermédio da controlada indireta (Overseas) deveriam ser oferecidos à tributação por PDA e PRGA (sucidadas pela autuada) independentemente de eventual desconsideração da controlada direta (Crossban), pois no ordenamento jurídico pátrio não há qualquer regra que limite a tributação universal aos lucros apurados por controladas diretas, pois o conceito legal de sociedade controlada definido no art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76 abarca tanto as controladas diretas quanto as indiretas, e esse conceito foi absorvido sem qualquer ressalva pela legislação tributária.

Retomando o suposto equivoco na identificação do sujeito passivo, que motivou a improcedência total do lançamento relativo ao ano-calendário de 2003, e parcial da exigência fiscal atinente a 2004, reporta-se à jurisprudência administrativa contrária ao lançamento em face de pessoa jurídica extinta para, embora admitindo que os lucros deveria ter sido oferecidos à tributação no país, naturalmente, pelas controladoras que formavam a primeira faixa brasileira: PDA e PRGA Participações Ltda, defender que com a incorporação a Perdigão Agroindustrial passou a figurar como responsável tributária, e a partir da incorporação da PDA em 6/4/2004, a autuada também passou a ser contribuinte, na proporção de sua participação societária na Crossban. Assim, a autuada era sujeito passivo do crédito tributário, e como o lançamento foi formalizado após a extinção de PDA e PRGA por incorporação —, a lavratura dos autos de infração foi devidamente efetuada em nome da Perdigão Agroindustrial.

Quanto à alegação de que haveria inconsistência na determinação da matéria tributária, pois o auditor fiscal utilizou prejuízos fiscais acumulados da Perdigão Agroindustrial para compensar os tributos devidos por PDA e PRGA nos períodos autuados, defende que esse equivoco na quantificação do montante tributável não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual não tem o condão de anular os lançamentos. Observa que embora a autoridade julgadora de 1ª instância também tenha assim se manifestado, ao final decidiu acolher a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, assim adotando entendimento que contraria a jurisprudência deste Conselho.

Na seqüência, discorre sobre a tributação de lucros auferidos no exterior através de controlada indireta, abordando o conceito de sociedade controlada no direito societário e fiscal e salientando sua adoção, sem ressalvas, pelo direito tributário, para concluir que na esfera tributária também não há distinção entre controlada direta e indireta. Dessa forma, ao se referir a "sociedade controlada", a legislação fiscal alcança as empresas sujeitas ao controle direto ou indireto, sem qualquer diferenciação.

Expondo seu entendimento acerca do regime de tributação universal da renda empresarial, assevera que a legislação fiscal determina que os lucros auferidos através de controladas sejam adicionados ao lucro líquido da controladora, para determinação do lucro

real, na proporção da participação societária, o que deve se verificar na data do balanço no qual tiverem sido apurados, restando evidente na legislação de regência que o regime da universalidade não está restrito as controladas diretas, em contrariedade ao sustentado no acórdão recorrido. Afirma inexistir qualquer dispositivo legal que exclua os resultados apurados por sociedade controlada indiretamente da tributação universal.

No caso em análise, os lucros gerados pela Overseas Cayman deveriam ser considerados de forma individualizada por suas controladoras indiretas (PDA e PRGA), isto é, deveriam ser adicionados à base de cálculo de IRPJ e CSLL separadamente dos resultados auferidos pela Crossban Holding na Austria, em consonância ao voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Valmir Sandri no julgamento do caso Eagle. E acrescenta que a consideração individualizada dos resultados produzidos pela controlada indireta e dos lucros apurados pela controlada direta possui repercussão jurídica relevante, especialmente no que concerne à aplicação de tratados para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal, sendo que a apuração individualizada não se confunde com a "desconsideração" da personalidade jurídica da controlada direta, representado apenas uma consequência lógica da sistemática adotada pela legislação societária e fiscal, que reconhece a existência autônoma das controladas diretas e indiretas.

Finaliza a abordagem do mérito principal argumentando que os lucros produzidos nas Ilhas Cayman pela Overseas não estariam resguardados pela Convenção Brasil-Austria, especialmente porque *a proteção dos tratados é voltada precipuamente para as riquezas produzidas pelos residentes dos respectivos Estados-Contratantes. Conclui, assim, que os lucros apurados pela Overseas Cayman deveriam ser oferecidos à tributação no país por PDA, PRGA e pela Perdigão Agroindustrial (após a incorporação da PDA em 6/4/2004), na proporção das respectivas participações societárias, uma vez que tais lucros não estavam sob o abrigo do Tratado Brasil-Austria, cujo alcance é restrito aos resultados auferidos nos Estados-Contratantes.*

Quanto à qualificação da multa de ofício, reporta-se aos argumentos desenvolvidos na decisão sob reexame e observa que, com base neles, *ao invés de apenas desqualificar a multa de ofício, a DRJ terminou declarando a improcedência dos lançamentos, em decorrência da premissa de que a "desclassificação" da Crossban seria imprescindível para a tributação dos lucros da controlada indireta — como visto, premissa contrária à legislação fiscal brasileira, que alcança os resultados de controladas diretas e indiretas, sem qualquer distinção. E arremata afirmando que a aplicação da multa qualificada no caso em tela é matéria eminentemente probatória, ou seja, dependente do convencimento acerca da legitimidade do planejamento fiscal montado pelo grupo Perdigão, aspecto que não representa o ponto central do processo — i.e., a não tributação dos lucros gerados pela controlada indireta nas Ilhas Cayman, em face da suposta proteção conferida pelo Tratado Brasil-Austria —, cuja análise independe de eventual desconsideração da Crossban.*

Em suas conclusões sintetiza os argumentos acima relatados e acrescenta ser *cabível a imposição da multa de ofício incorporadora, considerando que a sucessão se deu entre empresas ligadas (controladora e controladas), pertencentes ao mesmo grupo econômico, consoante a jurisprudência administrativa. Requer, assim, que seja dado provimento ao recurso de ofício, com o restabelecimento da exigência fiscal.*

Às fls. 2965/3098 constam memoriais apresentados em 20/07/2011, acompanhados de parecer elaborado por Eurico Marcos Diniz de Santi e cópia do acórdão nº

9101-00.722 da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No mencionado parecer, depois da abordagem introdutória acerca das *omissões do Poder Legislativo que induzem ao maniqueísmo fiscal e desorientam a atividade do Fisco e do Contribuinte*, e das *dificuldades interpretativas e “teste” da interpretação mais vantajosa* no âmbito do lançamento por homologação, são apontados os *vícios de validade dos autos de infração*, consistentes na *ausência de motivo legal e motivação no plano das normas jurídicas, ausência de motivo do ato e motivação no plano dos fatos jurídicos, erro na determinação do sujeito passivo dos autos de infração: confusão entre “sujeição passiva”, “contribuinte”, “responsável por sucessão”, “pessoa jurídica” e “sócios”, bem como erro na determinação da base de cálculo e do fato gerador* pela confusão entre os mesmos conceitos antes referidos. O parecerista também se reporta à *relevância do voto coletivo da DRJ* e ao *sentido jurídico do placar 4 x 1*, questionando a falta de publicidade das decisões de 1º grau, bem como discorre sobre o mérito da tributação de lucros auferidos no exterior, sob a ótica dos diplomas legais e normativos que regem a matéria. Posiciona-se acerca do conceito de “controlada” do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e questiona as “considerações” da Procuradoria da Fazenda Nacional, inclusive quanto ao exercício da competência e à possibilidade de alteração do lançamento.

Às fls. 3099 e 3165 constam petição requerendo a juntada de *Parecer elaborado pelo Professor Modesto Carvalhosa sobre matérias de direito relevantes ao desfecho da presente controvérsia*, o qual está integrado às fls. 3100/3164 e 3166/3229 dos autos digitalizados do processo. A partir das informações prestadas pela consultante, o parecerista expõe seus fundamentos para responder ao quesito formulado nos seguintes termos: *sob o ponto de vista do Direito Societário e do Direito Internacional, é juridicamente abusiva e contabilmente equivocada a pretensão do Fisco de invocar o conceito de controle indireto do artigo 243 da Lei nº 6.404/76, para considerar disponibilizados ao controlador brasileiro lucros auferidos por suas controladas indiretas, sediadas no exterior, sem levar em consideração a existência da sociedade intermediária CROSSBAN e do Tratado Internacional pertinente.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A decisão sob reexame aborda, inicialmente, a preliminar de nulidade do lançamento em razão de sua formalização em *nome da Fiscalizada, utilizando inclusive o prejuízo de períodos anteriores da contribuinte no cálculo dos valores lançados, embora a Fiscalizada não fosse controladora direta da empresa Perdigão Overseas em 2003 e, somente em 2004, passa a ser controladora parcial da empresa Crossban, essa sim controladora da empresa Overseas desde abril de 2003.*

Sob esta ótica, afirma assistir razão às alegações da impugnante, pois *o lançamento deveria ter sido feito nas empresas PDA e PRGA para o ano-calendário de 2003 e apenas em 2004 é que poderia ser feito o lançamento parcial na Fiscalizada, quando esta passa a controlar a empresa Crossban.* Todavia, defende que as hipóteses versadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 não autorizam a declaração de nulidade do lançamento por tais razões, mormente tendo em conta que a contribuinte *pôde exercer plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos, traduzido pela extensa impugnação apresentada onde aborda detalhadamente cada aspecto do procedimento fiscal.*

Na seqüência, reconhecendo que *os Autos de Infração deveriam obrigatoriamente ser lavrados sobre as empresas PDA e PRGA para o ano-calendário de 2003 e apenas parcialmente sobre a Fiscalizada para o ano-calendário de 2004*, ressalta que a compensação de prejuízos indevidamente promovida pela autoridade lançadora acabou por beneficiar a autuada. Ao final, acolhe parcialmente a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e de utilização indevida do resultado da sucessora no cálculo do lançamento, excluindo deste vício apenas parte do lançamento pertinente ao ano-calendário 2004, momento em que a autuada detinha alguma participação societária na investida que gerou os lucros tributados.

Em verdade, o vício apontado pela impugnante está intimamente ligado com a alegação subsequente de *falta de motivação do lançamento, pois o Auditor Fiscal, desconsiderou as empresas PDA e PRGA.* A autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu que *o Auditor Fiscal não pôde achar na legislação pátria, a justificativa legal para ignorar as empresas PDA e PRGA no lançamento efetuado, e que em tais circunstâncias a Fiscalizada, como incorporadora, deveria aparecer apenas como responsável pelo pagamento dos tributos lançados.* Novamente, porém, entendeu que *a ausência do dispositivo legal infringido no auto de infração, ou a citação incorreta, também não enseja sua nulidade, quando a descrição dos fatos e a documentação que deram sustentação às autuações propiciam ao sujeito passivo exercer amplamente seu direito de defesa.*

Ocorre que não há, nos autos, qualquer argumentação fática que sustente a desconsideração das empresas PDA e PRGA, e autorize o lançamento das infrações diretamente contra a autuada. O único esclarecimento presente na acusação fiscal é aquele transcrito no relatório, nos seguintes termos:

Em face das constatações acima discorridas; foi lavrado o pertinente auto de infração, formalizado sob nº 16.561/000122/2008-46. Ademais, haja vista o disposto na Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008, foi formalizada a representação fiscal para fins penais sob nº 16.561.000123/2008-91.

Registre-se por fim que esta tributação se dá na fiscalizada tendo em vista que a PDA Participações (CNPJ 05.518.983/0001-76) e a PRGA Participações Ltda (CNPJ 05.518.986/0001-00) foram incorporadas pela fiscalizada em 2003 e 2007 respectivamente.

A Fiscalização, assim, sem qualquer justificativa – como por exemplo, o fato de tais pessoas jurídicas não terem existência real – ignora as apurações originais de PDA e PRGA, não noticia se elas são tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, se a periodicidade de sua tributação era anual ou trimestral, e se já teriam se aproveitado do limite de isenção do adicional do imposto de renda. Calcula os tributos incidentes sobre o lucro dos períodos autuados a partir dos referenciais de apuração da sucessora, a qual somente reveste esta condição depois de encerrada a apuração de parte dos períodos nos quais as infrações foram constatadas. Evidente, portanto, que o vício verificado não pode ter em conta, apenas, a vantagem concedida à sucessora em razão da indevida utilização de prejuízos fiscais por ela acumulados. Desde a revogação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pela Lei nº 9.249/95 não existe mais hipótese de tributação em separado de resultados omitidos pelo sujeito passivo. A formulação de qualquer exigência depende, necessariamente, dos parâmetros de apuração definidos pelo sujeito passivo ao cumprir as obrigações acessórias que a lei lhe impõe, ou dos parâmetros fixados pela lei, em caso de arbitramento dos lucros, aplicável quando aquelas obrigações não são cumpridas.

Assim, o crédito tributário devido deveria ter sido determinado mediante: 1) definição dos lucros produzidos pela investida nos anos-calendário 2003 e 2004; 2) partilha destes resultados em razão da participação de sua investidora no capital social da investida e do período no qual esta participação se verificou; 3) identificação da forma de tributação a que se sujeitava cada investidora nos períodos fiscalizados; 4) identificação da periodicidade para tributação dos resultados; 5) adição dos lucros aos resultados originalmente apurados por cada investidora, considerando eventuais prejuízos e base negativas do período e, eventualmente, de períodos anteriores; 6) cálculo dos tributos devidos, tendo em conta o limite de isenção do adicional, bem como as antecipações verificadas no período autuado. Na seqüência, os valores assim apurados seriam objeto de lançamento individualizado por investidora, com atribuição de responsabilidade tributária à sucessora por incorporação, nos casos dos lançamentos que recaíssem sobre PDA e PRGA.

Resta evidente, assim, que o lançamento formalizado apenas mediante adição dos resultados à apuração original da autuada deveria estar sustentado por motivação fática e jurídica que permitisse desconsiderar as especificidades das apurações de PDA e PRGA. Por sua vez, mesmo em relação à parcela dos resultados que teriam sido auferidos diretamente pela autuada, em razão da participação que ela passou a deter depois de incorporar PDA em 31/03/2004, não é possível integrar a motivação fiscal para determinar como seria feita a distribuição dos resultados tributados integralmente em 31/12/2004. A atribuição da integralidade destes lucros à sucessora foi promovida sem qualquer investigação acerca da eventual repercussão dos resultados da investida no patrimônio de PDA incorporado pela autuada, ou mesmo da argumentação de que os resultados apurados pela investida somente teriam se formado ao final do ano-calendário 2004, justificando sua titularidade integral por parte da autuada. À míngua de qualquer motivação exposta no momento do lançamento, não é

possível, por ocasião do julgamento, estabelecer um critério de rateio dos resultados ou invocar argumentos jurídicos para defender sua atribuição integral à autuada em 31/12/2004.

Observe-se, ainda, que ao contrário do que defendido pela autoridade julgadora de 1ª instância, a nulidade do lançamento não está restrita às hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. O art. 10 do mesmo diploma legal também enuncia requisitos essenciais para constituição do ato administrativo de lançamento, espelhando as exigências contidas no art. 142 do CTN.

A motivação, sob esta ótica, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito. O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1º, incisos I e II do Decreto nº 7.574/2011 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original. De toda sorte, a declaração de nulidade por vício material parece ser a mais adequada no presente caso.

Por tais razões, o litígio é solucionado na apreciação das preliminares apresentadas em impugnação, com base nas quais é possível, mesmo sem a abordagem dos demais argumentos de mérito a partir dos quais a autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência, concluir também pela exoneração integral do crédito tributário lançado por em razão da nulidade material do lançamento, motivo pelo qual o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora