



Processo nº	16561.720077/2020-36
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-006.403 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	14 de março de 2023
Recorrente	JBS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIAS E PEDIDOS. AUSÊNCIA DE ANÁLISE. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NOVA DECISÃO.

A decisão administrativa em que não há pronunciamento acerca de matérias e pedidos contidos na peça de defesa ocasiona prejuízo ao direito de defesa da parte e deve ser anulada, de modo a que seja proferida nova decisão com a devida apreciação de todas as matérias e pedidos suscitados.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOVAÇÃO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NOVA DECISÃO.

A decisão administrativa em que, na apreciação das provas, são introduzidos critérios jurídicos não aventados na constituição do crédito tributário ocasiona prejuízo ao direito de defesa da parte e deve ser anulada, de modo a que seja proferida nova decisão com a apreciação das provas adstrita aos critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das matérias apresentadas apenas no Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que votou por conhecer integralmente do recurso voluntário; e, em relação à parcela conhecida, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para que seja proferida nova decisão com a apreciação de todas as

matérias e pedidos contidos na Impugnação apresentada nos autos, e com a apreciação das provas, a partir dos critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 101-007.947, de 06 de abril de 2021, por meio do qual a 9^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada.

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 13.104/13.123) lavrados para a constituição de créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação a períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2015.

Conforme informações contidas nos referidos documentos e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 12.764/13.103, a Recorrente, que apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real anual, teria adicionado ao lucro líquido R\$ 5.016.355.002,07, a título de lucros disponibilizados no exterior, porém tal montante seria inferior ao que deveria ser adicionado. A infração teria sido motivada por disparidades entre os resultados adicionados e aqueles, efetivamente, apurados por algumas sociedades controladas no exterior pela Recorrente, além de decorrer de “inconsistências identificadas na consolidação de resultados de controladas no exterior”, no referido ano-calendário.

A par disso, a Recorrente teria, na apuração anual do IRPJ e da CSLL, deduzido valores a título de imposto de renda pago por controladas no exterior (R\$ 1.330.578.769,42 e R\$ 479.016.996,99, respectivamente), mas não teria apresentado, no curso do procedimento fiscal, a documentação hábil a comprovar os referidos montantes. Ademais, parte dos referidos valores não atenderiam as condições estipuladas na legislação para serem deduzidas dos tributos a pagar no Brasil.

Além da exigência dos valores apurados ao final do ano-calendário, também foram constituídos créditos tributários relativos às multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais em relação ao reflexo das infrações acima relatadas na apuração das estimativas mensais de IRPJ/CSLL relativas ao mês de dezembro de 2015.

Detalhando-se as infrações apuradas, consta no TVF que a Recorrente, apesar de haver identificado no Registro X340 (“Identificação da Participação no Exterior”) da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao ano-calendário de 2015, um total de 223

(duzentas e vinte três) investidas estrangeiras, ao apresentar, no curso do procedimento fiscal, demonstrativo dos “Lucros Disponibilizados no Exterior” adicionados na apuração da IRPJ/CSLL, deixou de mencionar 62 (sessenta e duas) das citadas investidas. Questionada quanto a tal fato, a Recorrente alegou o cometimento de equívoco no demonstrativo anterior e apresentou “**Novo Demonstrativo**”, desta feita contendo informações referentes a 225 (duzentos e vinte e cinco) investidas estrangeiras. Neste documento, foi apontado como resultado de todas as investidas estrangeiras, o ano-calendário de 2015, um montante de R\$ 5.530.176.348,93, superando em R\$ 513.821.346,86 o valor adicionado ao Lucro Líquido pelo sujeito passivo.

Ao analisar “**Novo Demonstrativo**”, a autoridade fiscal, contudo, constatou inconsistências que elevaram o montante a ser adicionado. Em primeiro lugar, quanto às investidas cujos resultados foram apresentados consolidados, aponta-se no TVF:

82. É imprescindível ressaltar que, como será adiante apresentado, diversas investidas estrangeiras discriminadas na Tabela 8 – cujos resultados a fiscalizada informou ter consolidado, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014 – não coincidem com as investidas cujos Indicadores de Consolidação foram confirmados na ECF. Tampouco, em relação a muitas dessas investidas, foram apresentados os correspondentes Demonstrativos de Consolidação e/ou Demonstrativos de Rendas Ativas e Passivas na ECF. Em resumo, o detido cotejo dos dados da ECF com as informações do Novo Demonstrativo revela que muitas das investidas discriminadas na Tabela 8 não preencheram os requisitos legais que as qualificassem para ter os resultados consolidados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014.

Dentre as inconsistências apontadas, estão:

(i) o registro de, apenas, 20 (vinte) subcontas referentes às investidas estrangeiras, com descumprimento às disposições da Lei nº 12.973, de 2014, que exige o registro de uma subconta para cada controlada, direta ou indireta;

(ii) aparente (já que não teria havido pleno esclarecimento por parte da autuada) consolidação vertical, nas investidas diretas e nas primeiras investidas indiretas, dos resultados de todas as demais empresas investidas, com a aplicação das regras vigentes anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014;

(iii) falta de apresentação da Demonstração de Rendas Ativas e Passivas de investidas estrangeiras (Registro X355 da ECF) e/ou da Demonstração de Consolidação de investidas estrangeiras (Registro X353 da ECF), de modo que, à luz do art. 78 da Lei nº 12.973, de 2014, os seus resultados não poderiam ter sido consolidados.

A autoridade fiscal elaborou, então um demonstrativo, contendo, para cada investida no exterior, informações acerca do preenchimento (ou não) de seis condições necessárias à autorização da consolidação dos resultados. Após detalhar informações específicas acerca de diversas investidas, concluiu-se que, apenas, quatro investidas estrangeiras atenderiam as condições para a consolidação dos seus resultados no ano-calendário de 2015. Contudo, o resultado consolidado das referidas investidas importou em prejuízo, de modo que não deveriam se adicionados às bases de cálculo do IRPJ/CSLL.

Já em relação às 222 (duzentas e vinte e duas) investidas cujos resultados deveriam ser tributados individualizadamente, concluiu a autoridade fiscal que a elas

corresponderia um valor de R\$ 7.600.958.152,10, que deveriam ter sido adicionados às bases de cálculo dos referidos tributos em 2015.

Deste modo, foi exigido, por meio do lançamento de ofício, os tributos devidos sobre a diferença entre tal montante o valor adicionado pelo sujeito passivo, ou seja, R\$ 1.584.603.150,03.

Quanto à segunda infração apontada no TVF, relacionada à glosa de imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras, a autoridade fiscal averiguou a comprovação dos montantes deduzidos pela autuada na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em relação ao valor de R\$ 1.698.733.782,91, que corresponderia ao imposto pago no exterior pelas investidas estrangeiras da Recorrente, no próprio ano-calendário de 2015, apontou-se no TVF, quanto à investidas cujos resultados não poderiam ser consolidados, que a autuada teria se aproveitado de impostos pagos no exterior por investidas que não auferiram lucros, o que violaria a legislação de regência. Ademais, no que tange às 47 investidas que apuraram resultado positivo, constatou-se, por meio da exposição individualizada por investida, que parte dos documentos apresentados pela Recorrente para comprovar os valores pagos no exterior não eram hábeis a tal comprovação, seja por não se referirem à respectiva investida, por não se apresentarem traduzidos, consularizados ou apostilados, por atestarem pagamentos em montantes inferiores, por demonstrarem que os impostos foram extintos por outros meios que não o pagamento, e/ou por não se atestarem que se referiam a impostos pagos sobre lucros.

Já no que se relaciona às pessoas jurídicas cujos resultados deveriam ser consolidados, registrou-se no TVF que uma das duas investidas apurou prejuízo no período, de modo que o valor de imposto por ela pago não poderia ser aproveitado. A par disso, apesar de uma única investida do referido grupo haver apurado resultado positivo, o imposto por ela pago não poderia ser aproveitado no Brasil, por decorrência do *caput* do atr. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, já que o resultado consolidado não foi um montante positivo a ser computado na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Neste sentido, não haveria qualquer valor de imposto a ser deduzido no Brasil, em relação às referidas investidas.

Após a análise acima, concluiu-se, no TVF, que o montante de imposto pago no exterior passível de aproveitamento, no ano-calendário de 2015, seria de R\$ 1.321.567.835,55 para o IRPJ e R\$ 116.573.139,89 para a CSLL.

De outra parte, em relação ao valor de R\$ 437.747.440,40, que seria o saldo de imposto pago no exterior pelas investidas estrangeiras da autuada, em anos-calendários anteriores a 2015, apontou-se, inicialmente, que a Recorrente, no curso do procedimento fiscal, teria alegado recálculo, de modo que o montante efetivo seria R\$ 475.934.263,75. Em acréscimo, entendeu a autoridade fiscal que tal saldo não poderia ser deduzido, indiscriminadamente, nos anos-calendários subsequentes, sendo necessário que a Recorrente detivesse individualização das parcelas componentes desse saldo em relação a cada uma das investidas estrangeiras. Neste ponto, diz-se no TVF:

Seria absolutamente necessário que essas deduções fossem realizadas, levando-se em conta os limites individuais do imposto de renda pago por cada controlada no exterior. Mas como denota a sua resposta antes reproduzida, a JBS não mantém qualquer controle dos valores de imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras em períodos anteriores, o que lhe impede, por consequência, identificar a quais

controladas estrangeiras correspondem as parcelas de imposto pago no exterior deduzidas. Desta forma, a JBS igualmente impossibilita que a administração tributária apure se os limites individuais passíveis de aproveitamento, por controlada, foram respeitados. Note-se que a previsão contida no artigo 30, § 14, da IN RFB nº 1.520/2.014, que admite a possibilidade de o imposto de renda pago por controlada no exterior poder ser compensado em anos-calendário subsequentes em virtude da controladora brasileira não ter apurado, no ano-calendário, lucro real positivo, em nada afasta a obrigatoriedade da individualização da compensação (artigo 87, § 3º, da Lei nº 12.973/2.014, combinado com o artigo 30, § 6º, da IN RFB nº 1.520/2.014). Assim, nessa hipótese, mesmo nos anos-calendário [sic] subsequentes, devem ser obrigatoriamente determinados os limites individuais do imposto sobre a renda pago no exterior por controladas estrangeiras, sob pena de eventual e ilicitamente se admitir que o imposto pago por determinada controlada no exterior pudesse ser compensado, em anos-calendário subsequentes, com o IRPJ e a CSLL devidos pela controladora brasileira decorrentes de lucros apurados por uma outra controlada no exterior. Em outras palavras, o saldo do imposto de renda pago no exterior por determinada controlada estrangeira em anos-calendário anteriores só poderá ser utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL da controladora brasileira em anos subsequentes, decorrentes de lucros então apurados por essa mesma controlada no exterior e adicionados às bases tributáveis da controladora, respeitados os limites legais.

Prosssegui a autoridade fiscal justificando, ainda, quem, ante a inexistência de controles individualizados por parte da autuada, não teria sido possível, sequer, aferir-se a efetiva existência dos aludidos pagamentos de imposto no exterior realizados em anos-calendários anteriores. Rejeitou-se assim, o aproveitamento dos referidos valores no ano-calendário de 2015.

Finalmente, foram apurados os reflexos das infrações acima e daquelas tratadas no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39, em relação às estimativas de IRPJ e CSLL devidas no mês de dezembro de 2015, com a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da diferença verificada.

A autoridade fiscal não deixou de registrar que não procedeu à compensação de qualquer valor a título de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apurados em períodos anteriores, uma vez que a autuada, em atendimento a intimação, afirmou que os referidos valores foram utilizados para quitação de débitos no âmbito do Programa de Especial Regularização Tributária (PERT).

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 13.135/13.229, em que sustentou:

- (i) preliminarmente, a nulidade ou necessidade de saneamento do processo, na medida em que houve a juntada aos autos de arquivos não pagináveis, o que desatenderia a Nota e-processo nº 001, de 2014;
- (ii) ainda a título de preliminar, que não seria proporcional, razoável ou moral a concessão de prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de Impugnação, ante o tempo decorrido no procedimento fiscal e a extensão do Termo de Verificação Fiscal. Pugna, então, com base na aplicação subsidiária do art. 191 do Código de Processo Civil, pela concessão de prazo de 180 (cento e oitenta dias) para a apresentação de nova manifestação com considerações adicionais e juntada de documentos que não foram apresentados por ausência de tempo hábil;

- (iii) quanto ao mérito, a ilegalidade da vedação de consolidação de lucros de investidas no exterior, uma vez que teriam sido exigidos requisitos que não encontrariam amparo na legislação;
- (iv) que, na apresentação da ECF, informou a opção por não consolidar o resultado de determinadas investidas, mas que, após nova apuração, teria percebido que a ausência de consolidação representava adiamento da tributação. E, ainda, que na legislação se estabelece que a opção pela consolidação é irretratável, mas não se dispõe que a decisão de não consolidar os resultados seria irretratável, de modo que seria válida a opção posterior;
- (v) em relação à investida JBS Hungary Holdings Kft., que teria havido a opção pela consolidação na ECF, sob a sua antiga denominação (JBS Hungary/Lux);
- (vi) que as condições estipuladas no *caput* do art. 78 da Lei nº 12.973, não exige o preenchimento do Demonstrativo de Consolidação como requisito para se aproveitar o prejuízo apurado pela investida no exterior;
- (vii) que a inobservância de requisito meramente formal poderia ensejar a aplicação de penalidade, mas jamais o gozo de direito subjetivo, quando os requisitos materiais de tal direito tiverem sido observados;
- (viii) que a ausência de preenchimento do Demonstrativo de Consolidação não geraria prejuízos ao Fisco, na apuração do imposto, posto que a informação necessária já constaria do Registro X351 (“Demonstrativo de Resultados e de Impostos Pagos no Exterior”);
- (ix) que, no art. 113, §3º, do Código Tributário Nacional (CTN), prescreve-se que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, mas jamais o descumprimento da obrigação acessória pode justificar a cobrança de tributo, especialmente, quando o contribuinte tem outros meios de demonstrar os fatos aplicáveis”;
- (x) que não teria consolidado resultados de pessoas jurídicas situadas em países ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado;
- (xi) quanto às investidas situadas na Irlanda, que tal país não teria sido, originalmente, incluído na relação constante da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, o que somente teria ocorrido por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.568, de 2016;
- (xii) a acessoriedade da obrigação de efetuar o registro em subconta, não podendo impactar o direito à consolidação, além do que somente não teria realizado tal registro por questões operacionais do seu sistema interno;

- (xiii) que o controle realizado em documentos auxiliares atenderia ao propósito das subcontas, não tendo havido prejuízo à fiscalização;
- (xiv) que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas é mais uma obrigação acessória e se destinaria a verificar o atendimento ao requisito de a investida possuir renda ativa própria superior a 80% (oitenta por cento);
- (xv) que todas as pessoas jurídicas cujos resultados foram consolidados apresentaria renda ativa superior ao referido limite;
- (xvi) em relação à investida JBS USA Holding Lux S.à r.l., que o Registro X355 teria sido preenchido com a antiga denominação da pessoa jurídica (JBS USA Holdings, Inc", e que possuiu renda ativa própria superior a 80% (oitenta por cento);
- (xvii) em relação à investida Swift & Company International Sales Corporation, que teria sido declarada duas vezes na ECF, uma sem o preenchimento do Registro X355 e outra com o referido registro preenchido (sob a denominação S&C International Sales Corp.");
- (xviii) que as exigências postas pela fiscalização acabariam por violar o princípio da essência sobre a forma, o que equivaleria a abuso de forma praticado pela Administração Tributária;
- (xix) a existência de tratados para evitar a bitributação com países nos quais estão domiciliadas diversas investidas estrangeiras, de modo que não poderia haver a exigência no Brasil sobre os lucros das referidas pessoas jurídicas;
- (xx) que afastada a premissa de que parte das investidas não poderiam ter os seus resultados consolidados, ficaria totalmente comprometida a autuação por desconsideração dos impostos pagos no exterior por referidas controladas;
- (xxi) que o valor de imposto pago no exterior utilizado em relação ao ano-calendário de 2015 atenderia a todos os limites estabelecidos na legislação;
- (xxii) que seria inverídica a informação de que teria se valido de impostos pagos no exterior por investidas que apuraram prejuízo no referido ano-calendário;
- (xxiii) que os resultados das respectivas pessoas jurídicas poderiam ser consolidados;
- (xxiv) alegações específicas em relação aos impostos pagos no exterior pelas investidas destacadas no TVF;
- (xxv) quanto aos pagamentos realizados em anos-calendários anteriores, que, demonstrada a improcedência da vedação à consolidação para a maior

parte das investidas, não prevaleceria a necessidade de controles individualizados;

- (xxvi) que a consolidação tratada no art. 87, §3º, da Lei nº 12.973, de 2014, refere-se ao momento da tributação dos resultados, e não ao momento da dedução do imposto pago no exterior;
- (xxvii) que, à época dos pagamentos (ano-calendário de 2011), vigia o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, o qual não previa a “tributação horizontal” dos lucros no exterior, mas permitida a “tributação vertical”, sem estabelecer a tributação individualizada por investida;
- (xxviii) o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, continuaria a regular os pagamentos efetuados sob a vigência daquela norma, não podendo se exigir a aplicação da Lei nº 12.973, de 2014, retroativamente;
- (xxix) que teria sido obedecido o procedimento previsto no art. 14, §6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002;
- (xxx) que os controles apresentados no procedimento fiscal satisfariam ao disposto na legislação, sendo descabidas quaisquer exigências adicionais;
- (xxxi) a impossibilidade de exigência das multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre os valores devidos ao final do ano-calendário de 2015;
- (xxxii) a impossibilidade de aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, após o encerramento do respectivo ano-calendário;
- (xxxiii) a nulidade da consideração, na apuração das multas isoladas, das acusações tratadas no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39, cujo crédito ainda não estaria definitivamente constituído, e que teriam sido transportadas, sem motivação adequada, para os presentes autos;
- (xxxiv) a falta de clareza dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal, impedindo o exercício do amplo direito de defesa, e maculando de nulidade o lançamento;
- (xxxv) equívocos quanto à acusação tratada no referido processo administrativo quanto à amortização fiscal de ágio;
- (xxxvi) a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- (xxxvii) subsidiariamente, que o processo deveria ser baixado em diligência, a fim de que fosse esclarecida a recomposição do lucro oriunda do processo administrativo nº 16561.720038/2020-39
- (xxxviii) subsidiariamente, que haja o sobrerestamento do presente processo, até o julgamento do recurso voluntário interposto no referido processo administrativo.

Em momento posterior, a Recorrente, por meio das Petições de fls. 14.057/14.059 e 14.484, juntou aos autos traduções e documentos destinados à comprovação do pagamento de imposto no exterior por parte de investidas estrangeiras (fls. 14.060/1.4479 e 14.485/14.562).

Na decisão de primeira instância (fls. 14.563/14.622), rejeitou-se a preliminar de nulidade referente à juntada aos autos de documentos não-paginados, uma vez que não teria sido demonstrado o prejuízo advindo de tal procedimento. Indeferiu-se, igualmente, o pedido de diligência para saneamento correlacionada à citada preliminar.

Em relação ao mérito, pontou-se, inicialmente, que, qualquer que seja a opção do contribuinte quanto a consolidação dos resultados das controladas no exterior, tal opção é irretratável. E que, ainda que assim não fosse, a retratação da Recorrente teria ocorrido quanto estava sob procedimento de fiscalização, de modo que haveria motivo para não acatar a mudança da opção anteriormente realizada. Rejeitou-se, ainda, as alegações contrárias à exigência do Demonstrativo de Consolidação e do registro em subcontas, destacando-se a sua previsão legal como requisito para a permissão da consolidação dos resultados das investidas estrangeiras.

No que se refere à investidas JBS Hungary Holding Kft e JBS USA Holding Lux, registrou-se que a Recorrente somente se insurge contra uma das razões adotadas pela autoridade fiscal para vedar a consolidação dos resultados das referidas empresas. Por igual modo, embora a Recorrente tenha razão quanto à inclusão da Irlanda no rol da Instrução Normativa SRF nº 1.037, de 2010, apenas em 2016, não houve insurgência quanto às demais razões apresentadas pela autoridade fiscal para não acatar a consolidação dos resultados das investidas ali situadas.

Seguindo na mesma linha, no Acórdão, aponta-se, quanto à alegação da Recorrente de que as investidas possuiriam renda ativa superior a 80% (oitenta por cento), que tal comprovação seria irrelevante, posto que a autoridade fiscal teria constatado outras razões para rejeitar a consolidação dos resultados de tais controladas. Não seria, ademais, verídico que a única razão para o impedimento à consolidação dos resultados da investida JBS Handles GMBH seria o não cumprimento do citado requisito. Pontua-se que a autoridade fiscal não teria se pronunciado neste sentido e que a consolidação dos resultados da investida em questão deveria ter sido realizado, mas que a ausência da consolidação não teria ocasionado prejuízo à autuada, na medida em que tanto o resultado da investida quanto o resultado consolidado seriam negativos, não impactando a apuração do IRPJ e da CSLL.

Em relação à invocação aos tratados para evitar a dupla tributação, afirmou-se que a Recorrente estaria equivocada, pois não haveria, no lançamento sob exame, tributação dos lucros auferidos por controladas sediadas no exterior, mas tributação da receita da autuada sobre a participação nos lucros de suas controladas no exterior, sendo inaplicável o art. 7º dos referidos tratados.

No que diz respeito à compensação dos impostos pagos pelas investidas no exterior, registrou-se na decisão que, uma vez que se ratificou a vedação à consolidação dos resultados das investidas elencadas no TVF (exceto em relação à JBS Handles GMBH), deveria haver a adição ao lucro líquido da receita correspondente aos lucros de tais controladas individualizadamente, com a possibilidade de compensação do imposto por elas pagos no exterior. Contudo, em caso de apuração de prejuízo por parte das investidas, nenhum imposto, ainda que pago, poderia ser compensado no Brasil. O mesmo se aplicaria às investidas cujos

resultados foram consolidados, mas que não apuraram resultado positivo, como seria o caso da JBS Handles GMBH.

Ratificou-se, então, as análises e conclusões da autoridade fiscal quanto aos montantes de impostos pagos passíveis de dedução na apuração do IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2015. A par disso, analisando, individualizadamente, as alegações recursais referentes aos impostos pagos por determinadas investidas, concluiu-se que não teriam sido cumpridos os requisitos da legislação para o aproveitamento de qualquer valor além daqueles já reconhecidos pela autoridade fiscal, bem como que as provas apresentadas, inclusive aquelas juntadas após a Impugnação não seriam hábeis à comprovação do pagamento de impostos compensáveis no Brasil.

Finalmente, decidiu-se pela possibilidade, após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, da aplicação concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL com a multa de ofício ao final do ano-calendário; e manteve-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da legislação e Súmula CARF nº 108.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCROS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. CONTROLADAS.

A consolidação de resultados de controladas no exterior, para fins de apuração do valor a ser adicionado às bases tributáveis no Brasil, só é possível se observadas as condições estabelecidas no art. 78 da Lei 12.973/14.

ART. 7º DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A aplicação do art. 7º dos ADT não afasta a aplicação das regras da tributação em bases universais das pessoas jurídicas, estabelecidas nos arts. 77 a 80 da Lei 12.973/14.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

A compensação de imposto sobre a renda/lucro pago no exterior só é admitida se observados os requisitos estabelecidos no art. 87 da Lei 12.973/14

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Devidamente científica, a autuada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 14.639/14.779, em que, sinteticamente, alega que:

O v. acórdão, em questão, com a devida vénia, acabou não se pronunciando sobre todos os pedidos formulados pela ora Recorrente, nem sobre todas as matérias da Impugnação, bem como deixou de apreciar provas juntadas nos autos. Ademais, no mérito, apresentou entendimento que não encontra amparo na legislação e nos fatos.

Em síntese, a r. decisão adotou a mesma interpretação excessivamente formalista do lançamento de ofício, impedindo-se o direito à consolidação do resultado de inúmeras

investidas por óbices formais; rejeitou o aproveitamento de créditos de Imposto Sobre a Renda pago no exterior pagas em 2.015, ora concordando com restrições impostas no lançamento de ofício, ora introduzindo novas restrições, ora ignorando documentos juntados pela Recorrente; não se pronunciou sobre os argumentos pela Recorrente sobre o saldo das guias pagas em 2.014; sustentou a legalidade da cobrança da multa isolada, não se pronunciando sobre aspectos demonstrados na Impugnação, nem sobre todos os pedidos lá formulados.

Segundo a Recorrente, na decisão de primeira instância, não teria havido pronunciamento acerca da compensação dos impostos pagos no exterior anteriormente a 2015. Teria havido omissão, ademais, acerca do “método de cálculo e acréscimo do ágio constituído no lançamento de ofício no processo administrativo n. 16561.720038/2020-39, para fins de apuração de multa isolada”. E, ainda, em relação aos argumentos relacionados ao fato de que o citado processo administrativo estaria pendente de decisão definitiva. A Recorrente aponta, igualmente, pedidos que não teriam sido apreciados, implícita ou explicitamente, pelos julgadores *a quo*, conforme exerto a seguir:

“Requer, outrossim, que em razão da matéria prejudicial, seja sobreestado o presente processo até que o julgamento em definitivo do Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo n. 16561.720038/2020-39 sejam apreciados.”

“Requer, por fim, seja a Impugnante notificada do julgamento para que possa apresentar sustentação oral.”

“(..) ou caso assim não entendam V. Sas., seja, ao menos, baixados os autos em diligência para que a dourta fiscalização esclareça como foi efetivado o cálculo da recomposição do lucro oriundo do PAF n. 16561.720038/2020-39, oportunizando prazo adicional de 30 (trinta) dias, após o cumprimento de tal diligência, para que a Impugnante possa ser pronunciar sobre os esclarecimentos de dourta autoridade fiscal; e”.

“Requer, ainda, prazo de 180 (cento e oitenta dias) para a juntada de documentos comprobatórios suplementares oriundos do exterior e eventuais traduções juramentadas não apresentadas, para apresentação de laudo comprobatório das razões, ora indicadas, e para apresentação com arrazoado com considerações adicionais.”

Em decorrência disto, pugna pelo reconhecimento da nulidade da decisão de primeira instância, para todos os referidos pontos possam ser apreciados.

Ainda a título de preliminar, a Recorrente alega que teria havido inovação de critério jurídico no Acórdão da DRJ, quando, contrariando a posição adotada pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, teria sido vetada a possibilidade de compensação de impostos pagos no ano-calendário de 2015, mas relativos a períodos anteriores. Deste modo, com base no art. 146 do CTN, e na alegação de prejuízo ao seu direito de defesa, pugna pela anulação da decisão recorrida, de modo a que as provas juntadas aos autos possam ser apreciadas de acordo com os critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício.

Em relação ao mérito, repetiu, em essência, as alegações apresentadas na Impugnação, com refutações pontuais a fundamentos adotados na decisão de primeira instância, inclusive com remissões a laudo juntado com o Recurso Voluntário.

Na peça de defesa, contudo, são incluídas alegações que não constavam da Impugnação, nem se prestam a refutar os fundamentos da decisão da DRJ, conforme a seguir discriminados:

- (i) a ausência de apresentação do Demonstrativo de Consolidação teria decorrido do entendimento de que tal Registro somente deveria ser preenchido em caso de aproveitamento de saldo de prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores;
- (ii) o sistema da Receita Federal teria permitido a consolidação dos resultados das investidas sem apontar pendência decorrente da ausência do referido Demonstrativo.

A par disso, no encerramento do Recurso Voluntário, apresenta pedido totalmente inédito no sentido de que seja deferida a “dedução do IRPJ e da CSLL eventualmente devidos com créditos decorrentes de imposto de renda pago no exterior”. São, ademais, repetidos os pedidos subsidiários de conversão do julgamento em diligência para esclarecimentos e sobreramento do processo para que se aguarde a decisão definitiva referente ao processo administrativo nº 16561.720038/2020-39.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 14.913/15.029), sustentando:

- (a) a “insubsistência da alegação de nulidade por suposta omissão quanto à apreciação de argumento apresentado pela autuada”, ante a ausência de obrigação do julgador de enfrentar “toda e qualquer questão suscitada pelas partes processuais”;
- (b) quanto à tributação sobre a tributação da parcela do ajuste do valor do investimento nas controladas da Recorrente domiciliadas no exterior, que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, teria sido examinada a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, concluindo-se que o referido dispositivo somente não poderia ser aplicado em relação às **“coligadas residentes em país sem tributação favorecida”**;
- (c) que a constitucionalidade do referido dispositivo legal teria sido confirmado no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 554.090/SC e 611.586/PR;
- (d) que o Supremo Tribunal Federal teria, ainda, no julgamento do Agravo no Recurso Extraordinário nº 1.191.4224, corroborado a utilização do Método da Equivalência Patrimonial para a tributação dos lucros oriundos de controladas no exterior, e reputando a matéria como infraconstitucional, sendo que o Superior Tribunal de Justiça, por meio da sua 1^a Seção, teria decidido pela regularidade da referida tributação por meio do citado método;
- (e) a insubsistência da alegação de incompatibilidade da tributação em questão com o art. 7º dos Tratados para Evitar a Bitributação e Evasão de Divisas, defendendo a necessidade de se aplicar a **“regra de qualificação”** antes da

“norma distributiva de competências fiscais”, e de se buscar o conceito de lucros, para aplicação dos referidos Tratados, na legislação interna;

- (f) que os fundamentos para a manutenção do lançamento quanto ao não oferecimento à tributação dos valores auferidos por meio de controladas no exterior, em relação às investidas domiciliadas em países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a bitributação, são aqueles acima expostos;
- (g) a insubsistência das alegações de que as violações às regras relacionadas à consolidação dos resultados das investidas estrangeiras decorreria da inovação da legislação operada por meio da Lei nº 12.973, de 2014, na medida em que, além de contrariarem o postulado de que “ninguém se escusa de cumprir a lei alegando desconhecê-la”, os fatos geradores apontados no lançamento teriam ocorrido em 2015, e o procedimento fiscal somente teria sido iniciado em dezembro de 2018, sem que a Recorrente tivesse buscado corrigir eventuais erros cometidos de boa-fé;
- (h) a instrumentalidade e essencialidade das obrigações acessórias para o cumprimento e verificação do cumprimento das obrigações principais, bem como a impossibilidade de se flexibilizar comandos legais, em violação ao princípio da legalidade;
- (i) que a norma referente à consolidação dos resultados das investidas estrangeiras é benefício fiscal e, ao mesmo tempo, e presta homenagem ao princípio da segurança jurídica como regime de transição;
- (j) a impossibilidade, com base no art. 78, §6º, da Lei nº 12.973, de 2014, de se possibilitar a consolidação dos resultados na ausência da opção por tal benefício, bem como de se incluir extemporaneamente investidas estrangeiras na sistemática da consolidação;
- (k) que a pretensão de atribuir irretratabilidade, apenas, à opção de inclusão de investida na consolidação “não encontra amparo na análise gramatical, tampouco na lógica ou teleológica da disposição” legal;
- (l) que a opção pela consolidação, além de ser irretratável, deveria ser “manifestada no demonstrativo indicado na norma regulamentadora, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente”;
- (m) a ausência de equivalência entre o exercício da opção pela consolidação com a aceitação de “informações prestadas pelo contribuinte no Novo Demonstrativo”, posto que estas últimas constituem elementos probatórios, sendo que a fase inquisitiva do procedimento fiscal e o contencioso administrativo fiscal são searas adequadas para a sua apresentação;
- (n) que o Demonstrativo de Consolidação, além da informação referente ao “resultado negativo utilizado na consolidação” compreende diversas outras informações;

- (o) que não haveria suporte gramatical, nem teleológico, no art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, para a interpretação de que o referido Demonstrativo somente deveria ser preenchido “*em casos de aproveitamento de saldo de prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores*”;
- (p) que a ausência de registro em subcontas viola diretamente diversos dispositivos legais, e que a alegada impossibilidade operacional do sistema da Recorrente decorreu de sua confessada opção por não utilizar um sistema disponível no mercado, mas desenvolver o seu próprio sistema, sem que, desde a publicação da Medida Provisória nº 627, de 2013, até o início do procedimento fiscal, em dezembro de 2018, tivesse promovido os ajustes necessários para o cumprimento das exigências legais;
- (q) que o descumprimento da Recorrente à obrigação de registro em subcontas tornou os valores apurados e recolhimentos efetuados carentes de “**respaldo em controles idôneos**”, “**importou em violação a normas tributárias referentes a obrigações principais**”, “**comprometeu a definição das parcelas integrantes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**”, de modo que, ao contrário do alegado, foram desatendidos os “pressupostos materiais para o exercício do direito” à consolidação;
- (r) que, ademais, o registro por meio de documentos auxiliares a a apresentação do “Novo Demonstrativo” não atenderia aos propósitos dos registros em subcontas, na medida em que teria ficado evidenciado no curso do procedimento fiscal a ausência do “*controle exigido pela norma*”;
- (s) que seria equivocada a interpretação de que as disposições do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, teria privilegiado o regime de caixa em oposição ao regime de competência, no sentido de que o limite ali estipulado “estaria relacionado apenas ao tributo devido no Brasil, não importando o montante do tributo pago no exterior”;
- (t) que o critério imposto pela legislação seria o da “imputação ordinária do crédito”, e o creditamento exigiria que “**o efetivo pagamento** dos tributos se tenha dado mediante **dinheiro ou bens**” e, ainda, que se vedaria o aproveitamento de créditos correspondentes a benefícios fiscais;
- (u) que as sociedades investidas domiciliadas no México e na Argentina “utilizaram créditos de tributos sobre valor agregado para extinguir obrigações tributárias de Imposto sobre a Renda, o que lhes retira a natureza de créditos escriturais”, correspondendo a compensação e tendo o seu aproveitamento obstado, além de não possuir a natureza de pagamento em sentido estrito, conforme exigido pela Lei nº 12.973, de 2014;
- (v) a ausência de controle em relação ao saldo de imposto pago no exterior, em anos-calendários anteriores, e a necessidade de controle individualizado por investida, para possibilitar o aproveitamento futuro;

- (w) a inaplicabilidade da sistemática da Lei nº 9.249, de 1995, ao referido saldo, posto que, para efeito de compensação, aplicar-se-ia, para definição dos requisitos materiais e formais, a norma vigente ao tempo do encontro de contas;
 - (x) a ausência de preclusão quanto à guarda dos documentos que dão suporte aos registros referentes aos impostos pagos em anos anteriores, conforme art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996;
 - (y) o descumprimento, em relação ao referido saldo, igualmente, das regras de controle previstas no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, em que se exigia o controle individualizado por investida;
 - (z) que os documentos apresentados pela Recorrente “apenas indicam o valor total dos tributos no exterior que teriam sido recolhidos no respectivo ano-calendário”, mas “Não permitem correlação com os lucros auferidos por sociedade investida, seja direta, seja indireta, nem, tampouco com os respectivos recolhimentos”;
- (aa) a ausência de indicação da documentação que deu suporte aos documentos apresentados, e de esclarecimento acerca da relação entre as diversas pessoas jurídicas enumeradas e a Recorrente;
 - (bb) o cabimento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, por tratarem de infrações tributárias distintas;
 - (cc) a aplicação da Súmula CARF nº 108 em relação à pretensão de afastamento dos juros de mora sobre as multas aplicadas.

Após isto, os autos foram distribuídos por sorteio a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 13 de maio de 2021 (fls. 14.635/14.636), e apresentou o seu Recurso, em 11 de junho do mesmo ano (fl. 14.637), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído por meio de procuração eletrônica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

No Recurso Voluntário, contudo, foram suscitadas matérias que não foram abordadas na Impugnação apresentada, a saber,

- (i) que a ausência de apresentação do Demonstrativo de Consolidação teria decorrido do entendimento de que tal Registro somente deveria ser preenchido em caso de aproveitamento de saldo de prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores;
- (ii) que o sistema da Receita Federal teria permitido a consolidação dos resultados das investidas sem apontar pendência decorrente da ausência do referido Demonstrativo;
- (iii) o pedido no sentido de que seja deferida a “dedução do IRPJ e da CSLL eventualmente devidos com créditos decorrentes de imposto de renda pago no exterior”.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a Impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da Impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Trata-se, pois da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodíum, 2016. vol. 1, p. 432):

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

A Recorrente não pode, em sede de Recurso Voluntário ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso. Conhecer das matérias totalmente inéditas apresentadas, apenas, em sede de Recurso Voluntário, representa a total subversão do rito processual, com a decisão sendo realizada em instância única pelo CARF.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13a ed, Salvador: Ed. Juspodíum, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:

A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não

devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).

Podem ser excepcionadas, apenas, as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública. Cabe excepcionar, ainda, aquelas matérias que surgem apenas na decisão de primeira instância, de modo que o contribuinte somente pode se opor por meio do Recurso Voluntário.

No caso dos autos, as matérias trazidas de modo inovador no Recurso Voluntário não se enquadram nas referidas exceções.

Isto posto, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, de modo que deles tomo conhecimento, à exceção das matérias acima ressalvadas.

2 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

2.1 DA OMISSÃO NA APRECIAÇÃO DE MATÉRIAS E PEDIDOS

No Recurso Voluntário, a Recorrente argui a nulidade da decisão de primeira instância, por não ter havido pronunciamento acerca de todas as matérias tratadas e pedidos formulados na Impugnação.

Segundo alega, não teriam sido abordadas as alegações relacionadas (i) à compensação do saldo de impostos pagos no exterior anteriormente a 2015; (ii) à ausência de compreensão do “método de cálculo e acréscimo do ágio constituído no lançamento de ofício no processo administrativo n. 16561.720038/2020-39, para fins de apuração de multa isolada”; e (iii) ao fato de que o citado processo administrativo estaria pendente de decisão definitiva.

Ao lado disso, os pedidos a seguir elencados não teriam sido apreciados, implícita ou explicitamente, na referida decisão:

“Requer, outrossim, que em razão da matéria prejudicial, seja sobreposto o presente processo até que o julgamento em definitivo do Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo n. 16561.720038/2020-39 sejam apreciados.”

“Requer, por fim, seja a Impugnante notificada do julgamento para que possa apresentar sustentação oral.”

“(...) ou caso assim não entendam V. Sas., seja, ao menos, baixados os autos em diligência para que a douta fiscalização esclareça como foi efetivado o cálculo da recomposição do lucro oriundo do PAF n. 16561.720038/2020-39, oportunizando prazo adicional de 30 (trinta) dias, após o cumprimento de tal diligência, para que a Impugnante possa ser pronunciar sobre os esclarecimentos de douta autoridade fiscal; e”.

“Requer, ainda, prazo de 180 (cento e oitenta dias) para a juntada de documentos comprobatórios suplementares oriundos do exterior e eventuais traduções juramentadas não apresentadas, para apresentação de laudo comprobatório das razões, ora indicadas, e para apresentação com arrazoado com considerações adicionais.”

A leitura da Impugnação de fls. 13.135/13229 confirma que as matérias acima apontadas foram objeto de questionamentos específicos, nos itens II.2.6 e II.2.7. De outra parte, a transcrição dos trechos da peça impugnatória referente aos pedidos que não teriam sido examinados não deixa dúvidas de que, também, estavam ali contidos.

Também é verídico que, na decisão administrativa, não houve manifestação sobre quaisquer dos pontos em destaque.

A arguição de nulidade deve ser analisada à luz dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

Inexistindo previsão de embargos de declaração em relação às decisões proferidas nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, as omissões dos julgadores que impliquem em prejuízo ao direito de defesa das partes tem sido remediadas no âmbito do CARF pela devolução dos processos à instância *a quo*, a fim de que profiram novas decisões com o enfrentamento de todas as matérias alegadas nas Impugnações/Manifestações de Inconformidade.

No caso específico, a omissão observada na decisão de primeira instância ocasionou efetivo prejuízo à Recorrente, ao menos em relação a determinadas alegações e pedidos.

Em primeiro lugar, a questão da compensação de imposto pagos no exterior por investidas estrangeiras, conforme possibilidade prevista no art. 30, §14, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, foi objeto de análise específica no Termo de Verificação Fiscal (TVF), conforme reprodução abaixo:

5.2.4. Do suposto saldo dos pagamentos de imposto de renda realizados por investidas estrangeiras antes do ano de 2.015

Como já discorrido no item 3, a JBS manteve na Parte B do seu e-Lalur do ano-calendário de 2.015 a conta intitulada “IMPOSTO_PAGO_EXTERIOR” para o controle das deduções do imposto de renda pago no exterior por suas controladas

estrangeiras (para maiores detalhes, ver os parágrafos 14 e seguintes). Essa conta mantinha no início do ano-calendário de 2.015 um saldo inicial de R\$ 437.747.440,40, embora na resposta apresentada pela JBS já transcrita no parágrafo 18, ela tenha informado que em função do resultado da “*consultoria externa que revisou os cálculos do TBU*”, corrigiu esse valor para R\$ 475.934.263,75108.

530. Conforme exposto no item 3, a JBS se utilizou também desse saldo inicial da conta “IMPOSTO_PAGO_EXTERIOR” para deduzir valores do IRPJ e da CSLL devidos no próprio ano-calendário de 2.015. No entanto, detalharemos as razões por que esse saldo não pode ser utilizado nem em 2.015, tampouco em exercícios posteriores.

[...]

536. Cabe ainda frisar que, dada a inexistência de qualquer controle da composição e da individualização desse saldo inicial da conta “IMPOSTO PAGO EXTERIOR” – e a consequente impossibilidade de seu aproveitamento fiscal pela JBS no Brasil –, não aferimos sequer a real existência dos supostos pagamentos que compõem esse alegado saldo no início do ano-calendário de 2.015.

537. Pelas razões expostas, o alegado saldo de pagamentos do imposto de renda no exterior realizados por investidas estrangeiras antes do ano de 2.015 não poderá ser aproveitado pela JBS no Brasil como dedução do seu imposto de renda e da sua CSLL.

Contra a referida acusação, a Recorrente dedicou tópico específico de sua Impugnação, conforme excerto a seguir:

II.2.6. Acusação de utilização indevida de saldos dos anos anteriores

Outra acusação constante no TVF refere-se à utilização de pagamentos de anos anteriores a 2.015.

[...]

Nesse contexto, fica claro que as informações prestadas pela Impugnante mais do que satisfazem as exigências legais, sendo descabidas quaisquer hipóteses adicionais de exigências!

A matéria, contudo, sequer foi tangenciada na decisão de primeira instância, que abordou, exclusivamente (i) a preliminar de nulidade por juntada de documentos não-paginados; (ii) a possibilidade, ou não, de consolidação dos resultados das investidas estrangeiras referentes ao ano-calendário de 2015; (iii) a relação das normas de tributação em bases universais com o art. 7º dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil; (iv) a compensação do imposto pago no exterior pelas investidas estrangeiras, abordada nos itens 5.2.1, 5.2.2 e 5.2.3 do TVF; (v) a exigência de multas isoladas pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL; (vi) a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas.

Deste modo, ao não abordarem as alegações relacionadas à compensação dos valores em questão, os julgadores *a quo*, ao mesmo tempo em que mantiveram, automaticamente, os reflexos no lançamento da respectiva glosa, não apreciaram os argumentos de defesa suscitados pela Recorrente (que poderiam levar ao cancelamento desta parte da exigência), e lhe negaram o direito de conhecer eventuais razões pelas quais tais argumentos seriam improcedentes, de modo a que pudesse refutá-las no Recurso Voluntário ao CARF.

Indiscutivelmente, o direito de defesa da Recorrente foi prejudicado!

Adicionalmente, no tópico II.2.7 da sua Impugnação, ao tratar da questão da exigência das multas isoladas, a Recorrente aborda a utilização pela autoridade fiscal, nas bases de cálculo das referidas penalidades, dos valores apurados em decorrência das infrações constatadas no lançamento de ofício tratado no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39. Neste ponto, a Recorrente questiona, inicialmente, o fato de que tal procedimento teria sido realizado sem que houvesse decisão administrativa definitiva naqueles autos, de modo que o crédito tributário ali exigido não se encontraria definitivamente constituído. Ademais, argumenta que as acusações fiscais tratadas no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39 teriam sido “emprestadas” para os presentes autos sem a devida motivação, o que violaria o disposto no art.10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e teria trazido prejuízo ao seu direito de defesa, na medida em que não teria sido possível compreender os cálculos constantes do lançamento fiscal, de modo a formular os seus argumentos de defesa. Segue a transcrição de tal trecho da Impugnação:

Ocorre que o lançamento de ofício exigido no referido processo administrativo ainda não foi julgado de forma definitiva de sorte que o crédito tributário, ali constante, não se encontra definitivamente constituído.

Sobre tal aspecto, deve-se apontar clara nulidade eis que ainda que as acusações decorrentes do referido processo administrativo tenham sido “emprestadas” ao presente caso, no presente processo administrativo aplicou-se nova sanção decorrente de tais acusações.

Ora, o TVF não deveria, simplesmente, ter mencionado a existência do referido processo, mas efetivado a competente motivação das acusações que repercutem, em termos de penalidade, nos presentes autos.

O artigo 10 do Decreto n. 70.235/72 prescreve o seguinte:

[...]

Como se nota, o auto de infração deve descrever adequadamente os fatos e indicar a disposição legal infringida.

No caso, porém, o TVF simplesmente, em uma nota de roda pé, às fls. 13098, indicou-se que “naquela autuação, impactaram a apuração das estimativas mensais não apenas as glosas do imposto de renda pago no exterior indevidamente deduzido das estimativas de agosto e setembro de 2.015, mas também as glosas de amortização fiscal de ágio.”

Tal lacônica explicação não deixou suficientemente claro à Impugnante em que medida os referidos valores impactaram na reconstituição da estimativa de dezembro de 2.015.

O fato é que a Impugnante simplesmente não entendeu os cálculos apresentados pelo TVF, às fls. 13099 e 130100, tornando-se, até mesmo, difícil empreender controle de legalidade.

Infelizmente, o modo sucinto e lacônico em que a repercussão de tal processo administrativo foi tratada pelo TVF impede que seja exercido de modo mais efetivo o direito à ampla defesa, importando patente nulidade com base no artigo 59, inciso II, do Decreto n. 70.235/7213.

Nesse contexto, há patente nulidade na referida cobrança, por impedir o efetivo direito à ampla defesa.

Não bastasse isso, o processo administrativo n. 16561.720038/2020- 39 ainda não se encontra definitivamente julgado, eis que conta com interposição de Recurso Voluntário.

Mais uma vez, nenhuma linha sequer da decisão recorrida foi dedicada a abordar as referidas matérias e alegações. Assim, repita-se, ao mesmo tempo em que mantiveram, automaticamente, os reflexos do lançamento do processo administrativo nº 16561.720038/2020-39 na constituição das multas isoladas, não apreciaram os argumentos de defesa suscitados pela Recorrente (que poderiam levar ao cancelamento desta parte da exigência), e lhe negaram o direito de conhecer eventuais razões pelas quais tais argumentos seriam improcedentes, de modo a que pudesse refutá-las no Recurso Voluntário ao CARF.

Sobre este mesmo tema, a Recorrente formulou, na Impugnação, pedidos subsidiários destinados (i) ao sobrestamento dos presentes autos, até a decisão definitiva do processo administrativo nº 16561.720038/2020-39; e (ii) à conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal esclarecesse como teriam sido realizados os cálculos da recomposição das bases de cálculo, em decorrência do lançamento tratado no referido processo administrativo, bem como para que fosse ofertado prazo adicional de 30 (trinta) dias, após o cumprimento da diligência, para pronunciamento da autuada.

Os julgadores administrativos não se manifestaram acerca dos referidos pedidos, de modo que prejudicado o direito de defesa da Recorrente seja pela ausência de acolhimento, seja pelo desconhecimento das razões para o indeferimento dos seus pleitos, de modo a poder se insurgir pela via do Recurso Voluntário.

Finalmente, são apontados dois outros pedidos subsidiários (notificação para sustentação oral e prazo adicional para a juntada de documentos comprobatórios) não apreciados na decisão de primeira instância, em relação aos quais o prejuízo ao direito de defesa da Recorrente seria discutível, de modo que, ante a gravidade das violações tratadas quanto às matérias e pedidos acima, entendo desnecessários maiores comentários.

Nas contrarrazões apresentadas, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) busca contrapor a arguição de nulidade invocando o “sistema de persuasão racional do julgador, ou livre convencimento motivado (art. 371 do NCPC e do art. 9º do Decreto 70.235/1972”. Assim, argumenta que o julgador não necessita enfrentar “toda e qualquer questão suscitada pelas partes processuais”, e invoca jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que ratificaria tal entendimento.

A argumentação da PGFN e a jurisprudência invocada não se aplicam ao caso sob análise. Cuidam da situação em que o julgador, ao formar a sua convicção sob determinado tema, não está obrigado a abordar, explicitamente, todos os demais argumentos suscitados pelas partes em relação à referida matéria. Na situação dos autos, existem matérias e pedidos independentes (e não argumentos sobre uma matéria ou pedido já apreciados pelos julgadores) que foram totalmente ignorados na decisão de primeira instância, de modo que, pelos motivos já expostos, a Recorrente foi prejudicada no seu direito de defesa.

Neste sentido, deve haver o reconhecimento da nulidade do Acórdão recorrido, com a devolução dos autos para que os julgadores *a quo* profiram nova decisão na qual realizem a apreciação de todas as matérias e pedidos contidos na Impugnação apresentada.

2.2 DA INOVAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS

No Recurso Voluntário, a Recorrente argui, também, a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que os julgadores teriam se valido de critério jurídico não adotado no lançamento de ofício, para rejeitar o aproveitamento de pagamentos de imposto no exterior por investidas estrangeiras realizados no ano-calendário de 2015, mas referentes a anos anteriores.

Segundo a Recorrente, no TVF, o aproveitamento de diversos pagamentos não teria sido autorizado, em decorrência problemas relacionados à documentação de comprovação. Argumentam que o fato de os pagamentos serem relativos a anos-calendários anteriores, apesar de ser de conhecimento da autoridade fiscal, não teria sido invocado como empecilho ao aproveitamento. Na decisão de primeira instância, contudo, após o saneamento por parte da autuada das falhas apontadas na documentação relacionada aos pagamentos, os créditos não foram reconhecidos por se referirem a anos anteriores.

Sustentam, então, que teria havido inovação no critério jurídico pelos julgadores *a quo*, o que seria vedado no art. 146 do CTN, e teria trazido prejuízo ao seu direito de defesa, na medida em que os argumentos destinados a refutar o novo critério jurídico somente seria apreciado em uma instância administrativa.

De fato, a leitura do TVF revela que, na apreciação do aproveitamento de alguns pagamentos realizados por investidas estrangeiras da Recorrente, a autoridade fiscal, expressamente, reconhece que se referiam a anos-calendários anteriores, mas não critica tal fato. Pelo contrário, reconhece o direito ao aproveitamento (como ocorreu, por exemplo, em relação à investida **Galina Pesada, S.A de C.V.**, às fls. 12.962/12.964, e à investida **Moy Park Ltd.**, às fls. 13.023/13.027), ou deixa de autorizar a compensação dos créditos, mas por razões diversas, tal como efetuado, por exemplo, em relação à investida **Dungannon Proteins Ltd.**, conforme transcrição a seguir:

449. Denota-se do extrato que os dois pagamentos lá assinados pela fiscalizada (£ 125.381,35 e £ 127.700,00) se referem ao ano de 2.014, a despeito de terem sido realizados em 2.015. Todavia, em relação a esse documento, não foram localizadas a consularização, tampouco a apostila de que trata a Convenção de Haia. Assim, tais documentos não poderão ser ora considerados, porquanto não revestidos de formalidades exigidas em lei. Ademais, não foram localizados quaisquer documentos referentes às duas outras estimativas, as quais, presumimos, seriam do próprio ano de 2.015 (£ 157.100,00 e £ 184.100,00).

Na decisão de primeira instância, por outro lado, após constatar que a Recorrente teria apresentado provas que afastavam os óbices opostos pela autoridade fiscal, os julgadores deixaram de reconhecer o direito ao aproveitamento dos pagamentos, exclusivamente, por se referirem a anos-calendários anteriores. Transcreve-se o trecho da decisão referente à mesma investida **Dungannon Proteins Ltd.**, para comprovar tal fato:

Após, analisar o Doc. 11, verificamos que os pagamentos no valores de £ 125.381,35 e £ 127.700,00, se referem ao "corporate tax". Todavia, independentemente de haver ou não documentos, consularização e apostilamento, conclui-se que os créditos nos valores de £ 125.381,35 e £ 127.700,00 não podem compensar o imposto de renda no Brasil de 2015, já que eles são relativos ao ano de 2014. Sobre a questão, já tratamos anteriormente.

Neste ponto, entendo que, na linha do disposto nos arts. 59, §3º, e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, eventual reconhecimento da introdução indevida de novo critério jurídico por

parte do julgador de primeira instância possibilitaria o saneamento do vício pela simples desconsideração de tal óbice, no julgamento pelo CARF, com a verificação, apenas, dos critérios adotados pela autoridade fiscal no lançamento de ofício, que, caso atendidos, levaria ao provimento do recurso em relação à matéria específica.

Não obstante, diante da decisão proposta no tópico anterior, e reconhecendo que, efetivamente, houve a introdução de novo critério jurídico na apreciação das provas dos pagamentos realizada na decisão de primeira instância, cabe o reconhecimento da nulidade da decisão, também, por este motivo, de modo que, na nova decisão a ser proferida, a instância *a quo* se limite, na apreciação das provas, aos critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, quanto à parte conhecida, por ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para que seja proferida nova decisão com a apreciação de todas as matérias e pedidos contidos na Impugnação apresentada nos autos, e com a apreciação das provas, a partir dos critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo