



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16561.720077/2020-36 |
| ACÓRDÃO | 1302-007.259 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 8 de outubro de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | JBS S/A FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MATÉRIAS E PEDIDOS. DEVIDA ANÁLISE. MERA IRRESIGNAÇÃO QUANTO AO RESULTADO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A mera irresignação da parte quanto ao resultado da análise realizada, na decisão de primeira instância, não configura causa de nulidade da referida decisão, quando há apreciação e manifestação acerca das matérias e pedidos contidos na Impugnação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSÍVEL ERRO QUANTO AO MONTANTE DA INFRAÇÃO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. CORREÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA. POSSIBILIDADE.

Eventual erro cometido pela autoridade fiscal quanto ao montante da infração apontada no lançamento de ofício não configura causa de nulidade da autuação, podendo haver a correção dos valores por decisão da autoridade julgadora.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. REQUISITOS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CUJA FALTA FOI SUPRIDA NO DECORRER DA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUE DESCONSIDEROU AS CONSOLIDAÇÕES FEITAS PELA CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 e o artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 disciplinam os “requisitos” para a consolidação dos resultados auferidos no exterior e as “obrigações acessórias” que devem ser cumpridas pelos contribuintes.

Os requisitos, por serem normas de caráter proibitivo, têm como consequência a impossibilidade de consolidação dos resultados, ainda que a contribuinte tenha realizado a opção irrevogável. O descumprimento relacionado às obrigações acessórias, por outro lado, não implica a perda da possibilidade da consolidação dos resultados, desde que a opção tenha sido feita, os requisitos legais proibitivos não sejam evidenciados, bem como seja suprida as falhas relacionadas aos deveres instrumentais no curso do procedimento fiscal, mediante a apresentação dos demonstrativos que permitem o escrutínio das informações (praticabilidade da fiscalização). A sanção para o descumprimento das obrigações acessórias, portanto, são as multas isoladas, no caso, por descumprimento da apresentação dos demonstrativos em ECF.

Não pode a autoridade fiscal negar o direito à consolidação dos resultados auferidos por investidas no exterior quando as hipóteses proibitivas da consolidação (requisitos) não são evidenciadas, sobretudo, quando o sujeito passivo apresenta toda a documentação que supre sua falha no cumprimento dos deveres instrumentais.

TRIBUTAÇÃO DA PARCELA DO AJUSTE DO INVESTIMENTO EM CONTROLADA DOMICILIADA NO EXTERIOR EQUIVALENTE AOS LUCROS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a tributação da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos, conforme art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014.

INVESTIDAS NO EXTERIOR. TBU. IMPOSTO SOBRE A RENDA. EXTINÇÃO POR COMPENSAÇÃO. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DA CONTROLADA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda extinto no exterior, por meio de compensação, pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES. INEXISTÊNCIA/INSUFICIÊNCIA DE IMPOSTO A PAGAR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA.

Na ausência de controle dos saldos passíveis de compensação, e da demonstração da observância dos requisitos e limites fixados na legislação, deve ser glosada a compensação realizada com saldos de imposto pagos no exterior por investidas, em anos-calendários anteriores.

CSLL. APURAÇÃO REFLEXA. MESMA DECISÃO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, quanto ao mérito, com aplicação de votações sucessivas, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar a consolidação dos resultados em relação às controladas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas, bem como em relação à controlada Moy Park Food Service Dublin Ltd. Nos termos do art. 112 do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, foi necessária a realização de votações sucessivas, tendo em vista que, na primeira votação, os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva votaram por negar provimento ao recurso quanto ao atendimento aos critérios para consolidação do resultado de controladas; o conselheiro Marcelo Oliveira votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar a

consolidação dos resultados em relação às controladas lucrativas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas; e os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar a consolidação dos resultados em relação às controladas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas, bem como em relação à controlada Moy Park Food Service Dublin Ltd. Confrontadas as decisões menos votadas, os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva votaram por negar provimento ao recurso quanto ao atendimento aos critérios para consolidação do resultado de controladas; e os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar a consolidação dos resultados em relação às controladas lucrativas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas. Finalmente, confrontadas as duas soluções restantes, os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar a consolidação dos resultados em relação às controladas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas, bem como em relação à controlada Moy Park Food Service Dublin Ltd. Ainda quanto ao recurso voluntário, acordaram os membros do colegiado, (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à aplicação dos acordos para evitar a dupla tributação, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto ao aproveitamento de impostos pagos no exterior no ano-calendário de 2015, e por negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento de impostos pagos no exterior em anos anteriores; (iii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exigência da multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (iv) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas isoladas pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, como reflexo da decisão adotada pelo colegiado em relação às demais matérias; e (v) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Finalmente, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Henrique Nimer Chamas quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido. Conforme art. 110, §5º, do RI/CARF, a Conselheira Miriam Costa Faccin não votou em

relação às preliminares de nulidade suscitadas, pois as matérias já foram votadas pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó; e o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) não votou em relação às preliminares de nulidade suscitadas e ao atendimento aos requisitos para a consolidação dos resultados de controladas, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Marcelo Oliveira.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natália Uchôa Brandão, Míriam Costa Faccin, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos em relação ao Acórdão nº 101-024.878, de 15 de junho de 2023, por meio do qual a 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada (fls. 15.109/15.188).

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 às 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 o “**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 ser 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 atuada 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 atuada 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 art. 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.

Prosseguiu a autoridade fiscal justificando, ainda, que, 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 Especial de 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 país 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 princípios 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 descon sideração 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 nº12.973, 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 exigência 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 sobrestamento 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).

A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 proferiu, então, o Acórdão nº 101-007.947, de 06 de abril de 2021, por meio do qual julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada (fls. 14.563/14.622).

Devidamente cientificada, a autuada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 14.639/14.779, em que, sinteticamente, alegou que a decisão de primeira instância não teria se pronunciado sobre todos os pedidos por ela formulados e sobre todas as matérias suscitadas na Impugnação, bem como que os julgadores teriam deixado de apreciar provas juntadas aos autos.

Ainda a título de preliminar, a Recorrente alegou 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, pugnou pela anulação da decisão recorrida, de modo a que as provas juntadas aos autos pudessem 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, foram incluídas alegações que não constavam da Impugnação, nem se prestavam 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, apresentou 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”. Foram, ademais, repetidos os pedidos subsidiários de conversão do julgamento em diligência para esclarecimentos e sobrestamento 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 insubsistência das alegações da Recorrente, e pugnando pela manutenção integral do lançamento.

Após isto, os autos foram distribuídos por sorteio a este Conselheiro e submetidos a julgamento por esta Turma Julgadora, resultando no Acórdão nº 1302-006.403, de 14 de março de 2023 (fls. 15.036/15.058), por meio do qual decidiu-se o que segue:

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.

Antes do novo julgamento por parte das autoridades julgadoras de primeira instância, a Recorrente juntou aos autos a Petição de fls. 15.068/15.070, em que apontou o cancelamento do lançamento de ofício tratado no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39, e a necessidade de aplicar o reflexo da referida decisão no lançamento da multa isolada referente ao mês de dezembro de 2015.

A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 proferiu, então, o Acórdão nº 101-024.878, de 15 de junho de 2023 (fls. 15.109/15.188), no qual, repetindo o teor da decisão anterior, rejeitou 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 auçada, 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 auçada 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 entendimento 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.

Após isso, complementou-se a decisão, em atendimento ao Acórdão proferido por esta Turma Julgadora. Em primeiro lugar, cancelou-se parte do lançamento referente às multas isoladas pela ausência/insuficiência do recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, como reflexo da decisão proferida pelo CARF nos autos do processo administrativo nº 16561.720038/2020-39. No mais, não se acatou a compensação dos saldos de imposto sobre a renda pagos em períodos anteriores por não haver sido apresentado a individualização de tais saldos por investida. Rejeitou-se, por fim, a compensação dos valores pagos pelas investidas Zendaleather GMBH, DUnannon Proteins Ltd. e Kitchen Range Foods Ltd., uma vez que “não bastaria para a sua individualização a mera comprovação do pagamento [...], mas havia necessidade tanto de demonstrar a sua participação no excesso de imposto passado, bem como os aproveitamentos que foram feitos desses créditos ao longo do tempo”.

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 e na IN 1520/14.

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 e na IN 1520/14.

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.

Por conta da exoneração parcial da multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, houve a interposição de Recurso de Ofício quanto a tal parcela da decisão.

Intimada da nova decisão, a autuada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 15.207/15.407, no qual, mais uma vez, sustenta a preliminar de nulidade parcial do Acórdão de primeira instância, pois teriam sido ignorados argumentos e provas por ela apresentados, bem como teria havido apreciação precária sobre diversos pontos suscitados na Impugnação.

Alega, ainda, que os julgadores *a quo* teriam identificado “erro de direito no lançamento de ofício no que se refere à glosa de guias de anos anteriores a 2.015 (competência), mas com pagamento em 2.015”, mas não teriam cancelado a exigência. Afirma que não teria sido observado o critério jurídico utilizado no lançamento, mas teria sido exigido o exame dos resultados auferidos nos anos anteriores. Assim, o lançamento seria ilegal e deveria ter sido anulado, pois teria realizado a comparação das guias pagas em 2015, mas referente a resultados do passado, com os lucros auferidos em 2015. Sustenta, então, a nulidade do lançamento “no que tange à glosa das guias da Kitchen Range Foods Ltd., Dungannon Proteins Ltd. e Zendaleather GmbH anteriores a 2.015”; ou, no mínimo, a nulidade da decisão de primeira instância, para que se atenha aos critérios jurídicos adotados no lançamento ou cancele a exigência quando divergir dos referidos critérios.

Após isso, em um introito que aborda questões relativas ao panorama no qual teria cometido equívocos em relação à tributação dos resultados das suas controladas, pleiteia o provimento do Recurso Voluntário pois:

[...] A UMA, porque ao apresentar o “Novo Demonstrativo”, a Recorrente supriu eventuais omissões ou incorreções nos dados inicialmente fornecidos na ECF, que por sinal foram consideradas pelo Fisco para reformular as informações nela contidas; A DUAS, porque a constituição do crédito tributário se deu em virtude de o Fisco concluir - tão somente - que houve descumprimento de obrigação acessória, sendo certo que o descumprimento de obrigações acessórias não pode gerar obrigação de pagar imposto (nem contribuição social), senão apenas a

imposição de multa, vez que as obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo.

No mais, foram repetidas as alegações trazidas na Impugnação, com acréscimos pontuais para se contrapor aos fundamentos da decisão de primeira instância e melhor sistematização dos argumentos apresentados.

Os pedidos formulados foram sintetizados do seguinte modo:

(I) cancelar integralmente os autos de infração lavrados, ou

(II) subsidiariamente e em menor extensão:

(II.1) anular, parcialmente, a r. decisão de 1ª instância, na parte em que a Recorrente restou vencida, para que se pronuncie sobre todos os argumentos e provas que deixou de apreciar, e para que cancele o lançamento de ofício em todos os aspectos em que houver divergência de critério jurídico entre a r. decisão e o disposto no Termo de Verificação Fiscal; e/ou

(II.2) na eventualidade de se permitir a consolidação dos resultados de apenas algumas investidas cuja consolidação foi negada pelos autos de infração, requer a reapuração do crédito tributário para que reflita eventual redução decorrente da referida consolidação; e/ou

(II.3) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a consequente reapuração do crédito tributário, os lucros das investidas situadas em países com as quais o Brasil mantém Tratados para evitar a bitributação;

(II.4) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a consequente reapuração do crédito tributário, o lucro referente da filial JBS AUSTRALIA PTY LTD. NZD, na medida em que já tributado pela JBS AUSTRALIA PTY Ltd.;

(II.5) deferir a dedução do IRPJ e da CSLL eventualmente devidos com créditos decorrentes de imposto de renda pago no exterior indevidamente glosados pela fiscalização, extinguindo-se o crédito tributário constituído em razão de tais glosas indevidas; e/ou

(II.6) cancelar da multa isolada de 50%, ante a impossibilidade de sua cobrança de forma concomitante à multa de ofício, bem como ante a impossibilidade de aplicação posteriormente ao encerramento do ano-calendário., bem como em razão de sua apuração errada, que levou, inclusive, o cancelamento parcial da penalidade; e

(II.7) afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 15.410/15.478), sustentando:

(a) a rejeição das preliminares de nulidade, por ter havido, na decisão recorrida, o exame das “provas e argumentos trazidos pela autuada, que, inclusive, exerceu

seu direito de defesa mediante a interposição de longas razões recursais”; pela ausência de obrigação do julgador de enfrentar “toda e qualquer questão suscitada pelas partes processuais”; e inexistência de reconhecimento da existência de “erro de direito nos lançamentos”;

- (b) que as novas informações e elementos somente foram apresentados pela autuada, após o início do procedimento fiscal, de modo que inaplicável as disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN);
- (c) que as irregularidades apontadas no lançamento são corroboradas pelos novos elementos apresentados, e não se trata de mero descumprimento de obrigações acessórias, mas de fatos geradores de tributos;
- (d) a impossibilidade, com base no art. 78, §6º, da Lei nº 12.973, de 2014, de se permitir a consolidação diante da irretratabilidade da opção por não adotar a referida sistemática;
- (e) em relação a controladas situadas na Irlanda e à JBS USA Holding Lux, que foram apontadas diversas razões para o não acatamento da consolidação dos resultados, sem que tenham sido afastadas pela Recorrente;
- (f) que a exigência de registros em subcontas não decorre de excesso de formalismo, mas de controle necessário às verificações a cargo da autoridade fiscal, para aferir a regularidade da consolidação;
- (g) a existência de outras razões, além do limite de 80% de renda ativa, para impedir a consolidação, sem que tenham sido afastadas pela autuada;
- (h) 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”**;
- (i) que a constitucionalidade do referido dispositivo legal teria sido confirmado no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 554.090/SC e 611.586/PR;
- (j) 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;
- (k) a compatibilidade da tributação em bases universais prevista nos arts. 76 a 78 da Lei nº 12.973, de 2014, com os tratados para evitar a dupla tributação da renda;
- (l) o acerto das verificações realizadas pela autoridade fiscal e das conclusões expostas na decisão de primeira instância, quanto à possibilidade de aproveitamento dos valores pagos no exterior em 2015, bem como dos saldos relativos a períodos anteriores;

(m) o cabimento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, por tratarem de infrações tributárias distintas;

(n) a previsão legal para a incidência de juros de mora sobre as multas aplicadas.

O processo foi, então, indevidamente, distribuído por sorteio ao Conselheiro Fredy Gomes de Albuquerque. O equívoco foi saneado, por meio da redistribuição a este Relator, em cumprimento às disposições dos arts. 2º e 89, §11, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria ME nº 1.634, de 2023.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

1.1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 10 de julho de 2023 (fls. 15.202/15.204), e apresentou o seu Recurso, em 07 de agosto do mesmo ano (fl. 15.205), 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. 43, incisos I, II e IV, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

1.2 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

1.2.1 Da omissão na apreciação de matérias e provas

No Recurso Voluntário, a Recorrente argui a nulidade parcial da decisão de primeira instância, por não ter havido pronunciamento acerca de argumentos e provas por ela apresentados.

É apresentado quadro acerca das questões não apreciadas, conforme reprodução a seguir:

| Trecho do acórdão de 1ª instância | Trecho da defesa ignorado ou prova juntada aos autos sem qualquer dialeticidade. |
|--|---|
| <p>"Por sua vez, os extratos juntados pela impugnante não atendem os requisitos legais, para provar que houver pagamento de imposto sobre o lucro da controlada. Assim, fica claro que a impugnante não atendeu aos requisitos previstos na legislação." (fl. 15.159).</p> | <p>Trecho do laudo da Ernest Young: 2. Qual é o documento na Alemanha que atesta que uma empresa pagou seu IRPJ devido? Não existe um documento formal que ateste que uma empresa tenha pago seu Imposto de Renda devido, ou seja, a autoridade fiscal não emite uma carta de recebimento ou um reconhecimento de pagamento. O valor a pagar do Imposto de Renda resulta do aviso de tributação do IRPJ. Após o recebimento do aviso de tributação, a empresa tem prazo de 1 mês para pagar o valor do imposto indicado no aviso de tributação. No caso da Zendaleather GmbH, a autoridade fiscal recebeu um mandato de débito direto, para débito dos valores a pagar diretamente da conta bancária da empresa. Assim, deve ser possível comprovar o pagamento com base no extrato da conta bancária. (fl. 14.871)</p> |
| <p>"Ora, a impugnante alega, mas não explica, porque a divergência, nem porque o valor deveria ser R\$ 15.875,24 e sequer demonstra, com a indicação de documentos nos autos que o valor por ela apontado era o correto." (fls. 15.159)</p> | <p>Trecho da impugnação: "A diferença se explica pois a fiscalização considera o valor devido em 2.015, ignorando que o valor efetivamente pago foi superior." (fl. 13.188)</p> |
| <p>"Com relação a essa controlada, a impugnante tenta aproveitar crédito relativo a imposto que fora compensado com crédito de IVA, o que é vedado pelo § 7º do art. 30 da IN RFB 1.520/14." (fl. 15.159)</p> <p>Obs1. O §7º do art. 30 da IN RFB 1520/14 trata de imposto pago com benefício fiscal.</p> <p>Obs2. O mesmo se repete, ignorando-se o que disposto na defesa sobre o §1º do artigo 87 da Lei n. 12.973/14, às fls. 15.160, 15.161 e 15.162, para a análise de guias de diferentes investidas.</p> | <p>Trecho da impugnação: "Aliás, o próprio § 1º do artigo 87 prescreve que, para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incide sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato "de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens". Segundo o artigo 83, inciso III, do Código Civil10, são bens "os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações." Ora, um crédito não deixa de ser um bem de caráter patrimonial, de sorte que ao pagar o imposto com crédito satisfaz-se, integralmente, a dicção do §1º do artigo 87 da Lei n. 12.973/14. (fl. 13.190)</p> <p>Trecho de laudo da Ernest Young: "3. Considera-se, pela legislação tributária argentina, um benefício fiscal/incentivo ao uso de créditos fiscais para pagar/liquidar o IRPJ devido na Argentina? Ou os créditos são vistos apenas como uma moeda escritural para o pagamento dos impostos?"</p> <p>Os créditos tributários não são considerados um benefício/incentivo fiscal, e sim, uma forma de moeda escritural para o pagamento de impostos." (fl. 14.873)</p> |

| | |
|---|--|
| <p>"Ou seja, a impugnante quer nos fazer crer que, no Japão, uma mesma pessoa jurídica pode ter 3 razões sociais? <u>Ela não indica quais os documentos que provam isso.</u>" (fl. 15.160)</p> | <p>"É possível verificar que se trata da mesma pessoa jurídica quando confrontado o número do NIF informado na ECF 2015 com o NIF (Doc. 2) apresentado na declaração de imposto da investida japonesa." (fl. 13.192)</p> |
| <p>"Agora, poderia também a impugnante apresentar qualquer documento da autoridade fiscal da Austrália (devidamente traduzido por tradutor</p> | <p>Às fls. 13.728 e seguintes, há prova juntada aos autos do grupo de consolidação, inclusive com traduções juramentadas.</p> |

| | |
|---|--|
| juramentado) que comprovasse a arrecadação referente a cada pessoa jurídica do grupo. Ou seja, a impugnante podia fazer prova da existência efetiva do "grupo de consolidação fiscal" na Austrália por todas as formas admitidas no Direito, mas não poderia apenas alegar como fez em sua peça de impugnação, sem se referir a nenhum documento constante dos autos." (fl. 15.161) | |
| "Uma taxa de Depósito não cumpre, por si só, as obrigações de impostos à Receita Federal. Uma taxa de TRANSFERÊNCIA deve ser usada para transferir uma Taxa de Depósito para satisfazer uma obrigação tributária." | À fl. 13.885 consta extrato em que é indicado a taxa de transferência. |

A leitura das informações constantes do referido quadro revela que não procede a argumentação da Recorrente. Ao contrário da primeira decisão exarada pela instância *a quo*, na qual, efetivamente, havia omissão e inovação de critérios jurídicos por parte dos julgadores, não há qualquer nulidade no novo Acórdão proferido.

Os pontos suscitados pela Recorrente revelam a irresignação em relação aos fundamentos adotados na decisão e à valoração das provas realizada pelos julgadores. Eventualmente, pode-se até reconhecer equívoco em relação a algum(ns) deles. Jamais, contudo, há qualquer razão para a anulação da decisão.

Não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, que teve sua Impugnação apreciada, desta vez com manifestação sobre as alegações e provas apresentadas, e pôde contra ela se insurgir, pela via do Recurso Voluntário.

Voto, assim, por rejeitar a preliminar em questão.

1.2.2 Do reconhecimento de erro de direito no lançamento

Ainda a título de preliminar, a Recorrente alega que os julgadores de primeira instância teriam detectado erro de direito no lançamento de ofício, no que se refere à glosa do aproveitamento de pagamentos realizados em 2015, mas referentes a valores devidos em relação a anos anteriores.

Assim, manifesta-se a Recorrente:

Ora, o TVF aplicou os seguintes critérios jurídicos para verificação de limites de guias pagas no exterior: (a) para guias pagas antes de 2.015, cobrou-se da Recorrente a identificação individualizada dos lucros do exterior (b) para guias pagas a partir de 2.015, mesmo se o IR fosse devido em anos anteriores, houve, para fins de aplicação de limites, os resultados das investidas auferidas em 2.015 (vide Tabela 22 do TVF).

Às fls. 15.181/15.182, porém, a r. decisão administrativa – até em desobediência a acórdão proferido pelo CARF que lhe proibia adotar critérios jurídicos diferentes do lançamento – disserta que, para se verificar os limites de tais guias, deveriam ser examinados os resultados auferidos no exterior, referente aos anos de incidência de IR, a fim de se verificar quanto foi gerado de IRPJ e de CSLL.

Ocorre que se os limites de tais guias deveriam ser apreciados a partir de elementos do passado, o TVF é ilegal ao se comparar as referidas guias pagas em 2.015, mas referente a resultados do passado – com lucros auferidos em 2.015.

Ao identificar tal ilegalidade, a r. decisão de 1ª instância deveria ter cancelado a glosa por iliquidez e violação ao artigo 142 do CTN – por apuração indevida – e razão de erro de direito efetivado pelo lançamento.

Ao assim não proceder, verifica-se (a) a ilegalidade do próprio lançamento que efetivou a apuração de modo equivocado (como se verifica, implicitamente, do que sustentado pela r. decisão de 1ª instância) e (b) da própria decisão que, em vez de determinar o cancelamento da cobrança, utiliza a metodologia errada da fiscalização como uma justificativa de ausência de provas.

Assim, requer, desde já que a nulidade do lançamento no que tange à glosa das guias da Kitchen Range Foods Ltd., Dungannon Proteins Ltd. e Zendaleather GmbH anteriores a 2.015, por ter apurado os limites com os dados dos lucros de 2.015, ou, no mínimo, a nulidade da r. decisão de 1ª instância para que (a) ou bem se atenha aos critérios jurídicos do lançamento, sem qualquer inovação ou (b) cancele o lançamento quando divergir, ainda que implicitamente, dos critérios jurídicos utilizados na cobrança.

Mais uma vez, não assiste razão à Recorrente.

Em primeiro lugar, o exame da decisão de primeira instância revela que os fundamentos expostos pelos julgadores de primeira instância às fls. 1.581 e 1.582, que constituiriam razões adicionais para o não acatamento do aproveitamento dos valores supostamente pagos pela Recorrente, não foram adotados na análise das provas apresentadas pela autuada. Expressamente, isto é afirmado na decisão:

Por sua vez, como esse fundamento foi utilizado pela Fiscalização apenas para negar o aproveitamento do saldo de impostos pagos no exterior controlado na escrita fiscal, já que outros foram os fundamentos sustentados no TVF para negar a compensação dos créditos de impostos pagos em outros períodos por Zendaleather GmbH (Germany); Dungannon Proteins Ltd. e Kitchen Range Foods Ltd., passo a analisar apenas os fundamentos utilizados no TVF, como determinado pela decisão da D. 2T)/3CAM/1Sejul do CARF, deixando os argumentos acima expendidos como mero *obiter dictum*.

A par disso, ainda que tivesse ocorrido erro na análise efetuada pela autoridade fiscal acerca dos montantes passíveis de compensação, e este fosse o único óbice ao aproveitamento, tal equívoco seria facilmente corrigido na instância *a quo* ou no presente julgamento. A leitura da decisão, contudo, revela a existência de razão adicional para a vedação ao aproveitamento: a autuada não comprovou, efetivamente, os pagamentos que buscava utilizar.

O certo é que inexistente, indubitavelmente, qualquer nulidade a ser reconhecida na decisão de primeira instância, sendo descabidos, ainda, os pedidos subsidiários a ela referentes.

Devem, assim, ser rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas.

1.3 DA FALTA DE ADIÇÃO DE LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR

A primeira infração apontada, no lançamento de ofício sob exame diz respeito à adição a menor dos lucros disponibilizados no exterior, nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais (TBU).

Eis o relato da autoridade fiscal no TVF de fls. 12.764/13.103:

7. Ao analisarmos os dados informados na referida ECF correspondente ao **ano-calendário de 2.015**, constatamos que na determinação das suas bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL a JBS igualmente adicionou ao lucro líquido o valor de **R\$ 5.016.355.002,07** a título de lucros disponibilizados no exterior. Todavia, no transcorrer deste procedimento, restou comprovado que este valor adicionado pela fiscalizada na aludida ECF foi inferior ao montante devido, determinado nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais (doravante referida apenas como “TBU”). Como será detalhado adiante, essa diferença decorreu não só de disparidades constatadas entre os resultados efetivamente apurados por diversas sociedades controladas pela fiscalizada no exterior no ano-calendário de 2.015 e os respectivos montantes oferecidos à tributação na ECF, mas também em função de inconsistências identificadas na consolidação de resultados de controladas no exterior neste mesmo período de apuração, cujo efeito foi igualmente a ilícita redução do valor de lucros do exterior oferecidos à tributação. Por consequência, constituímos os créditos tributários do IRPJ e da CSLL (acrescidos de multa de ofício e de juros moratórios) decorrentes dessa diferença global apurada no ano-calendário de 2.015.

A infração, portanto, refere-se a aplicação dos arts. 76 a 79 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do

país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

[...]

~~Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:~~

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações:(Redação dada pela Medida Provisória nº 1.148, de 2022)

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º O resultado positivo da consolidação prevista no caput deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretratável para o ano-calendário correspondente.

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput, a consolidação será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Dos referidos dispositivos legais decorre a obrigatoriedade da inclusão na apuração do Lucro Real da controladora situada no Brasil dos montantes correspondentes à parcela dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior proporcional aos respectivos investimentos detidos pela controlada.

1.3.1 Da ausência de atendimento aos requisitos para consolidação

Na legislação transcrita, ainda, são fixadas diversas exigências a serem observadas pelos sujeitos passivos, para possibilitar a consolidação do resultados de investidas, como o registro em “subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada,” do “resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”; e, ainda, “a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB” (art. 78, §1º).

São estabelecidas, ademais, vedações à referida consolidação, conforme critérios discriminados nos incisos I a IV do art. 78 da norma legal em questão.

Na própria Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 627, de 2013, que deu origem à Lei nº 12.973, de 2014, aponta-se, no item 80, que o dispositivo em questão aponta a possibilidade de consolidação dos resultados “dentro de determinados requisitos”.

Neste sentido, correta a interpretação da autoridade fiscal no sentido de que, descumpridas as exigências e condições impostas na legislação, os resultados deveriam ser apurados de maneira individualizada, e **“eventuais prejuízos apurados pela aludida investida não poderão ser consolidados nos termos da sistemática facultada pelo artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014 e só poderão ser utilizados para a compensação com lucros futuros porventura auferidos por essa mesma controlada estrangeira”**.

É totalmente descabida a tentativa da Recorrente de reduzir os controles e demonstrativos exigidos na legislação, e cobrados pela autoridade fiscal, a mero formalismo exacerbado. São requisitos para que o contribuinte possa adotar um regime de apuração distinto daquele que é a regra geral, ou seja, a apuração consolidada. E, ainda, meios de assegurar que o Fisco possa exercer os controles cabíveis acerca do preenchimento das condições necessárias ao gozo da forma de apuração diferenciada.

Na mesma linha, a irretratabilidade da opção de que trata o art. 78, §6º, da Lei nº 12.973, de 2014. Ao contrário do sustentado pela Recorrente, não só a manifestação pela consolidação é irretratável; como a ausência de manifestação, na forma fixada pela legislação, torna irretratável a abdicação à apuração consolidada.

Para o ano-calendário em questão, a opção pela consolidação era regida pelo art. 11, §§7º e 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014:

Art. 11. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 9º poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

[...]

§ 7º A opção pela consolidação de que trata este artigo:

I - é irretratável para o ano-calendário correspondente e deve ser exercida no Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37 relativo ao ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior; II - pode ser aplicada de forma parcial, ou seja, incluindo os resultados das controladas diretas ou indiretas, no exterior, indicadas pela controladora no Brasil no Demonstrativo de Consolidação de que trata o art. 37.

§ 8º A controladora no Brasil, para cada ano-calendário, somente poderá efetuar uma única consolidação, que deverá envolver os resultados de todas as controladas, diretas ou indiretas, indicadas conforme inciso II do § 7º.

Os referidos Demonstrativo de Consolidação e Demonstrativo de Rendas Ativa e Passivas deveriam ser informados na Escrituração Contábil Fiscal, conforme estabelecido no Art. 35, incisos II e IV, da mesma Instrução Normativa:

Art. 35. A pessoa jurídica no Brasil deverá informar na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, os seguintes demonstrativos:

[...]

II - Demonstrativo de Consolidação;

[...]

IV - Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas;

Observe-se que, na forma do art. 78, §1º, da Lei nº 12.973, de 2014, as condições para a consolidação, que já incluem a demonstração individualizada em subcontas e a demonstração das rendas ativas e passivas, são remetidas à “forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB”.

A par disso, em toda a legislação fica cristalino o caráter definitivo da opção a ser realizada pela controladora, como fica claro não apenas pelo uso do termo “irretratável” no art. 11, §7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, mas também pelo fato de se dispor que “A opção pela consolidação [...] deve ser exercida no Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37”. Ou seja, o referido demonstrativo, como meio de exercício da faculdade legal, é uma das condições *sine qua non* para a consolidação.

No mesmo sentido, as disposições contidas nos §§8º e 9º do referido dispositivo normativo:

Art. 11 [...]

§ 8º A controladora no Brasil, **para cada ano-calendário, somente poderá efetuar uma única consolidação**, que deverá envolver os resultados de todas as controladas, diretas ou indiretas, indicadas conforme inciso II do § 7º.

§ 9º **Os resultados** das controladas, diretas ou indiretas, **que não forem incluídos na consolidação deverão ser tributados de forma individualizada.** (destacou-se)

Em relação ao fato de que o parágrafo único do art. 35 da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, no qual se dispõe que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas é de preenchimento obrigatório, dentre outras hipóteses, para o caso de se efetuar a consolidação dos resultados; cabe destacar que a obrigatoriedade de preenchimento do referido Demonstrativo, para o exercício da consolidação, já se encontrava no art. 11, §2º, inciso II, alínea a, da Instrução Normativa em questão.

Assim a disposição incluída no Art. 35 não se trata de inovação em relação à consolidação dos resultados, mas para a dedução do crédito presumido de imposto e para o diferimento do pagamento de tributos, conforme, respectivamente, os incisos II e III, do novo Parágrafo Único.

Neste sentido, no art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, tem-se a separação entre as situações que vedam totalmente a consolidação dos resultados (§1º); e das exigências a serem cumpridas para o exercício da opção irrevogável de que trata o *caput* (§1º).

Pois bem, à luz da legislação em questão, a autoridade fiscal verificou junto à Recorrente a opção pela consolidação dos resultados das suas investidas, no ano-calendário de 2015, e detectou incongruências acerca das empresas incluídas na consolidação. Veja-se o teor do TVF, quanto a tal aspecto:

71. Conforme evidenciado anteriormente no parágrafo 10, a JBS ofereceu à tributação na ECF do ano-calendário de 2.015 o valor de **R\$ 5.016.355.002,07** como adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”, para fim de determinação das **bases de cálculo anuais** do IRPJ e da CSLL (ver Tabelas Tabela 1 e Tabela 2).

72. Por meio do Termo de Intimação nº 01 (fls. 3/17), a fiscalizada foi intimada a decompor o aludido valor, indicando o montante correspondente a cada uma das investidas estrangeiras. Em uma primeira resposta datada de 13/02/2.019 (fls. 36/63), a fiscalizada apresentou um demonstrativo (fl. 433), no qual discriminou os lucros por investida no exterior. Do total de **R\$ 5.016.355.002,07**, o montante de **R\$ 4.991.318.602,31** correspondia a resultados consolidados e **R\$ 25.036.399,76**, a resultados não consolidados. É necessário destacar que o aludido demonstrativo apresentado não contemplava todas as **223** investidas estrangeiras informadas no **Registro X340** (“Identificação da Participação no Exterior”) na ECF relativa ao ano-calendário de 2.015.

73. Já por meio do Termo de Intimação nº 10, datado de 03/10/2.019 (fls. 1.829/1.840), a fiscalizada foi intimada a responder a diversos e detalhados questionamentos formulados referentes às suas investidas no exterior, bem como a apresentar grande número de documentos relacionados aos resultados por elas apurados no ano-calendário de 2.015. Dentre os diversos questionamentos que lhe foram então dirigidos, a JBS foi instada a justificar a razão de **62** das investidas estrangeiras informadas no **Registro X340** da ECF do ano-calendário de 2.015 não terem sido discriminadas no demonstrativo antes apresentado (fl. 433) em

atenção ao Termo de Intimação nº 01. Após reiterados pedidos de prorrogação para a apresentação da resposta, a fiscalizada finalmente encaminhou seus esclarecimentos em petição datada de 18/12/2.019 (fls. 2.024/2.066). Na mencionada resposta, a fiscalizada assim justificou a razão de não terem sido discriminadas as aludidas 62 investidas estrangeiras:

Informamos que por um equívoco no cálculo do Lucro do Exterior do respectivo ano-calendário, as empresas listadas acima não foram consideradas no cálculo.

Ressaltamos que contratamos uma consultoria externa para revisão da metodologia do cálculo do lucro do exterior. Diante disso, a Companhia identificou inconsistências na apuração de alguns valores apresentados no demonstrativo no curso dessa ação fiscal e, conseqüentemente, declarados na ECF do respectivo ano-calendário, os quais necessitam de ajustes.

Importante mencionar que, por conta das fiscalizações em curso, não foi possível efetuarmos a retificação da ECF, o que ocorrerá tão logo seja possível. Por hora, estamos enviando o novo demonstrativo refletindo os valores corretos após a revisão acima citada (**ANEXO 1**), juntamente com o demonstrativo de análise das rendas ativas e passivas (**ANEXO 2**).

74. O intitulado **ANEXO 1** (fls. 2.067/2.068), mencionado na resposta acima transcrita, é constituído de um novo demonstrativo, no qual a fiscalizada discriminou **225** investidas estrangeiras. Como este demonstrativo será reiteradamente citado neste Termo de Verificação Fiscal, doravante ele será referido como “**Novo Demonstrativo**”. Nele, constam diversas informações referentes a cada uma das investidas estrangeiras, notadamente os resultados apurados no ano-calendário de 2.015. O Novo Demonstrativo também evidencia se cada investida teve os resultados consolidados ou não, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014. Ademais, ele ainda indica que teriam sido consolidados os resultados de **88** investidas estrangeiras, totalizando um resultado consolidado total de **R\$ 4.806.391.292,51**. Já **68** investidas estrangeiras não tiveram os resultados consolidados, totalizando um montante de lucros de **R\$ 723.785.056,42**. Outras **69** investidas teriam apurado um resultado “**zero**” no ano-calendário de 2.015.

75. Resumidamente, pela nova resposta apresentada pela fiscalizada (isto é, com base no Novo Demonstrativo), para fim de tributação no Brasil, os resultados de suas investidas estrangeiras do ano-calendário de 2.015 podem ser assim resumidos:

| | Número de investidas | Valor total (R\$) |
|-----------------------------|----------------------|-------------------------|
| Resultados consolidados | 88 | 4.806.391.292,51 |
| Resultados não consolidados | 68 | 723.785.056,42 |
| Resultados “zerados” | 69 | 0,00 |
| Totais | 225 | 5.530.176.348,93 |

Tabela 7 – Resultados consolidados e não consolidados informados no Novo Demonstrativo (Ano-calendário 2015)

76. Da comparação desse novo valor apresentado pela fiscalizada, é possível desde já apurar uma diferença de R\$ 513.821.346,86 em relação ao valor adicionado na ECF do ano-calendário de 2.015 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Todavia, como restará demonstrado adiante, o valor a ser objeto do presente lançamento de ofício é ainda maior.

Contudo, prosseguindo na análise, a autoridade fiscal constatou que diversas investidas incluídas na consolidação pela autuada não preencheriam os requisitos para tal sistemática, devendo ter os seus resultados apurados individualizadamente. Segue a constatação, conforme descrição contida 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 Rendias 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.

[...]

93. Como já antes explanado, apesar da JBS ter acertadamente excluído da consolidação de resultados apresentada no Novo Demonstrativo diversas investidas estrangeiras assinaladas por esta fiscalização (especialmente no Termo de Intimação nº 10), ela ainda manteve indevidamente consolidados os resultados de diversas outras na mesma situação, justificando a averiguação da licitude da consolidação de resultados de todas as **225** investidas estrangeiras informadas no Novo Demonstrativo.

94. Desta maneira, levando-se em conta o que já se discorreu no subitem 4.1., foi necessário cotejar as informações da ECF relacionadas às investidas estrangeiras com as correspondentes informações apresentadas pela JBS no curso do procedimento fiscal, visando a apurar quais investidas poderiam ou não ter seus resultados consolidados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014. Para tanto, valemo-nos de uma planilha, na qual foram condensadas as informações, por investida estrangeira, quanto ao preenchimento ou não de condições legais que autorizavam ou não a consolidação de resultados.

[...]

124. Para a verificação da licitude ou não da consolidação de resultados de investidas estrangeiras realizada pela JBS no ano-calendário de 2.015, adotamos como estratégia, dado o grande número de investidas da JBS no exterior, a elaboração de um demonstrativo que exhibe, de forma didática e ilustrativa, o

cumprimento ou não de **seis condições que deveriam ser cumulativa e obrigatoriamente atendidas por cada uma das investidas estrangeiras cujos resultados foram consolidados**. Assim, uma investida estrangeira só poderia ter seus resultados consolidados caso todas essas seis condições investigadas tivessem sido atendidas. Cada uma das **225 investidas estrangeiras constantes no Novo Demonstrativo**, além da **JBS Australia Pty Ltd NZD**, foi disposta em uma linha do demonstrativo. Já cada uma das seis condições investigadas – que foram apresentadas em forma de perguntas – foi distribuída em uma coluna (Colunas [A] a [F]). A última coluna do demonstrativo (Coluna [G]) revela a conclusão (“Sim” ou “Não”) quanto à licitude ou não da consolidação de resultados da respectiva investida estrangeira. **Para facilitar a visualização, cada célula do demonstrativo foi preenchida na cor vermelha se a correspondente condição não foi atendida pela investida estrangeira. Já se a condição foi atendida pela investida, a correspondente célula foi preenchida na cor verde e nela foi ainda aposta a letra “X”**³⁹. Assim, uma investida só poderia ter seus resultados consolidados se **todas as suas correspondentes seis colunas tiverem sido preenchidas na cor verde e com a letra “X”**. Se ao menos uma dessas colunas correspondentes a uma determinada investida tenha sido preenchida na cor vermelha (o que significa que ao menos uma das condições examinadas e impostas pela legislação para a consolidação de resultados não foi atendida), a consolidação de resultados é vedada.

Apenas para tornar mais fácil a identificação, a linha completa do demonstrativo correspondente a cada investida estrangeira que preencheu todas as seis condições foi preenchida na cor verde.

125. Segue uma breve descrição das condições investigadas (“perguntas”) em relação a cada investida estrangeira discriminada no demonstrativo:

a) Pergunta 1 – Coluna [A]: A investidora informou “SIM” no Indicador de Consolidação na ECF?

Como já discutido no parágrafo 82 e na nota de rodapé 35, a investidora brasileira deveria informar nesse campo da ECF se a investida estrangeira teve ou não os resultados positivos e negativos consolidados;

b) Pergunta 2 – Coluna [B]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Consolidação (Registro X353) na ECF?

Conforme já detalhadamente exposto neste Termo de Verificação Fiscal, a apresentação do Demonstrativo de Consolidação de uma investida estrangeira na ECF constitui requisito legal e essencial para a consolidação de seus resultados;

c) Pergunta 3 – Coluna [C]: A investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, tampouco é beneficiária de regime fiscal privilegiado?

Como visto, trata-se de condição que está prevista no artigo 78, inciso II, da Lei nº 12.973/2.014. Para responder a essa questão, foi verificado se o país da investida está elencado ou não na Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010 e alterações. A resposta afirmativa à pergunta significa que a investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, previstos na referida Instrução Normativa e, portanto, que a investida cumpre o requisito para a consolidação.

Ademais, cabe uma observação. Em relação a algumas raras investidas, o país de localização informado na ECF diverge daquele informado no Novo Demonstrativo. Nesses casos, como o Novo Demonstrativo alegadamente já teria passado pela revisão da “consultoria contratada”, adotamos a premissa de que as informações do Novo Demonstrativo estão corretas;

d) Pergunta 4 – Coluna [D]: A investidora efetuou o registro da subconta?

Essa condição já foi detalhadamente discutida neste Termo de Verificação Fiscal;

e) Pergunta 5 – Coluna [E]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas na ECF (Registro X355)?

A necessidade de apresentação do Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas na ECF constitui requisito legal para a consolidação de seus resultados, conforme já antes discutido neste Termo de Verificação Fiscal;

f) Pergunta 6 – Coluna [F]: A Renda Ativa Própria no Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas na ECF é igual ou superior a 80% da Renda Total?

Trata-se da condição prevista no artigo 78, inciso IV da Lei nº 12.973/2.014. Caso não tenha sido sequer apresentado o Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas na ECF (objeto da Pergunta 5), a resposta a esta pergunta, conseqüentemente, também será negativa.

A partir de tal procedimento, elaborou-se a planilha constante às fls. 12.830/12.837, na qual se apresenta, para cada uma das 226 investidas, a resposta a cada uma das perguntas acima apontada, bem como a conclusão acerca da possibilidade ou não da consolidação dos resultados.

O resultado foi que, apenas, quatro investidas cumpriam todas as condições averiguadas. Não obstante, o resultado consolidado das referidas empresas resultou em prejuízo, conforme quadro abaixo, de modo que não haveria qualquer valor a ser adicionado ao lucro líquido, para a determinação do IRPJ e da CSLL:

| | Investida estrangeira | Resultado |
|---|------------------------------|----------------------------|
| 1 | JBS Management Services GmbH | (R\$ 94.055,74) |
| 2 | Conceria Priante S.p.A. | (R\$ 23.050.643,60) |
| 3 | JBS Leather Paraguay S.R.L. | R\$ 961.617,28 |
| 4 | Meat Snacks Partner, LLC | (R\$ 23.750,99) |
| | Resultado consolidado | (R\$ 22.206.833,05) |

Tabela 12 – Resultado consolidado do ano-calendário de 2015

Em relação às demais 222 investidas, a autoridade fiscal apurou o resultado individualizado e, excluindo os resultados negativos, apurou o montante de R\$ 7.600.968.152,10 a ser adicionado ao lucro líquido da autuada, no ano-calendário de 2015. Neste sentido, o lançamento de ofício foi realizado a partir da diferença não reconhecida pelo sujeito passivo, conforme demonstrado a seguir:

| | |
|---|-----------------------------|
| “Lucros Disponibilizados no Exterior” determinados de ofício – [A] | R\$ 7.600.958.152,10 |
| “Lucros Disponibilizados no Exterior” já oferecidos à tributação na ECF – [B] | R\$ 5.016.355.002,07 |
| Diferença a ser objeto de lançamento de ofício – [C] = [A – B] | R\$ 2.584.603.150,03 |

Tabela 15 – Lucros disponibilizados do exterior objeto de lançamento de ofício

Em relação a tal parcela do lançamento, a Recorrente alega, inicialmente, dúvidas quanto à nova metodologia aplicável à TBU, a partir da vigência da Lei n 12.973, de 2014; reconhece equívocos na consolidação dos resultados das suas investidas; e invoca o fato de haver apresentado novo demonstrativo de consolidação, em atendimento à autoridade fiscal.

Ora, em primeiro lugar, o fato de os equívocos cometidos pelo sujeito passivo terem sido motivados pela recente entrada em vigor da nova legislação não a exime das consequências da ausência de recolhimento dos tributos devidos. Além disso, o novo demonstrativo, no curso do procedimento fiscal, tem como consequência, apenas, os efeitos conferidos pela autoridade fiscal, no sentido de utilizá-lo como mais um elemento de prova, na determinação dos valores devidos.

O novo demonstrativo, contudo, não tem o condão de substituir os Demonstrativos exigidos na legislação, conforme dispositivos acima transcritos e comentados, nem a necessária opção, tempestiva, pela consolidação dos resultados de sua investida. Nem há qualquer aplicação da denúncia espontânea tratada no art. 138 do CTN, tanto, porque o demonstrativo foi apresentado após o início de “procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”, quanto porque não foi acompanhado pelo pagamento do tributo devido e juros de mora. Pelo contrário, a autuada busca se eximir do pagamento da exigência fiscal.

E não se argumente, como faz a Recorrente, que se faz uso de formalismo exacerbado. Tão somente, a autoridade fiscal verificou o cumprimento dos dispositivos legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que exerce, e apurou os valores devidos, à luz da legislação aplicável.

Nem ainda, as infrações apontadas no lançamento sob exame decorrem de mero descumprimento de obrigações acessórias. A legislação de TBU, na forma da Lei nº 12.973, de 2014, determina a apuração individualizada dos resultados das investidas e, excepcionalmente, permite a consolidação de tais resultados, desde que cumpridas algumas exigências (opção, apresentação de Demonstrativos e ausência de incidência nas hipóteses de vedação). O que a autoridade fiscal verificou é que a Recorrente não cumpriu tais exigência em relação a 222

investidas, sendo correta, portanto, a adição do montante resultante da apuração individualizada na apuração do IRPJ e da CSLL, afinal, foram apurados fatos geradores dos mencionados tributos, à luz da referida legislação, que determina o cômputo, “na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil”, da “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos”.

A exigência de opções tempestivas e irretratáveis acerca entre regimes de tributação, exercitadas por meio de obrigações acessórias, não é inédita na legislação tributária federal. Cabe lembrar, por exemplo, a opção entre o desconto simplificado de 20% (vinte por cento) dos rendimentos tributáveis, de que trata o art. 10 da Lei nº 9.250, de 1995, em substituição a todas as deduções permitidas na legislação relativa à tributação da renda das pessoas físicas, exercida de modo irretratável na Declaração de Ajuste Anual.

O que busca a Recorrente, no caso dos presentes autos, é, após vários anos do momento em que deveria ter realizado a **opção** pela consolidação dos resultados de suas investidas, por meio do preenchimento das informações específicas da sua ECF, e em situação totalmente díspar em relação aos contribuintes que efetuaram tempestivamente a sua opção e a ela se submeteram, efetuar a alteração acerca da opção irretratável pela apuração individualizada.

A Recorrente suscita aspectos específicos em relação a determinadas investidas, mas, tal qual apontado na decisão de primeira instância, as considerações afastam apenas parte dos óbices à consolidação, mantendo-se intactos os demais. Veja-se exemplo, a partir de excerto da decisão *a quo*:

Quanto à JBS Hungary Holdings Kft., a impugnante alega o seguinte:

"Não bastasse isso, com relação à investida número 175, JBS Hungary Holdings Kft., a análise do Sr. Auditor fiscal identificou que tal pessoa jurídica não foi consolidada no registro X340 da ECF (Doc 2).

Contudo, é importante mencionar que ela foi declarada na ECF com seu antigo nome “JBS Hungary/Lux”, sendo certo que esta foi marcada com sim no campo de consolidação do registro X340."

Quanto a esse ponto, há insuficiência de defesa, pois a impugnante só contesta uma das razões apontadas pela Fiscalização para concluir que não cabia a consolidação dos resultados da JBS Hungary Holdings Kft., conforme se pode verificar na planilha a fls. 12.835, linha 175.

A impugnante também alega o seguinte:

"As investidas a seguir listadas eram estabelecidas na Irlanda e foram consideradas como estando em país com tributação favorecida. Veja-se:

28 - JBS Investments Waterford Ltd.

107 - JBS Investments Cork Ltd.

109 - JBS Investments Dublin Ltd.

144 - JBS Asia Pacific Holdings DAC 146 - JBS Asia Pacific Investments Ltd.

214 - Moy Park Food Service Dublin Ltd.

(...)

Apenas com o advento da Instrução Normativa RFB n. 1658/16, a Irlanda passou a fazer parte da lista veiculada pelo artigo 1º da Instrução Normativa RFB n. 1037/2010, que acrescentou os incisos LXVI (Curaçao), LXVII (São Martinho) e LXVIII (Irlanda).

Ocorre que o ano-calendário, em questão, é 2015, de sorte que jamais se poderia aplicar retroativamente previsão que apenas foi inserida na legislação tributária em 2.016!".

A impugnante tem razão no que alega, mas, neste caso, também há insuficiência de defesa, pois a Fiscalização aponta várias outras razões para não aceitar a consolidação dos resultados de tais controladas, conforme resumido na Planilha a fls. 12830 e segs., algumas dessas razões, inclusive, demonstramos acima que eram requisitos legais para se consolidar os resultados de controladas no exterior.

À mesma conclusão se chega com relação à JBS USA Holding Lux, pois a impugnante alega que teria havido um erro no preenchimento da razão social da controlada na ECF, mas não contesta as outras razões apontadas pela Fiscalização linha 23 da Planilha a fls. 12.830.

Por último, a impugnante alega veja-se que as *peças jurídicas que, segundo o TVF (tabela 10) não possuíam renda ativa superior a 80% (oitenta por cento), sendo tal alegação plenamente desmentida pelos documentos ora acostados e sintetizados na tabela* que consta da impugnação (a fls. 13161). Salvo JBS Handles GMBH (linha 4 da Planilha a fls. 12830), havia outras razões para os resultados de todas as demais controladas não terem sido consolidados, alguns inclusive foram objeto de análise neste voto, razão pela qual torna-se irrelevante se a impugnante demonstrou ou não que as rendas ativas de tais pessoas jurídicas atendiam ao limite de 80%, pois havia outras razões para se negar a consolidação dos resultados dessas controladas.

Em relação à JBS Handles GMBH, os julgadores *a quo* constataram equívoco na análise realizada no lançamento de ofício, mas não havia efeito prático, posto que mesmo o resultado consolidado de tal investida seria negativo:

Com relação à JBS Handles GMBH, a linha 4 da Planilha a fls. 12830 informa que a única razão para que seu resultado não tivesse sido incluído na consolidação foi porque ela não preenchia a condição dos 80% de receitas ativas. Ocorre que na planilha apresentada a Fiscalização (a fls. 2069), consta que as rendas ativas da JBS Handles GMBH totalizavam 99,99% do total, sendo que a Fiscalização não se manifestou com relação a isso. Se não vejamos o trecho do TVF que a Fiscalização fala sobre tal planilha:

[...]

Ora, a Fiscalização não contesta o percentual de 99,99% de renda ativa da JBS Handles GMBH informado na planilha a fls. 2069, nem aponta, na linha 4 da Planilha a fls. 12830, qualquer outro motivo senão o de não cumprir a exigência de 80% de renda ativa, para não ter consolidado o resultado da JBS Handles GMBH.

Assim, o resultado da JBS Handles GMBH deveria ter sido consolidado, mas o fato de não ter sido, não trouxe qualquer prejuízo para a impugnante, pois tanto a JBS Handles GMBH teve resultado negativo antes do imposto de renda (R\$ 381.706.546,81, vide linha 3 da tabela a fls. 12.847 do TVF), como também o resultado consolidado é negativo (R\$ 22.206.833,05, vide tabela a fls. 12846), ou seja, ainda que consolidássemos agora o resultado de tal pessoa jurídica nenhum impacto haveria sobre os valores lançados de IRPJ e de CSLL.

No Recurso Voluntário, a Recorrente se vale de argumentos sofismáticos para tentar afastar a ausência de atendimento às demais condições exigidas para a apuração consolidada dos resultados. Como exemplo, em relação à Zendaleather GmbH, afirma que “não houve, propriamente, a opção pela não consolidação, mas sim o não oferecimento à tributação em razão de Tratados”. Ora, tal qual se verifica na tabela apontada no TVF, para a referida pessoa jurídica não houve a indicação de consolidação na ECF, não foi apresentado Demonstrativo de Consolidação na ECF e nem ainda foi efetuado registro em subconta.

Com relação à JBS Hungary Holdings Kft., apenas, afirma-se no Recurso Voluntário que “**a Recorrente rebateu, uma a uma, todas as supostas vedações para a consolidação, não há que se falar em defesa insuficiente**”. Todavia, os argumentos quanto às demais constatações não são apresentados, nem se apontam em que parte dos autos eles estariam.

Já quanto a investidas australianas em relação às quais a Recorrente sustenta a existência de exigência em duplicidade (consolidada e individualizada), na decisão de primeira instância, foi apontada a insuficiência de provas da alegação:

10) Investidas Australianas Consolidadas.

Com relação às investidas australianas, a Fiscalização tem razão quando alega que a impugnante não prova com documento hábil a existência do "grupo de consolidação fiscal", para pagamento do imposto na Austrália. Agora, poderia também a impugnante apresentar qualquer documento da autoridade fiscal da Austrália (devidamente traduzido por tradutor juramentado) que comprovasse a arrecadação referente a cada pessoa jurídica do grupo. Ou seja, a impugnante podia fazer prova da existência efetiva do "grupo de consolidação fiscal" na Austrália por todas as formas admitidas no Direito, mas não poderia apenas alegar como fez em sua peça de impugnação, sem se referir a nenhum documento constante dos autos.

Nenhum novo elemento de prova foi apresentado com o Recurso Voluntário.

Como se observa, portanto, todos os elementos de prova juntadas pela Recorrente aos autos já foram devidamente apreciados ao longo do procedimento fiscal e da decisão de primeira instância, e a Recorrente, no Recurso Voluntário, não apresenta qualquer novo argumento que afaste as conclusões ali expostas, acompanhada do devido acervo probatório.

Tal fato é cabalmente comprovado por meio da tabela constante do Recurso Voluntário (fls. 15.260/15.276), na qual a Recorrente apresenta uma demonstração, por investida, acerca do atendimento aos requisitos para a consolidação, mas o cumprimento a diversas exigências é atribuído ao “Novo Demonstrativo”, ao qual busca atribuir o condão de substituto da opção manifesta na ECF, dos Demonstrativos de Consolidação e de Rendas Ativas e Passivas e do registro em subcontas, algo já rechaçado nesta decisão.

Não há nada, portanto, a se prover quanto a tal aspecto.

1.3.2 Dos tratados para evitar a dupla tributação

A Recorrente busca se eximir da exigência fiscal, ainda, pela invocação a acordos para evitar a dupla tributação firmados entre a República Federativa do Brasil e os países de domicílio de algumas de suas investidas.

A matéria é corriqueiramente enfrentada neste Conselho e sobre ela já tenho posição firmada, pelo que passo a reproduzir os meus fundamentos para concluir pela total ausência de incompatibilidade entre a Tributação em Bases Universais na forma do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, e os acordos firmados para evitar a dupla tributação.

1.3.2.1 Breve histórico da legislação aplicada

Início a análise com breve esboço dos antecedentes históricos do dispositivo legal em pauta. E o faço com a transcrição de trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013:

9. Em princípio, cabe observar que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aboliu o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

10. Os arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados

no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.(...)”

11. Enquanto os rendimentos e ganhos de capital correspondem a atividade da empresa brasileira exercida diretamente no exterior, os lucros decorrem de uma participação em controladas e coligadas no exterior.

12. No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o princípio da universalidade também foi adotado a partir da edição da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme a seguir transcrito:

“Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.”

13. As disposições contidas nos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e alterações posteriores determinam o tratamento fiscal de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos a partir de 1º de janeiro de 1996 e, conseqüentemente, revogaram a legislação anterior referente à matéria.

14. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto, na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

“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.”

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas, também, mereceu tratamento por meio da Lei nº 12.973, de 2014, cujo art. 77 veio a substituir o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nos seguintes termos:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

Os fatos sob análise já se deram sob a vigência desta nova Norma, a partir da qual deve se dar a discussão quanto à controvérsia posta.

1.3.2.2 Da harmonia da regra com os tratados para evitar a dupla tributação

Conforme se observa, essencialmente, as razões de defesa da Recorrente se voltam à arguição acerca da incompatibilidade entre a tributação na forma do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, e as convenções firmadas pelo Brasil, para evitar a dupla tributação. Notadamente, com o art. 7º destes Tratados.

A Recorrente adota o entendimento de que a redação dos Acordos afastaria a tributação do reflexo no Brasil, por meio da aplicação do método da equivalência patrimonial, dos resultados das controladas no exterior, uma vez que se trataria da mesma riqueza, a qual somente poderia ser tributada no país alienígena.

A discussão acerca do alcance do impacto da redação adotada no art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, é empedernida. Há autores para quem não haveria alteração na materialidade tributável em relação ao art. 74 da Medida provisória nº 2.158-35, de 2001. Bruce Bastos Martins¹, por outro lado, em estudo apoiado no construtivismo lógico-semântico, conclui:

A positivação do signo presuntivo de riqueza referente à parcela positiva do ajuste do valor do investimento feito em controlada equivalente aos lucros por ela auferidos é um produto da linguagem fabuladora do Direito, estando dentro da margem criadora de ficções do legislador, que por sua vez julgou necessário perseguir critérios teleológicos, no caso em tela, uma certa *comodidade técnica de arrecadação*, na expressão de Aliomar Baleeiro, bem como a garantia da transparência fiscal internacional, isto é, uma norma CFC para o arquétipo do direito tributário brasileiro. Com a publicação dos enunciados constantes dos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014, incluiu-se, portanto, no rol de *somatórios de direitos sobre disponibilidades presentes ou futuras* que compõe o patrimônio da pessoa jurídica, na expressão de Heleno Torres, o reflexo positivo no patrimônio da controladora brasileira oriundo do investimento em controlada estrangeira, denotando sua ocorrência a hipótese tributária da norma geral e abstrata do IRPJ.

É fundamental destacar, mais uma vez, que a Lei nº 12.973/2014 não enuncia para a sistemática de tributação em bases universais da controladora, no Brasil, o signo presuntivo de riqueza “lucros auferidos por controlada no exterior e considerados disponibilizados”, nos termos do revogado art. 74 da MP nº 2.158-

¹ MARTINS, Bruce Bastos. Tributação dos lucros no exterior. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 191-192.

35/2001, o que criava condições de titularidades sobre uma mesma riqueza para sujeitos-de-direito distintos: a) a titularidade da controlada estrangeira, com a disponibilidade do seu lucro; e b) a titularidade da controladora brasileira, com a disponibilidade presumida do lucro da controlada. Ao revogar o enunciado do art. 74 da mencionada MP, a Lei nº 12.973/2104 enunciou, nos arts. 76 e 77, o signo presuntivo de riqueza que diz respeito aos reflexos positivos decorrentes do lucro auferido pela controlada estrangeira na proporção do valor dos investimentos, estabelecendo condições de titularidade sobre riquezas próprias, embora patrimonialmente equivalentes, e para sujeitos-de-direito distintos: a) a titularidade da controlada estrangeira, com a disponibilidade do seu lucro; e b) a titularidade da controladora brasileira, com a disponibilidade do seu acréscimo patrimonial derivado da parcela positiva do ajuste do valor do investimento feito em controlada estrangeira.

O certo é que, abstraindo-se a polêmica acerca da abrangência da alteração redacional, a conclusão a que se chega quanto à controvérsia posta é a mesma que se adotava na vigência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001: nenhuma antinomia há entre a citada regra e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Nem, ainda, há que se invocar a regra hermenêutica da especialidade, para aplicar os tratados em detrimento da regra de tributação.

O objetivo a ser combatido pelos tais acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e

levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo

Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, exatamente aquele invocado pelos contribuintes para se eximirem da tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, e do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014. A sua transcrição é relevantíssima para o caso sob apreço:

14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa.** O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer

que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).
(Destacou-se)

Os tratados invocados pela Recorrente seguem, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos. A única exceção diz respeito ao texto invocado em relação ao Japão, uma vez que a Recorrente suscita acordo que trata da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional, o que não é aplicável ao caso. Não obstante, no acordo firmado com o referido país, o teor do Artigo 5 é semelhante ao art. 7º do modelo da OCDE.

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

O referido dispositivo, portanto, não trata da forma de tributação estabelecida no art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, pois não estamos tratando da tributação, segundo o critério da fonte, dos lucros da empresa no exterior, nem da tributação do lucro de estabelecimentos permanentes da empresa estrangeira situados no Brasil.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF² (em regra, por meio do voto de qualidade), quanto ao art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, sendo estabelecido que a tributação não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência, tomando como base de cálculo a proporção que lhe cabe, com base nos lucros apurados pela empresa no exterior.

Para ilustrar tal posicionamento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.088, de 13 de setembro de 2017:

O aspecto material da norma trata dos lucros auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

² Neste sentido, a título exemplificativo, os Acórdãos nº 9101-004.060, de 12 de março de 2019, Redator designado Conselheiro André Mendes de Moura; 1201-002.761, de 19 de março de 2019, Relator Conselheiro Neudson Cavalcante de Albuquerque; 1301-003.770, de 20 de março de 2019, Redator designado Conselheiro Roberto Silva Júnior; 1401-003.640, de 13 de agosto de 2019, Relator Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto; e 9101-004.581, de 04 de dezembro de 2019, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, ao final de cada ano-calendário.

Parte-se da premissa de que os lucros são da investidora brasileira, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis menores, e a controladora brasileira, que detém poder de decisão sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a neutralidade que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. Não há prejuízo no sistema.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre aspecto temporal: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, ao final do ano-calendário.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores às praticadas no Brasil. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Luxemburgo.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

No caso da incidência do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, não há motivos para adoção de entendimento distinto. Seja por que o aspecto material do fato gerador passou a ser diverso ("parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos"), e, expressamente, alinhado à interpretação que se conferia à norma legal; seja pelas mesmas razões acima expostas.

Observe-se que mesmo decisões que entendiam pela antinomia, na vigência do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, afastam-na à luz do novo regramento. Neste sentido, trecho do voto vencedor no Acórdão nº 9101-006.102 (sessão de julgamento de 11 de maio de 2022, Redatora designada Conselheira Livia De Carli Germano):

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma *ficção jurídica* de disponibilização dos lucros ou uma *presunção* de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "*parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos*" (art. 77 da Lei 12.973/2014). Ou seja,

somente aí é que a lei passou a prever literalmente a tributação da controladora brasileira, e não mais dos lucros da controlada estrangeira.

Não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio, valeria no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

Neste sentido, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, também, quanto a esta matéria, concluindo-se pela manutenção da exigência no que se refere à infração relativa à ausência de tributação de lucros auferidos no exterior.

1.4 DA GLOSA DE COMPENSAÇÕES COM IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM 2015

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício verificou que a Recorrente deduziu, na apuração do IRPJ e da CSLL devido em relação ao ano-calendário de 2015 realizada na ECF, respectivamente, os montantes de R\$ 1.330.578.769,42 e R\$ 479.016.996,99, a título de imposto de renda pago no exterior por suas controladas estrangeiras.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente esclareceu que, em razão da constatação nos equívocos nas apurações previamente realizadas, os valores de imposto pago no exterior no ano-calendário de 2015 seria de R\$ 1.745.476.378,44, sendo R\$ 1.550.099.593,72 referente a investidas estrangeiras cujos resultados foram consolidados; e R\$ 195.376.784,71 relativo a investidas cujos resultados não foram consolidados.

Foi realizada, então, a análise dos valores apontados pela autuada, a partir de três etapas de verificação:

- **1ª Etapa:** À vista das planilhas apresentadas no decorrer da ação fiscal, determinamos as investidas estrangeiras cujos supostos pagamentos de imposto de renda no exterior poderiam, em tese, ser deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos pela JBS (investidora) no Brasil. Nessa primeira etapa, desde logo excluimos das verificações das etapas seguintes as investidas estrangeiras cujos supostos pagamentos de imposto de renda no exterior não poderiam ser, com base na legislação pertinente, aproveitados pela investidora brasileira;
- **2ª Etapa:** Após apurarmos quais investidas estrangeiras poderiam, em tese, ter seus supostos pagamentos de imposto de renda no exterior lícitamente deduzidos no Brasil, verificamos os limites, por investida estrangeira selecionada na 1ª Etapa, dos supostos valores pagos a título de imposto de renda no exterior (proporcionalmente aos percentuais de participação detidos pela fiscalizada em cada investida estrangeira) que poderiam ser deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos pela investidora JBS;
- **3ª Etapa:** Nesta etapa analisamos se os correspondentes documentos apresentados pela fiscalizada, relativos às investidas estrangeiras

selecionadas até a 2ª Etapa, são suficientes para a comprovação dos pagamentos de imposto de renda no exterior que poderiam ser deduzidos no Brasil, nos termos exigidos pela legislação tributária. Nesta etapa foram especificados os valores legalmente comprovados e considerados, para efeito de dedução do IRPJ e da CSLL, os limites individualizadamente estabelecidos na 2ª Etapa. Também foi realizada nesta etapa a verificação da conversão para reais dos valores de imposto de renda pagos no exterior.

Após extensa análise, concluiu-se pela possibilidade de aproveitamento, apenas, dos valores pagos por investidas estrangeiras cujos resultados não poderiam ser consolidados, e em um montante de R\$ 1.321.567.835,55, para o IRPJ, e R\$ 116.573.139,89, para a CSLL.

Sobre esta parte do lançamento, a Recorrente aponta, em primeiro lugar, equívoco cometido pela autoridade fiscal, ao concluir que teria havido o aproveitamento de pagamento realizados por investidas que apresentaram prejuízo fiscal em 2015.

Na decisão de primeira instância, contudo, tal fato foi considerado irrelevante na medida em que o essencial é se verificar se há alguma omissão no demonstrativo dos pagamentos acatados pela autoridade fiscal para o aproveitamento na apuração realizada no Brasil.

A própria Recorrente admite o acerto da conclusão dos julgadores *a quo*, apenas destaca que a sua omissão em apontar o equívoco “poderia gerar a falsa impressão de uma ilicitude que poderia induzir os D. julgadores a entender como legítima eventual glosa, ainda que todas as outras acusações fossem refutadas”.

Quanto ao cerne da discussão, na decisão de primeira instância, foi corroborada a apuração realizada pela autoridade fiscal. Entendeu-se que não teria sido apresentada qualquer elemento de prova hábil a demonstrar qualquer novo valor a ser aproveitado na apuração.

No Recurso Voluntário, parte da irrisignação da Recorrente é afastada a partir da conclusão do tópico anterior, no qual se concluiu pela impossibilidade de consolidação de resultados em relação a dezenas de investidas da autuada. Assim, equivocada a apuração de limites realizada pela Recorrente, e acertados os cálculos realizados pela autoridade fiscal.

A Recorrente apresenta, ainda, alegações específicas em relação a doze investidas, conforme análise a seguir:

1.4.1 JBS Project Management GmbH

Em relação aos pagamentos referentes a tal investida, assim se manifestaram os julgadores de primeira instância:

Com relação à JBS Project Management GMBH a impugnante tenta prova o pagamento do imposto no exterior com um documento emitido por uma empresa de auditoria e consultoria chamada EURAX e, nesse documento, não consta a razão social da JBS Project Management GMBH, mas da JBS Holding GMBH. Por sua vez, ainda que restasse plenamente provada a formação de grupo societário,

conforme alega a impugnante, cabia a ela apresentar o documento de arrecadação em nome da JBS Project Management GMBH, reconhecido na forma exigida pela legislação brasileira. Por sua vez, os extratos juntados pela impugnante não atendem os requisitos legais, para provar que houver pagamento de imposto sobre o lucro da controlada. Assim, fica claro que a impugnante não atendeu aos requisitos previstos na legislação.

Para afastar as referidas conclusões, que ecoam os apontamentos já constantes do TVF, a Recorrente alega, em primeiro lugar, “que na Áustria existe a faculdade de as empresas pagarem imposto de modo consolidado, de modo que uma única empresa paga por grupo de consolidação”. Apresenta, então, traduções juramentadas que comprovariam o “grupo empresarial tributário” integrado pela referida investida e a natureza do recolhimento efetuado pela JBS Holding GMBH. E razões pelas quais os documentos estariam em nome da EURAX.

Ora, o essencial, contudo, não foi apresentado pela Recorrente: a comprovação de que o recolhimento efetuado pela JBS Holding GMBH se referiria a imposto pago sobre lucros da JBS Project Management GMBH.

Na ausência de tal comprovação, não há motivo para divergir da decisão de primeira instância, devendo ser mantida a glosa em questão.

1.4.2 JBS Holding Luxembourg S.a.r.l.

Quanto a esta investida, houve o reconhecimento no lançamento do montante de R\$ 13.463,78, que seria o valor incidente sobre os lucros apurados no ano de 2015. A Recorrente, contudo, busca o reconhecimento do valor de R\$ 15.875,24, que corresponderia ao valor pago pela investida.

O fundamento adotado, na decisão de primeira instância, para o não reconhecimento do valor adicional foi o seguinte:

Nesse ponto, a impugnante alega o seguinte:

"O valor, acima, convertido em reais é de R\$ 15.875,24 (quinze mil, oitocentos e setenta e cinco reais e vinte e quatro centavos), havendo, portanto, uma pequena diferença em valor reconhecido no TVF que é de R\$ 13.463,78 (treze mil, quatrocentos e sessenta e três reais e setenta e oito centavos).

A diferença se explica pois a fiscalização considera o valor devido em 2.015, ignorando que o valor efetivamente pago foi superior.

Não se ignore que o caput do artigo 87 da Lei n. 12.973/14 prevê que a pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

Considerando-se que os limites a serem observados devem ser identificados de modo consolidado, conclui-se que a Impugnante poderia ter deduzido, integralmente, o valor de R\$ 15.875,24 (quinze mil, oitocentos e setenta e cinco reais e vinte e quatro centavos), Nota-se, portanto, que o valor correto a ser considerado é a quantia de R\$ 15.875,24 (quinze mil, oitocentos e setenta e cinco reais e vinte e quatro centavos).".

Ora, a impugnante alega, mas não explica, porque a divergência, nem porque o valor deveria ser R\$ 15.875,24 e sequer demonstra, com a indicação de documentos nos autos que o valor por ela apontado era o correto.

Da leitura do Recurso Voluntário, verifica-se que permanece a total ausência de comprovação de que o valor cuja compensação deve ser permitida, segundo a legislação nacional, é aquele apontado pela Recorrente. O valor reconhecido pela autoridade fiscal corresponde àquele apontado como pago no documento emitido pelo Fisco do país de residência da investida, conforme imagem a seguir:

Administration des Contributions Directes

SERVICE DE RECEITE - BUREAU Page 1
 Heures d'ouverture 8 - 11.45 h.

Nº do processo
 ***** 2015 2410 612 *****

Date 28/02/2018

Luxembourg
 18, rue du Fort Wedell
 L-2718 Luxembourg

Ao pagar o imposto,
 indique, por favor,
 o número do processo - o tipo de imposto - o ano do exercício

Fixação da liquidação no final das notificações de imposto de renda de 28/02/2018

A. Valores de impostos fixados

| Ano | Imposto fixado | Valor pago | Valor excedente | Saldo devedor |
|---------------------------|----------------|--------------|-----------------|---------------|
| Imposto de renda | | USD 3.474,77 | | |
| 2015 | 3.210,00 | 3.210,00 | 0,00 | 0,00 |
| Imposto Comercial Comunal | | | | |
| 2015 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Embora a Recorrente faça referência a recolhimentos efetuados por estimativa (algo já apontado no TVF), não se apresenta qualquer elemento de prova que afaste o montante apurado pelo Fisco estrangeiro.

Nada a se prover quanto a tal ponto.

1.4.3 Swift Refrigerated Foods S.A. de C.V.

Aqui, a primeira controvérsia diz respeito à tentativa da Recorrente de aproveitar crédito referente a imposto que fora compensado com créditos de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) relativos ano de 2011, o que seria vedado no art. 30, §7º da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014. *In verbis*:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

[...]

§ 7º Para efeito de dedução, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

A Recorrente argumenta que a extinção do imposto com créditos do IVA se enquadraria, perfeitamente, no conceito de “pagamento”, exigido no art.87 da Lei nº 12.973, de 2014, em especial porque, no texto legal, utiliza-se a expressão “em dinheiro ou outros bens”.

O tema já foi objeto de apreciação por parte da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento que resultou no Acórdão nº 9101-006.512, de 04 de abril de 2023 (Relator Gustavo Guimarães da Fonseca, Redatora designada Edeli Pereira Bessa), sendo admitida a possibilidade de o montante extinto por meio de compensação, no exterior, ser reconhecido para a dedução do valor devido no Brasil, conforme excerto de ementa a seguir:

CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA EXPRESSÃO “PAGO NO EXTERIOR”. IMPOSSIBILIDADE.

Tambem devem ser considerados como impostos pagos no exterior, aqueles quitados ou cujo crédito foi extinto por compensação, mormente ante a explícita previsão legal que não admite a restrição de seus dizeres fora dos contornos normativos.

De fato, a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, de maneira que não é admissível a restrição imposta no lançamento e na decisão de primeira instância.

A análise realizada no TVF, contudo, não se encerrou no óbice acima referido.

Apontou-se, também, que, apesar de o valor pago no exterior montar em \$ 62.975, o “*Impuesto sobre La Renta Del Ejercicio*” alcançou, apenas, \$ 10.381, de modo que este seria, no máximo, o valor a ser reconhecido para compensação no Brasil.

Contudo, além do referido limite, seria necessária a verificação dos “**limites individuais dedutíveis**”.

Sobre tal ponto, a Recorrente sustenta:

Outro aspecto alegado pela fiscalização refere-se a impossibilidade de se aproveitar o valor integralmente pleiteado pela Recorrente em razão do “*Impuesto Sobre la Renda Del Ejercicio*” ter alcançado, apenas \$ 10.381 (fl. 12939), de modo que apenas tal poderia ser aproveitado caso não houvesse outro óbice.

Contudo, mais uma vez, deve-se ter em mente, a exemplo do que discorrido no item anterior, que os limites previstos pela lei brasileira referem-se ao imposto devido no Brasil e não no exterior, conforme previsto no artigo 87 da Lei n. 12.973/14. Não se repetirão, aqui, os argumentos já expostos. De qualquer sorte, ainda que prevalecesse o argumento do Fisco, ao menos o valor de \$ 10.381 deveria ser aplicado.

Não assiste à Recorrente.

A permissão constante do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, refere-se a “imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente **sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil**”. Ora, os resultados trasladados para a apuração nacional se referem à apuração definitiva realizada pela investida no exterior, de modo que, por óbvio, apenas o montante pago sobre tal apuração deve ser reconhecida para dedução no Brasil.

Isto decorre, em primeiro lugar, da lógica que fundamenta a dedução autorizada pela legislação nacional. Se o resultado foi tributado no exterior, com pagamento por parte da investida; nos seus reflexos na apuração nacional, deve-se permitir a dedução dos valores pagos alhures.

No caso dos valores pagos além daquilo que foi apurado ao final do exercício pela investida, como não há reflexo no Brasil dos resultados que ensejaram o pagamento a maior, também não há razão para aqui deduzi-los. Ademais, tais saldos de pagamentos apurados pelas investidas serão a ela devolvidos ou por ela aproveitados para dedução de resultados posteriormente apurados, quando, então, se houver reflexo na controlada poderão ser aqui deduzidos.

Assim, a partir do limite calculado na Tabela 22 do TVF, cabe o reconhecimento da dedução dos pagamentos correspondentes ao imposto sobre a renda apurado pela investida ao final do exercício, na apuração do IRPJ, no valor de R\$ 2.374,13.

1.4.4 Kabushiki Kaisha SAC.

Em relação a tal controlada, o litígio se refere à dúvidas acerca da titularidade dos pagamentos que a Recorrente deseja ver deduzidos na apuração nacional.

Segue o trecho do TVF que aborda o tema:

268. De início, chama-nos a atenção o fato de que o documento é subscrito pelo Diretor Representante da “**JBS Japan Ltd**”. Não há, ao menos nesse documento, menção à **Kabushiki Kaisha SAC**.

269. Já nas fls. 341-342/1.121 dos arquivos traduzidos, consta uma espécie de extrato, no qual são identificados os 7 valores que a fiscalizada pretende comprovar. Depreende-se da tradução que esse documento foi extraído dos livros contábeis da **JBS Japan Ltd**, conforme transcrições a seguir (os destaques em verde foram incluídos pela fiscalizada, já as setas indicativas em vermelho foram por nós inseridas para destacar trechos de interesse):

[...]

270. Pelas descrições do extrato acima, os lançamentos contábeis teriam sido realizados em decorrência de “*Pagamento de impostos corporativos*”, “*Pagamento de imposto de reconstrução especial*”, “*Pagamento de imposto*”

corporativo municipal”, “Pagamento de imposto corporativo empresarial”, “Pagamento de imposto corporativo transitório”, “Pagamento de imposto corporativo municipal transitório” e “Pagamento de imposto corporativo empresarial transitório”.

271. Pelas razões a seguir apresentadas, as traduções juramentadas não permitem atestar os alegados pagamentos de imposto sobre a renda supostamente realizados pela investida japonesa **Kabushiki Kaisha SAC** e, conseqüentemente, obstam o aproveitamento pela fiscalizada no Brasil.

272. Primeiramente, cabe ressaltar que em todos os documentos apresentados não há menção à **Kabushiki Kaisha SAC**. Nos demais documentos analisados há menção apenas à **“SAC Japan Co., Ltd.”** (além da **“JBS Japan Ltd”**, como já mencionado anteriormente). Vejamos o exemplo do recibo a seguir (fl. 1.046/1.121 dos arquivos traduzidos):

[...]

273. Mas esta não é a única razão para refutar o aproveitamento pela JBS dos alegados pagamentos de imposto sobre a renda. A fiscalizada não apresentou qualquer documento atestando que os pagamentos mencionados anteriormente (*“Pagamento de impostos corporativos”, “Pagamento de imposto de reconstrução especial”, “Pagamento de imposto corporativo municipal”, “Pagamento de imposto corporativo empresarial”, “Pagamento de imposto corporativo transitório”, “Pagamento de imposto corporativo municipal transitório” e “Pagamento de imposto corporativo empresarial transitório”*) se referem a tributos que incidem sobre os lucros da investida japonesa, nos termos determinados pelo artigo 87, § 1º, da Lei nº 12.973/2.014. Um dos documentos apresentados inclusive denota que esses pagamentos não correspondem apenas a tributos incidentes sobre os lucros, mas se referem a tributos incidentes sobre o capital e sobre o valor agregado, ou mesmo a uma taxa fixa dependente do porte da empresa. Como exemplo, vejamos excertos das traduções juramentadas de fls. 1.047-1.048/1.121 dos arquivos traduzidos:

[...]

Na decisão de primeira instância, a partir das provas apresentadas na Impugnação, os julgadores, assim, manifestaram-se:

Quanto a essa controlada, os documentos não foram aceitos por dois motivos: primeiro, eles não estavam em nome da controlada; segundo, eles não tratavam de imposto sobre a renda. A impugnante alega que, *conforme comprovam documentos ora anexados, o nome Kabushiki Kaisha SAC. é a designação em japonês do nome “JBS Japan Ltd.” e que “SAC Japan Co. Ltd.” também é a mesma pessoa jurídica. Ou seja, a impugnante quer nos fazer crer que, no Japão, uma mesma pessoa jurídica pode ter 3 razões sociais? Ela não indica quais os documentos que provam isso.*

Em março de 2021, a impugnante solicitou a juntada dos documentos em língua inglesa, o qual, segundo a tradução juramentada a fls. 14.485, trata-se de documento da lavra do Instituto de Economia e Desenvolvimento JETRO - Japan External Trade Organization, ou seja, não se trata de documento expedido pela autoridade tributária japonesa. Além disso, esse documento deixa claro, por exemplo, que o imposto sobre a população corporativa não incide somente sobre a renda, mas também sobre uma base per capita, usando o capital da empresa e o número de empregados.

No Recurso Voluntário, insiste-se na tese de que as três denominações acima se refeririam à controlada **Kabushiki Kaisha SAC.**, que teria alterado a sua designação social. Tal fato seria comprovado pela utilização do mesmo Número de Identificação Fiscal – NIF.

Para a comprovação de sua tese, contudo, a Recorrente se refere ao NIF por ela atribuído, na ECF, à controlada em questão; ao documento de fls. 9307, redigido em língua estrangeira, que afirma, com base em laudo emitido por empresa de consultoria, que se referiria à **Kabushiki Kaisha SAC.**; às guias de pagamento e ao documento de fl. 12.946, que se refere à SAC JAPAN CO.

Ou seja, os documentos em questão, definitivamente, não fazem a comprovação pretendida pela Recorrente. Como afirmado no TVF, “em todos os documentos apresentados não há menção à **Kabushiki Kaisha SAC.**”.

A par disso, para se contrapor à outra razão para a glosa da compensação dos valores pagos no exterior, que é o fato da ausência de comprovação de que se referem a imposto sobre a renda, a Recorrente se embasa nas suas afirmações, em documento de “empresa associada ao governo Japonês” (que admite não ser autoridade fiscal) e a laudo de consultoria.

Mais uma vez, as provas não são elementos hábeis e idôneos a efetuar a comprovação pretendida, na medida em que, no art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, exige-se “documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira”.

Nenhum valor, portanto, a ser reconhecido.

1.4.5 Pilgrim's Pride, S. de R.L. de C.V.

A autoridade fiscal admitiu, no TVF, praticamente todos os pagamentos invocados pela pessoa jurídica autuada. A exceção ficou por conta de pagamento no valor de \$ 9.328.723, para o qual não teria sido apresentado “um comprovante de pagamento”, mas, apenas, uma “Declaração Provisória ou Definitiva de Impostos Federais, na qual foi destacado este valor”, que constaria como “crédito do contribuinte”.

Contudo, apesar do não reconhecimento da referida parcela, a autoridade fiscal destacou que não houve reflexos quanto aos valores dedutíveis a título de IRPJ e CSLL:

282. Desta forma, em relação aos valores alegadamente pagos em 2.015 a título de imposto de renda pela investida sob análise, não restou comprovado apenas o valor de \$ 9.328.723,00. Excluindo-se tal valor do alegadamente total pago e

aplicando-se o percentual de participação que a JBS detinha na investida mexicana (76,70%), apura-se o valor total comprovado de \$ 310.623.403,54. A conversão deste valor em pesos mexicanos pela taxa de câmbio de “0,2287” resulta no valor **R\$ 71.039.572,39**.

283. Cabe, então, refazer os cálculos previstos na Tabela 22, adotando-se como “Limite 1” o valor de R\$ 71.039.572,39. Assim procedendo, chegamos à conclusão de que, apesar da glosa, os valores dedutíveis a título de IRPJ e da CSLL continuam sendo aqueles consignados na Tabela 22 (Colunas “D” e “G”). O valor alterado é o saldo da Coluna “H”, o que não gerará qualquer impacto fiscal nesta autuação.

284. Por essas razões, os valores dedutíveis do IRPJ e da CSLL da JBS no ano-calendário de 2.015 são os seguintes:

| Investida estrangeira | Valor dedutível do IRPJ | Valor dedutível da CSLL |
|-------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Pilgrim's Pride, S. de R.L. de C.V. | R\$ 42.173.567,02 | R\$ 15.182.484,13 |

A despeito da ausência de reflexo da glosa no lançamento de ofício, a Recorrente insiste na busca pelo reconhecimento do referido valor.

Com o Recurso Voluntário, contudo, a situação não se altera, na medida em que a única prova apresentada continua sendo o documento apontado na decisão de primeira instância que não comprova o pagamento de imposto sobre lucros da investida computados na determinação do Lucro Real no Brasil.

Não obstante, tendo prevalecido neste julgamento o resultado pela apuração consolidada do resultado da referida Investida, deve ser dado provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à dedução dos pagamentos já comprovados (R\$ 71.039.572,39), até os limites apurados de acordo com o resultado consolidado e já descontados os montantes considerados no lançamento de ofício.

1.4.6 Pilgrim's Operaciones Laguna, S. de R.L. de C.V.

Aqui, repete-se a questão relativa à ausência de permissão para que impostos extintos no exterior por meio de compensação possam ser utilizados para a dedução prevista na Lei nº 12.973, de 2014.

O tema já foi objeto de análise acima, de modo que cabe, mais uma vez, afastar tal óbice, pelo reconhecimento de que a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário equivalente ao pagamento.

Contudo, no TVF, é apontada uma segunda razão para a impossibilidade de aproveitamento do pagamento realizado no exterior. A investida em questão teria apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2015:

293. Mas outra razão corrobora a impossibilidade de aproveitamento desse imposto no Brasil. A fiscalizada apresentou a cópia da “*Declaración Del Ejercicio*” do ano de 2.015, referente à **Pilgrim's Operaciones Laguna, S. de R.L. de C.V.** E essa declaração denota que a investida mexicana apurou um prejuízo fiscal em

2.015 (“*Pérdida Fiscal Del Ejercicio*”), conforme excerto a seguir reproduzido (inserir setas indicativas em vermelho):

[...]

294. Tanto é assim que a estimativa de imposto de renda (que não foi paga, mas compensada), somada a uma retenção sofrida, gerou um crédito da investida junto ao fisco mexicano no valor de \$ 4.245.891 (ver seta indicativa na transcrição acima).

Quanto a tal ponto, a Recorrente argumenta que a investida teria apurado lucro no período, no valor de R\$ 17.711.507,17, e que tal fato teria sido reconhecido no TVF.

De fato, na Tabela 13 do TVF, o citado montante é apontado como sendo o resultado apurado pela referida investida (já ajustado e proporcionalizado à participação JBS).

Neste sentido, há equívoco da autoridade fiscal.

Da Tabela 22 do TVF, observa-se, ainda, que o pagamento invocado pela Recorrente, correspondente a R\$ 598.936,12, é inferior ao limite correspondente à diferença entre o IRPJ devido com e sem o lucro da investida em questão.

Neste sentido, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário em relação a tal ponto, com o reconhecimento da dedução do valor de R\$ 598.936,12 na apuração do IRPJ constituído de ofício.

1.4.7 Pilgrim's Comercializadora Laguna, S. de R.L. de C.V.

Mais uma vez, o litígio se refere à extinção dos valores no exterior por meio de compensação.

No lançamento, foi admitida a dedução de um montante de R\$ 3.735.171,25, na apuração do IRPJ.

A Recorrente, contudo, buscava o reconhecimento de pagamentos no total de R\$ 7.077.467,25.

Sendo a questão da compensação o único óbice apontado no TVF e na decisão de primeira instância, cabe afastá-lo, conforme razões já expostas neste voto.

Da Tabela 22 do TVF, observa-se, ainda, que o total de pagamentos invocado pela Recorrente é superior aos limites correspondentes à diferença entre o IRPJ e a CSLL devidos com e sem o lucro da investida em questão.

Com o provimento do Recurso em relação à consolidação dos resultados da referida investida, deve ser reconhecido o direito à dedução dos pagamentos até os referidos limites, apurados de acordo com o resultado consolidado e já descontados dos montantes considerados no lançamento de ofício.

1.4.8 Galina Pesada, S.A. de C.V.

Em relação a tal investida, reconheceu-se o direito à dedução do montante de R\$ 374.421,51, na apuração do IRPJ devido pela atuada, de um total de R\$ 390.987,23 invocado.

A razão para a referida diferença foi o fato de que a investida, apurou, no ano-calendário de 2015, um saldo a seu favor de \$ 173.218. Tal montante, portanto, foi deduzido dos recolhimentos efetuados, de modo a evitar o duplo aproveitamento.

A Recorrente, contudo, insiste em aproveitar para dedução todo o valor pago. Segundo sua interpretação, tal direito do teor do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014.

Já se abordou a questão da limitação do direito ao montante devido e pago no exterior, por ser a interpretação que melhor se coaduna ao regime de Tributação em Bases Universais.

Neste sentido, não há qualquer valor a ser reconhecido em tal tópico.

1.4.9 Comercializadora de Carnes de Mexico, S. de R.L. de C.V.

Tudo o que foi afirmado no subitem anterior, repete-se para a investida em questão, com o acréscimo de que parte dos pagamentos invocados foi glosada, também, por terem sido extintas por meio de compensação.

Reconheceu-se o direito à dedução do montante de R\$ 32.698.067,57, na apuração do IRPJ e CSLL devidos pela atuada, de um total de R\$ 34.333.039,46 invocado.

Uma parcela de \$ 113.709 não foi reconhecida por haver sido extinta por compensação com IVA. E a investida, apurou, no ano-calendário de 2015, um saldo a seu favor de \$ 9.206.996. Tais montantes, portanto, foram deduzidos dos pagamentos apontados.

A parcela compensada deve ser reconhecida, conforme já fundamentado no presente voto.

Contudo, o valor do saldo apurado em favor da investida, de fato, não deve ser reconhecido para dedução no Brasil, para evitar o duplo aproveitamento.

A própria Recorrente admite que o valor “será, algum momento, utilizado como crédito para pagar tributos”. Ou seja, em anos posteriores, o saldo em questão será utilizado para extinguir por compensação os valores devidos pela investida, e tal montante poderá ser deduzido na apuração realizada no Brasil em relação à parcela do lucro da referida investida aqui reconhecida.

Neste sentido, não há qualquer novo montante a ser reconhecido em tal tópico.

1.4.10 Investidas Australianas Consolidadas.

A Recorrente engloba, em um único tópico do seu Recurso, as alegações relativas a diversas investidas domiciliadas na Austrália.

A alegação válida para todas aqui diz respeito a supostos recolhimentos consolidados “por duas empresas líderes de dois grupos de consolidação (Australian Consolidated Food Holdings Pty e JBS Holdco Australia PTY)”.

A matéria já foi abordada no presente voto e não se discorda do fundamento adotado na decisão de primeira instância, uma vez que a Recorrente não apresenta “qualquer documento da autoridade fiscal da Austrália (devidamente traduzido por tradutor juramentado) que comprovasse a arrecadação referente a cada pessoa jurídica do grupo”, de modo a possibilitar a comprovação do pagamento e a verificação dos limites, conforme exigência da legislação aplicável.

A comprovação dos pagamentos consolidados não permite as comprovações necessárias e, portanto, não atende às condições para o seu aproveitamento na dedução dos tributos apurados em relação aos lucros das referidas investidas.

A Recorrente adota critério de rateio para a atribuição de parcelas dos pagamentos efetuadas pelas consolidadoras a cada uma das investidas integrantes dos grupos de consolidação. Efetua o rateio de acordo com a proporção do lucro de cada investida em relação ao lucro total do grupo.

Ocorre que tal critério é passível de diversas distorções. Em primeiro lugar, porque foram excluídas do rateio as investidas que apresentaram prejuízos. Ora, mesmo tendo apurado resultado negativo, tais investidas podem ter realizado pagamentos ao longo do ano-calendário, de modo que, pelo critério adotado, tais pagamentos estariam sendo atribuídos, indevidamente, a outras investidas.

Do mesmo modo, como já visto em relação a outras investidas, mesmo apurando resultado positivo, é possível que a investida tenha efetuado pagamentos, ao longo do ano-calendário, em montante superior ao que é apurado com base no resultado final, de modo que apurado saldo contra a Administração Fiscal passível de compensação futura. Mais uma vez, o critério adotado possibilita distorções.

A conclusão é que há precariedade de provas, que não é afastada pela Recorrente, mesmo após as críticas efetuadas no TVF e na decisão de primeira instância.

Nada a se prover quanto a tal tópico, também.

1.4.11 Premier Beehive NZ ULC Ltd.

Em relação à referida investida, duas foram as razões apontadas no TVF para não se reconhecer qualquer valor para dedução dos tributos apurados no Brasil. Em primeiro lugar, a ausência de atendimento às exigências formais em relação aos documentos apresentados. Além disso, a ausência de comprovação de que houve, efetivamente, o pagamento de qualquer montante a título de tributo pela investida.

Veja-se o relato constante do TVF:

406. Em relação às três supostas estimativas mensais acima apresentadas, localizamos o que parece ser uma espécie de “extrato” (intitulado “*Tax Deposit Statement*”, ou “Declaração Taxa de Depósito”, consoante tradução juramentada) com dados da sociedade em questão, conforme transcrição a seguir (fl. 5.020 – as setas indicativas em vermelho foram por nós incluídas; já os manuscritos já constavam nos documentos apresentados pela fiscalizada):

[...]

408. Passemos, agora, à análise dos documentos apresentados. Primeiramente, vamos tratar a questão da existência ou não da consularização ou da apostila da Convenção de Haia. Definitivamente, não localizamos qualquer consularização. Todavia, no que diz respeito à apostila, localizamos no documento original antes transcrito a assinatura de “*Barry Johnson – Notary Public/Solicitor*”, com a indicação manuscrita “27/43”. Já nas fls. 5.002/5.003, encontramos o denominado “*Notarial Certificate*” (no qual há menção a 43 folhas), assinado em 05/10/2.017 por “*Barry Johnson*”, da “*Commonwealth of Australia*”. Tal documento faz menção a “*Australian Taxation Office Business Portal Records*” e a “*Tax Deposit Statements Guardian Trust*”. Em relação a tal documento, consta a respectiva apostila, conforme transcrições a seguir:

[...]

409. À vista dos elementos apresentados, entendemos que não foram apresentados documentos hábeis para a devida comprovação dos pagamentos de imposto de renda na Nova Zelândia pela **Premier Beehive NZ ULC Ltd** no ano de 2.015. Primeiramente, não foi apresentado qualquer elemento ou esclarecimento que denote inequivocamente que o “extrato” apresentado (“*Tax Deposit Statement*”) foi emitido pela autoridade fiscal neozelandesa. Dessa forma, não há a plena certificação oficial de que os pagamentos referidos no extrato foram efetivamente recolhidos ao fisco neozelandês. Em segundo lugar, o “*Statement period*” (período da declaração) constante nesse documento remonta ao período de 01/01/2.016 a 31/12/2.016 (e não podemos nos esquecer de que o período sob análise recai sobre o ano de 2.015). Como se não bastassem as duas razões anteriores, não consta no documento apresentado que os supostos pagamentos se referem a tributo sobre a renda.

410. E ainda que todas essas questões tivessem sido superadas, o que se admite apenas para efeito de argumentação, uma observação constante no “*Tax Deposit Statement*” é definitiva para não se aceitar tal documento como comprovante de pagamento de imposto de renda. Ainda que essa observação já conste na tradução juramentada antes transcrita, ela será a seguir novamente reproduzida apenas para facilitar a intelecção:

Observações:

Uma Taxa de DEPÓSITO não cumpre, por si só, as obrigações de pagamento de impostos à Receita Federal. Uma taxa de TRANSFERÊNCIA deve ser usada para transferir uma Taxa de DEPÓSITO para satisfazer uma obrigação tributária.

411. Assim, pelos motivos discorridos acima, os documentos apresentados não comprovam o efetivo pagamento de imposto de renda pela **Premier Beehive NZ ULC Ltd**. Nem mesmo a declaração de rendimentos juntada às fls. 11.410/11.415, que aparenta compreender o período de 01/04/2.015 a 31/03/2.016, por si só, comprova os alegados pagamentos.

As referidas conclusões foram referendadas na decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

A impugnante alega que:

"O Imposto Sobre a Renda na Nova Zelândia é efetivada por uma conta vinculada em que a pessoa jurídica realiza depósitos (créditos) e o Fisco efetiva débitos. Note-se que o extrato juntado refere-se a "imposto de renda" e é emitido pela "Ireland Revenue's Secure Online Services", sendo certo que as datas referem-se a 2015."

No entanto, conforme apontado pela Fiscalização, consta de tal extrato a seguinte informação:

"Uma taxa de Depósito não cumpre, por si só, as obrigações de impostos à Receita Federal. Uma taxa de TRANSFERÊNCIA deve ser usada para transferir uma Taxa de Depósito para satisfazer uma obrigação tributária."

Logicamente, que esse extrato, por si só, não preenche os requisitos da legislação brasileira, mesmo porque sequer prova que houve o pagamento do imposto. [...]

Com o Recurso Voluntário, além de repetir a alegação acima transcrita (registre-se, apenas, que o termo "Inland" foi erroneamente grafado, na decisão, como "Ireland") e apresentar o mesmo extrato, a Recorrente tenta apresentar fundamentos para demonstrar que o referido documento atenderia às exigências fixadas na legislação:

Ocorre que quando da impugnação foi juntado extrato, anteriormente citado, emitido pela autoridade neo-zelandesa, com a identificação do "**Inland Revenue**" (**Agência Tributária**). Ora, segundo o próprio TVF, "Inland Revenue Department" é o nome do Fisco - vide fl. 13.007:

[...]

Para que não tenha dúvidas, na parte inicial do documento há o logo tipo da Inland Revenue. Veja-se:

[...]

Outra alegação reproduzida pela r. decisão de 1ª instância é que uma "taxa de depósito" não seria comprovação de pagamento, mas apenas uma taxa de transferência. Ocorre que as "transferências" vinham logo na linha de baixo à "taxa de depósito" embora às vezes com valor ligeiramente diferente. No documento juntado à fl. 13.885 foram grifadas as transferências:

[...]

Note-se que as “transferências” correspondem justamente às datas em que foram informados os pagamentos (28 de março, 28 de junho e 28 de novembro). Apesar dos valores serem ligeiramente distintos do atribuído a título de imposto, essa diferença se dá por conta de conversão do Petax Nova Zelândia para o Petax Austrália, conforme esclarecido à fl. 13.884:

[...]

Ademais, esclarece-se que as traduções juramentadas foram juntadas às fls. 13.887 dos autos.

Por fim, quanto à indicação, do TVF, de que o período de apuração refere-se a 2.016, tampouco é relevante tal aspecto, pois o relevante é que o imposto foi pago no ano de 2.015.

Não há no artigo 87 da Lei n. 12.973/14 qualquer indicação de que o período de apuração do tributo tem de ser 2.015, bastando que o pagamento se dê em tal ano!

Portanto, a justificativa do TVF e da r. decisão de 1ª instância para glosar os pagamentos em epígrafe restam superados.

As alegações apresentadas pela Recorrente, contudo, não são suficientes para fundamentar a admissibilidade da dedução dos valores nas apurações realizadas no lançamento de ofício.

O extrato apresentado não confere a mínima segurança de que a investida em questão realizou pagamentos em relação aos resultados por ela apurados que refletiram na apuração do IRPJ e CSLL da sua controladora no Brasil, no ano-calendário de 2015.

No documento em questão são utilizados termos (“Avaliação”, e “Transferência”) que não atestam se e quais foram os montantes efetivamente pagos, a que título e em relação a que base de cálculo. Veja-se a transcrição a tradução juramentada consta à fl. 13.887:

Home | Imposto de renda | 31 -Mar-2016 | Transações 31 -Mar-2016

Detalhe da transação do período | Detalhes de reembolso

PREMIER BEEHIVE NZ

Número da conta: 109-175-889-INC007 Período de apresentação: 31-mar-2015

Detalhe da transação

Use este campo para filtrar por palavras-chave, datas ou números

| Data: | Categoria | Data de Vencimento | Tipo de transação | Montante | |
|-------------|---------------|--------------------|---|------------------|---------------|
| 28-nov-2014 | Avaliação | 28-nov-2014 | Avaliação | \$857.154,00 | |
| 28-nov-2014 | Transferência | | Transferência de 109-175-889 INC - 31-mar-201 | -\$1,05 | |
| 28-nov-2014 | Transferência | | Transferência de 084-834-238 INC - 31-mar-201 | \$941.020,00 | |
| 28-mar-2015 | Avaliação | 28-mar-2015 | Avaliação | \$ 1.154.657,00 | |
| 28-mar-2015 | Penalidade | 28-mar-2015 | Penalidade | \$2.786,28 | |
| 28-mar-2015 | Transferência | | Transferência de 084-834-238 INC - 31-mar-201 | -\$1.036.906,00 | |
| 22-jul-2015 | Pagamento | | Pagamento | -\$17,76 | Ver pagamento |
| 28-jul-2015 | Avaliação | 28-jul-2015 | Avaliação | \$ 1.005.906,53 | |
| 28-jul-2015 | Transferência | | Transferência de 084-834-238 INC - 31-mar-201 | -\$ 1.042.642,00 | |
| 28-jul-2015 | Avaliação | | Avaliação | \$0,00 | Ver devolução |
| 05-ago-2015 | Pagamento | | Pagamento | -\$17,76 | Ver pagamento |
| 18-dez-2015 | Pagamento | | Pagamento | -\$34,14 | Ver pagamento |
| 14-abr-2016 | Juros | 28-nov-2014 | Uso de juros de dinheiro | \$2.869,09 | |
| 15-jul-2016 | Transferência | 05-jun-2019 | Crédito transferido para o empregador KiwiSaver com [sic] | \$1,05 | |
| 15-jul-2014 | Pagamento | | Pagamento | \$2.735,24 | Ver pagamento |
| 14-mai-2019 | Transferência | 11-set-2019 | Crédito transferido para pensão alimentícia - empregador | \$1,05 | |
| 14-mai-2019 | Transferência | | Transferência de 109-175-889 KSR - 31-ago-20 | -\$1,05 | |
| 17 linhas | | | | \$0,00 | |

Há ali, registros de “Pagamento”, em valores ínfimos; e transferências relativas a créditos para “empregador” e “pensão alimentícia” (????).

A precariedade da prova apresentada foi objeto de crítica, tanto no TVF quanto na decisão de primeira instância, mas a Recorrente não foi diligente no sentido de buscar junto à Administração Fiscal da Nova Zelândia documentos que comprovassem cabalmente os pontos acima destacados.

Neste sentido, nem um montante deve ser reconhecido em relação à referida investida.

1.4.12 Zendaleather GmbH (Germany)

No lançamento de ofício, foram considerados comprovados pagamentos no montante de R\$ 922.026,52. Não obstante, apesar da glosa de diversos outros pagamentos, o valor reconhecido sequer chegou a ser integralmente aproveitado, na medida, em que superou o limite 2 apurado na Tabela 22 do TVF, correspondente à diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados com e sem a adição dos lucros da referida investida.

A irrisignação da Recorrente no Recurso Voluntário diz respeito ao fato de que, no TVF, os limites de dedução para pagamentos realizados em 2015, mas referentes a resultados de anos anteriores, foram calculados com base nos resultados de 2015. Tal método estaria equivocado, conforme reconhecido na decisão de primeira instância. Assim, em relação à investida em questão, como foram utilizados os resultados de 2015 para a apuração dos limites

relativos a recolhimentos atrelados aos resultados de tal período e de ambos anteriores, haveria “ilegalidade de apuração”, que deveria levar ao cancelamento da glosa.

Já se apontou, em outro trecho deste voto, que houve outras razões para a glosa e que, ainda que comprovados equívocos na metodologia utilizada pela autoridade fiscal para a apuração dos limites de dedução, a correção poderia/deveria ser realizada por esta instância julgadora.

O cerne, contudo, é que o aproveitamento dos valores pagos pela citada investida em 2015 em relação ao ano de 2012 foi objeto de análise na decisão de primeira instância, na qual foram afastados os argumentos apresentados pela Recorrente.

Em primeiro lugar, citando trecho da primeira decisão proferida pela instância *a quo* (aquela anulada por esta Turma Julgadora), esclarece:

"Ora, a lógica de toda a legislação é comparar o imposto pago no exterior com o que foi gerado aqui no Brasil sobre a mesma base, razão pela qual não há que se falar em compensação de um imposto pago no exterior referente a 2012 com o imposto de renda no Brasil referente ao fato gerador de 2015.

Observo que o presente caso não se enquadra na hipótese do § 7º do art. 87 da Lei 12.973/14, pois esse dispositivo não trata de tributo pago em atraso, como no presente caso, mas daquelas hipóteses de incidência do imposto de renda no momento em que distribuído o lucro para os sócios/acionistas, embora já reconhecida a receita de participação pela controladora/coligada aqui no Brasil em período anterior.

Da mesma forma, em princípio, não se aplica, in casu, o § 15 do art. 14 da IN SRF 213/02, o qual só admite o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior referente a período anterior se o imposto não foi compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no ano-calendário a que se refere, não ter apurado lucro real positivo.

Em seguida, tratando especificamente da situação da investidas Zendaleather GmbH (Germany), afirma:

O doc. 9 citado pela impugnante são documentos em língua alemã, sendo que a impugnante não apresentou a tradução juramentada, razão pela qual serão desconsiderados.

Em março de 2021, a impugnante juntou uma tradução juramentada a fls. 14510/14512, da qual não se pode extrair qualquer conclusão sobre pagamento de imposto sobre lucro. É verdade que, nessa tradução juramentada consta a informação de uma nota de débito na conta corrente da controlada no valor de € 62.115,83, mas disso não se pode concluir que tenha sido para pagamento de imposto sobre renda/lucro.

Por sua vez, as traduções juramentadas a fls. 14529 e 14535 deixam claro que a Fiscalização tem razão quando sustenta que a impugnante só conseguiu provar

que tinha sido notificada da cobrança de saldo a pagar de IRPJ de 2.012 no valor de € 48.575,00, conforme expressamente informado no doc. a fls. 14530, se não vejamos o seguinte trecho:

[...]

Ou seja, esse documento só prova que houve uma notificação de uma decisão que condenou a controlada a pagar o referido valor em determinado prazo ou a apresentar recurso, não que tenha havido o pagamento.

Em homenagem aos princípios da verdade material e o do formalismo moderado que informam o processo administrativo fiscal, verificamos que no recurso voluntário apresentado ao CARF, a impugnante não apresentou nenhum outro documento além dos analisados no TVF ou nessa decisão.

Em face do exposto, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

De fato, no lançamento de ofício, a autoridade fiscal não conferiu aos pagamentos efetuados em 2015, mas relativos a resultados de anos anteriores, o mesmo tratamento dispensado aos pagamentos efetuados antes de 2015. Para estes últimos, como se verá posteriormente, foram exigidos demonstrativos de controle individualizados dos saldos não deduzidos. Para os pagamentos efetuados em 2015, independentemente de a que período se referiam, foi dado o mesmo tratamento e, deste modo, coerente que os limites de aproveitamento determinados fossem realizados a partir dos valores que impactaram a apuração realizada em tal ano-calendário.

Casos se afaste a metodologia adotada pela autoridade fiscal, estar-se-á diante de duas opções: ou não se permite a dedução em 2015 dos pagamentos relativos aos resultados de anos anteriores, pois isto se afasta da hipótese legal estabelecida no art. 87 da Lei n 12.973, de 2014; ou se exige os controles individualizados, para a verificação dos limites de acordo com os resultados dos anos anteriores que impactaram as apurações nacionais.

Como se observa, a metodologia adotada pela autoridade fiscal acabou sendo benéfica à Recorrente, pois acatou pagamentos relativos a resultados de anos anteriores, e sem exigir os referidos controles individualizados. Algo que a Recorrente jamais apresentou nos autos.

Quanto aos demais valores não reconhecidos, a questão foi de insuficiência de provas. Embora, como já afirmado, montante admitido já tenha superado os limites legais, de modo que a glosa é irrelevante.

Aqui, mais uma vez ausente o interesse recursal da Recorrente para ver reconhecidos mais pagamentos realizados em 2015.

Apenas, registre-se que parte dos argumentos por ela apresentados se referem, em parte, à possibilidade de consolidação dos resultados, algo que já foi afastado em momento anterior.

1.4.13 Servicios Integrales S.A. de C.V

Em relação a tal investida, houve o reconhecimento da comprovação integral dos pagamentos invocados, no montante de R\$ 73.679,71. Contudo, em decorrência dos limites calculados na Tabela 22 do TVF, somente foi admitida a dedução dos valores de R\$ 33.161,20, para o IRPJ, e de R\$ 11.938,03, para a CSLL.

A autuada, contudo, equivocou-se na Impugnação, o que, provavelmente, conduziu, os julgadores de primeira instância a, também se equivocarem, e incluírem tal investida na discussão acerca da possibilidade de aproveitamento de impostos extintos por meio de compensação.

No Recurso Voluntário, a Recorrente retorna a tal discussão, mas a razão pela qual houve o reconhecimento da dedutibilidade dos montantes acima foram, indiscutivelmente, os limites fixados no art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014.

Mais uma vez, tendo prevalecido neste julgamento o resultado pela apuração consolidada do resultado da referida Investida, deve ser dado provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à dedução dos pagamentos já comprovados (R\$ 73.679,71), até os limites apurados de acordo com o resultado consolidado e já descontados os montantes considerados no lançamento de ofício.

1.4.14 Zendaleather S.A. (Argentina)

Aqui, a autoridade fiscal apontou, em primeiro lugar, que os documentos apresentados para a comprovação dos pagamentos estariam em nome de JBS Leather Argentina S.A.

Além disso, os documentos se refeririam a “Solicitações de Compensação”, cujo desfecho não se conheceria; ou a compensações realizadas com IVA.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que as duas denominações acima apontadas se refeririam à mesma pessoa jurídica, conforme atestaria Relatório de Auditores Independentes:

A los Señores
Presidente y Directores de
JBS LEATHER ARGENTINA S.A. (ex ZENDALEATHER S.A.)
C.U.I.T. 30-62405443-8
Domicilio legal: Ingeniero Enrique Butty 240, Piso 3°
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Efetivamente, em consulta ao *site* do Boletín Oficial de la República Argentina, verifica-se, constar, na data de 15 de outubro de 2015, publicação acerca da referida alteração de denominação social, realizada por meio de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1º de agosto daquele ano:

ZENDALEATHER S.A.

Comunica que por Asamblea General Extraordinaria de fecha 01/08/2015 se resolvió modificar la denominación social, reemplazándose la denominación de

ZENDALEATHER S.A. por la de JBS LEATHER ARGENTINA S.A., y en consecuencia reformar el Artículo 1° del Estatuto Social, el cual quedó redactado de la siguiente forma: “ARTICULO 1º - La sociedad de denomina JBS LEATHER ARGENTINA S.A., es continuadora de “ZENDALEATHER S.A.” que es su denominación social anterior, y tiene su domicilio legal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La sociedad podrá establecer sucursales, establecimientos, agencias y cualquier otro tipo de representación dentro o fuera del país, de acuerdo con la resolución del Directorio”. Autorizado según instrumento privado Acta de Asamblea de fecha 01/08/2015 Jorge Ramón Biaus - T°: 94 F°: 25 C.P.A.C.F.

e. 15/10/2015 N° 157040/15 v. 15/10/2015

Fecha de publicación 15/10/2015

Não encontro razões para por em dúvidas a referida alteração denominacional.

Quanto aos valores a serem reconhecidos, a Recorrente comprova, por meio de documentos emitidos pelo Fisco argentino a homologação das compensações pleiteadas fls. 13.912/13.922 e 13.962/13.971).

No que tange à equiparação de tratamento das compensações com pagamentos, o tema já foi devidamente explorado.

Deste modo, cabe reconhecer como comprovados todos os pagamentos invocados, no total de R\$ 506.265,32, o qual, de acordo com os cálculos demonstrados na Tabela 22, devem ser integralmente deduzidos da apuração do IRPJ exigido no lançamento de ofício.

1.4.15 Dungannon Proteins Ltd.

Quanto a tal investida, os pagamentos invocados foram considerados não comprovados, por ausência de cumprimento de formalidades exigidas em lei, e por ausência ou insuficiência de provas.

Na Impugnação, a autuada alegou que haveria a devida comprovação nos autos. Tal afirmação, contudo, foi rechaçada na decisão de primeira instância, conforme trecho a seguir:

Como se vê, em sua defesa a impugnante alega que os documentos estariam compondo o conjunto intitulado Doc. 11. Todavia ao se compulsar o conjunto de documentos intitulados Doc. 11 (a fls. 14009 e segs.), constatamos o seguinte:

a) a Fiscalização não analisou a apostila e tradução juramentada a fls. 14011 e segs., cabendo a este Colegiado fazê-lo, já que é o argumento de defesa da impugnante;

b) a tradução juramentada informa, conforme documento original a fls. 14011, que a consularização só se faz necessário se a apostila for apresentada à país não signatário da Convenção de Haia, o que não é o caso brasileiro (IN 1520/14, art. 25, § 5-A), assim, conclui-se que a impugnante apresentou o apostilamento, cabendo, então, analisar o apostilamento;

c) ao se analisar a tradução juramentada, verifica-se que ela não informa expressamente que os valores em tela são referentes a pagamentos do Imposto de renda das pessoas jurídicas do Reino Unido, apenas pode se deduzir em um único momento, qual seja no conta corrente a fls. 14027, onde temos a seguinte informação: "01/13/2015 BX15010919069876 HMRC CORP TAX DDR Débito Direto 127.700,0"

d) ou seja, poder-se-ia, então, entender que os 127,7 mil libras esterlinas foram pagos a título de "Corporate Tax" do Reino Unido;

e) note-se que o tradutor sequer traduziu ou explicou o que seria HMRC CORP TAX DDR, mas pior do que isso, se compararmos esse conta corrente traduzido com o original a fls. 14016, verifica-se que lá não há qualquer referência a "HMRC CORP TAX DDR", mas sim, a "CHEQUE 4899", ou seja, não se sabe de qual documento o tradutor juramentado retirou essa informação, de qualquer sorte, isso é o bastante para se considerar que sequer esse valor foi provado.

Assim, pelos fundamentos acima, os quais não se trata de mudança de critério jurídico, já que se enfrenta um argumento de defesa, não enfrentado pela Fiscalização, qual seja, a análise do apostilamento a fls. 14011, conclui-se que os documentos embora se refiram a um apostilamento, nada provam.

A Recorrente sustenta que teria feito prova do pagamento e do apostilamento. E que tais requisitos seriam os únicos que poderiam ser examinados, conforme Acórdão nº 1302-006.403, proferido por esta Turma.

Observe-se, em primeiro lugar, que não foi isso que se afirmou na mencionada decisão. Ali se apontou, para anular a primeira decisão proferida pela instância *a quo* que “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”.

Ora, havia, na referida decisão, evidente inovação de critério jurídico em relação ao TVF.

Na nova decisão, não se observa tal vício. Os pagamentos não foram reconhecidos, originalmente, por não estarem devidamente comprovados, dentre outros aspectos por não estarem devidamente apostilados e traduzidos. Após o cumprimento das exigências legais, o que fizeram os julgadores *a quo* foi, apenas, examinar as provas apresentadas e verificar se atendiam às exigências postas na legislação, segundo os mesmos critérios já adotados no TVF, para as demais provas.

Do exame das provas apresentadas pela Recorrente, contudo, verifico que há, às fls. 14.012 e 14.021, comprovação dos pagamentos no valor de £ 184.100,00 e £ 157.100,00; e, às fls. 14.015 e 14.026, comprovação dos pagamentos no valor de £ 125.381,35 e £ 127.700,00, que correspondem, exatamente, aos montantes invocados em relação à investida em questão.

São comprovados, assim, pagamentos no montante de R\$ 3.439.759,88, os quais, de acordo com a Tabela 22 do TVF, devem ser integralmente deduzidos na apuração do IRPJ apurado no lançamento de ofício.

1.4.16 Kitchen Range Foods Ltd.

Em relação à investida em questão, a autoridade fiscal constatou que parte dos documentos apresentados para comprovar os pagamentos de imposto no exterior se referiam à investida Moy Park Ltd; e outra parte não teria sido devidamente comprovada:

458. Assim, entendemos que a fiscalizada não apresentou documentos hábeis para a comprovação dos alegados pagamentos das estimativas do imposto de renda da **Kitchen Range Foods Ltd.** pelos seguintes motivos: (i) no extrato da HMRC apresentado não há qualquer referência à citada investida (mas sim à Moy Park Ltd) e se referem a apenas dois supostos pagamentos (não há qualquer documento que faça referência ao alegado pagamento de £ 26.600,00); (ii) os extratos bancários não são hábeis para a comprovação do pagamento do tributo; (iii) não foram apresentadas a consularização ou a apostila dos documentos comprobatórios; e (iv) a declaração de rendimentos, por si só, tampouco comprova o pagamento do imposto de renda devido pela investida.

Na decisão de primeira instância a glosa foi integralmente mantida, nos seguintes termos:

Na sua peça recursal, a impugnante não articula qualquer argumento de defesa, mas apenas alega o seguinte:

"Já com relação à Kitchen Range Foods Ltd. (Doc. 12), os documentos anexos demonstram que os pagamentos foram integralmente efetivados, não havendo que se questionar pela possibilidade de aproveitamento de tais pagamentos."

Ora, embora a impugnante tenha apresentado a fls. 14036 a prova do apostilamento, os documentos intitulados "Doc. 12, especialmente as traduções juramentadas, expressamente informam que ali se trata de acordo de pagamento coletivo, inclusive, em alguns deles, fica claro que foram expedidos por iniciativa da Moy Park Ltd. Ora, não se pode superar os óbices apontados pela Fiscalização quando se verifica que os documentos se referem a um "acordo de pagamento coletivo". O que significa um "acordo de pagamento coletivo? Isso deveria ter sido explicado e demonstrado pela impugnante, trazendo inclusive documentos devidamente traduzidos que informassem isso, se ela desejava efetivamente demonstrar que os valores foram pagos pela Kitchen Range Foods Ltd. e para fins de imposto de renda incidente sobre os seus lucros, ou seja, que esses valores pagos diziam respeito apenas a lucros e impostos da Kitchen Range Foods Ltd. e não de outra investida.

Assim, concluo que os óbices apontados pela Fiscalização para não conceder o crédito dos valores em tela não foram superados pela impugnante, razão pela qual voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Da mesma forma, em observância aos princípios da verdade material e da formalidade moderada, verifiquei que a impugnante se limitou a alegar o Doc. 12 no seu recurso voluntário.

No Recurso Voluntário, a Recorrente volta a invocar os documentos de fl. 14.043 e 14.045, que se referem a “Acordo de Pagamento Coletivo (GPA)”. Os documentos pertencem à conta da Moy Park Ltd e mencionam a Kitchen Range Foods Ltd como “Empresa participante”.

Apesar das críticas constantes da decisão de primeira instância, não há qualquer esclarecimento acerca da natureza do referido Acordo e de como os referidos documentos fariam prova dos valores pago pela investida em questão a título de imposto sobre resultados que refletiram na apuração realizada no Brasil.

Nada a se prover quanto a tal tópico.

1.4.17 JBS Australia Pty Ltd.

A investida em questão foi uma das apontadas como integrantes de grupo de consolidação, conforme análise anterior. Não obstante, foi objeto de contestação específica no Recurso Voluntário.

Conforme exposto no TVF, houve a confirmação e acatamento de parte dos pagamentos atribuídos à citada investida, no montante de R\$ 234.462.229,82, para a dedução do IRPJ.

A razão para o não-reconhecimento dos demais pagamentos foi a ausência, nos demonstrativos apresentados para comprovação, da natureza dos recolhimentos (há menção apenas a “Pagamento recebido”). Além disso, para parte dos pagamentos invocados, sequer foram apresentados documentos comprobatórios, “com menção expressa à **JBS Australia Pty. Ltd**, nos valores identificados e que tampouco comprovem o pagamento de imposto de renda”.

A situação não teria se alterado com a Impugnação, de modo que, na decisão de primeira instância, não houve o reconhecimento de qualquer montante adicional.

No Recurso Voluntário, a Recorrente reconhece que quatro dos pagamentos invocados teria sido realizada pela JBS Holdco Australia Pty Ltda, como recolhimento consolidado. Já se fundamentou a impossibilidade de acatamento de semelhantes valores, sem que seja individualizado resultados e pagamentos de que se referem à investida em foco.

Quanto aos outros três documentos apresentados, nos montantes de \$5.192.583,00, \$12.467.343,00 e \$9.879.531,00, há a confirmação de que se referem a imposto de renda e a comprovação dos pagamentos já havia sido apresentada na Impugnação. Deste modo, cabe o reconhecimento adicional de tais valores, os quais, convertidos pela mesma taxa utilizada no TVF, importam em R\$ 79.098.828,40.

À luz do limite calculado na Tabela 22, cabe dar provimento ao recurso voluntário, quanto a tal ponto, para reconhecer o direito à dedução do valor acima referido, na apuração do IRPJ apurado no lançamento de ofício.

1.4.18 Investidoras norte-americanas

Finalmente, no TVF, são tratadas conjuntamente quatorze investidas norte-americanas. A autuada teria comprovado os pagamentos invocados (à exceção de, apenas, um). Contudo, em relação a algumas das investidas, havia a tentativa de deduzir pagamentos em montante superior ao tributo sobre a renda apurada ao final do período de apuração. Em relação a outras, apesar de efetuarem pagamentos, apuraram prejuízo ao final do exercício. Por fim, outros pagamentos não teriam sido devidamente comprovados.

Assim, houve o reconhecimento dos montantes efetivamente devidos, pagos e comprovados, e que atendiam os limites constantes da Tabela 22 daquele Termo.

Na Impugnação, em relação a tais investidas, a Recorrente apenas pugnou, quanto à investida Swift & Company International Sales Corporation, pela concessão de *“prazo de 180 (cento e oitenta) dias para comprovação dos pagamentos, haja vista que busca a comprovação de tais valores junto ao exterior”*. O referido pedido foi negado.

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega, unicamente, que toda a documentação necessária teria sido apresentada e que todos os valores pagos ao longo do ano deveriam ter sido reconhecidos, sem qualquer limitação ao valor apurado ao final do exercício.

Tal argumento já foi apreciado no presente voto, pelo que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal tópico.

1.5 DA GLOSA DE COMPENSAÇÕES COM IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES

No lançamento fiscal, apontou-se, ainda, que a Recorrente mantinha, na parte B do e-Lalur, saldo de *“IMPOSTO_PAGO_EXTERIOR”*, que, no início de 2015, importava em R\$ 437.747.440,40. Corrigido, segundo apuração posterior alegada pela Recorrente, para R\$ 475.934.263,75. O referido saldo teria sido utilizado para deduzir os valores de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ano-calendário de 2015.

A autoridade fiscal, contudo, considerou que os referidos valores não poderiam ser utilizados para a referida dedução, posto que a autuada não manteria *“qualquer controle dos valores de imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras em períodos anteriores”*, o que lhe impediria de, *“por consequência, identificar a quais controladas estrangeiras correspondem as parcelas de imposto pago no exterior deduzidas”*; e, ainda, impediria a Administração Tributária de apurar *“se os limites individuais passíveis de aproveitamento, por controlada, foram respeitados”*.

A autoridade fiscal, ainda, argumentou:

532. A fiscalizada não poderia deduzir indiscriminadamente o saldo de períodos anteriores do suposto imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras, sem que mantivesse qualquer individualização das parcelas componentes desse saldo e cumulativamente demonstrasse, de maneira analítica, as parcelas deduzidas. 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 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.

Na decisão de primeira instância, referendou-se a necessidade de a “impugnante demonstrar que os saldos de IR pago no exterior de períodos anteriores de cada uma dessas 73 investidas resultaram da impossibilidade de os compensar aqui no Brasil, por não ter apurado lucro real positivo (demonstrar a origem e composição dos saldos), como também individualizar a participação de cada investida nesse saldo e o limite passível de compensação (quanto a base gerou de tributo no Brasil)”.

Refutou-se, ademais, o argumento de defesa da autuada, no sentido de que tendo havido a consolidação dos resultados das investidas, não haveria exigência da individualização dos controles do referido saldo. A razão é que, não tendo sido acatada a consolidação, pelos mesmos fundamentos, seria essencial a referida individualização.

Por fim, apontou-se a necessidade de verificação das condições de consolidação dos resultados, tanto no momento da tributação dos lucros que se relacionam aos impostos pagos no exterior, quanto no momento da dedução de tais valores.

No Recurso Voluntário, contesta-se a exigência de controle individualizado dos pagamentos por cada controlada no exterior. Alegando-se que foram observadas todas as exigências fixadas na legislação, afirma-se que o controle individualizado somente é aplicável quando não houver a consolidação dos resultados das pessoas jurídicas situadas no exterior. E que, tendo os pagamentos em questão sido realizados na vigência do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, a incidência “era individualizada por filial, sucursal ou controlada direta, mas que era consolidada em relação as controladas indiretas”.

O cerne da questão posta, portanto, diz respeito a se determinar que a abrangência das exigências legais atinentes aos controles dos impostos pagos no exterior e à sua utilização na dedução do IRPJ/CSLL devido no Brasil, em especial, como se alega ser o caso, quando os valores não são utilizados no ano-calendário do pagamento.

É necessário, pois, em primeiro lugar, transcrever-se o conteúdo dos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

[...]

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Igualmente relevante a reprodução do conteúdo dos arts. 77 a 79 e 87 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

[...]

~~Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:~~

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações:(Redação dada pela Medida Provisória nº 1.148, de 2022)

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º O resultado positivo da consolidação prevista no caput deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas

jurídicas no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretroatável para o ano-calendário correspondente.

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput, a consolidação será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

§ 6º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

§ 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Dos referidos dispositivos legais decorre a obrigatoriedade da inclusão na apuração do Lucro Real da controladora situada no Brasil dos montantes correspondentes à parcela dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior proporcional aos respectivos investimentos detidos pela controlada. Ao mesmo, assegura-se à controladora o direito de deduzir o imposto pago no exterior sobre as parcelas computadas nas bases de cálculo do IRPJ (e, sucessivamente, da CSLL) no Brasil.

O direito em questão foi regulamentado pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, nos seguintes termos:

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e

ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro

real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (Destacou-se)

Nos trechos acima destacados, observe-se que há previsão não contemplada no texto legal: a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com os valores devidos (a título de IRPJ e, subsidiariamente, CSLL) apurados em anos-calendários subsequentes.

O dispositivo em questão foi reproduzido, praticamente sem alterações³ na Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, da qual se transcreve os arts. 30 e 31, com destaque dos trechos mais relevantes ao caso sob análise:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

§ 1º Para efeitos da dedução, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens.

§ 3º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil correspondente à data:

I - da disponibilização, na hipótese do imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído; e

II - do balanço apurado, nos demais casos.

§ 4º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 5º tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 6º A dedução de que trata o caput será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta.

§ 7º Para efeito de dedução, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

³ Merece destaque o alcance mais restrito da possibilidade de compensação contida na norma de 2014, que passou a ser admitida apenas em relação aos lucros auferidos no exterior, enquanto na Instrução Normativa de 2002, era válida para lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real.

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 9º Para efeito do disposto no § 8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

§ 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

§ 11. Para fins do disposto nos §§ 9º e 10, o cálculo do valor do tributo pago no exterior passível de dedução deve ser efetuado antes da compensação de prejuízo fiscal acumulado no Brasil relativo a anos-calendário anteriores.

§ 12. Na hipótese de os lucros da filial, sucursal, coligada e controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º e 13 deste artigo.

§ 13. O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o

valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Consolidação de Resultados

Art. 31. No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no art. 30 o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

À luz da legislação acima, cabe apontar algumas balizas que norteiam a sistemática de compensação do imposto pago no exterior em relação aos lucros ali obtidos por controladas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- (i) o tributo pago no exterior, passível de compensação no Brasil, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;
- (ii) a dedução do tributo passível de compensação será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta no exterior;
- (iii) o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

A controvérsia posta nos autos, entretanto, restringe-se à compensação, no ano-calendário de 2015, de valores que, segundo a Recorrente, teriam sido pagos e não compensados em anos-calendários anteriores. Mais precisamente, quanto à forma dos controles exigidos para o gozo do referido direito à compensação *a posteriori*.

Em primeiro lugar, cabe dar razão à Recorrente quanto à desnecessidade de reconhecimento de qualquer valor relacionado a lucros de controladas/coligadas no exterior, na apuração do IRPJ/CSLL, para possibilitar a compensação de valores pagos em anos-calendários anteriores.

Tal posição se justifica pelo fato de que, obedecida a sistemática prevista na legislação acima transcrita, os resultados das controladas/coligadas correspondentes aos impostos

pagos no exterior já teriam sido oferecidos à tributação no ano-calendário em que ocorreram os pagamentos. Neste sentido, nada mais haveria a ser tributado no ano-calendário subsequente.

A Recorrente possuía, no início do ano-calendário de 2015, saldo devedor no Registro M500 (“Controle de Saldos das Contas do e-Lalur e do e-Lacs (parte B)”), no valor de R\$ 437.747.440,40 a título de “IMPOSTO_PAGO_EXTERIOR”.

Tendo em vista a ausência, no referido Registro, de qualquer identificação acerca da origem do saldo em questão, relata-se no TVF que a Recorrente foi intimada a apresentar “a decomposição desse saldo inicial, com a indicação dos valores correspondentes a cada uma das sociedades investidas residentes no exterior, bem como para que fossem especificados os montantes utilizados para dedução/compensação no ano-calendário de 2015, com a indicação das deduções/compensações realizadas correspondentes a cada uma das sociedades investidas estrangeiras”.

Da resposta apresentada pela Recorrente (fls. 1.853/1.856), cabe destacar os seguintes trechos:

Referido saldo Inicial diz respeito a valores de Imposto de renda pago no exterior em períodos de apuração anteriores e que não puderam ser compensados nos respectivos períodos em virtude de a Fiscalizada não ter apurado Lucro Real/base de cálculo da CSLL positivos, ou ter apurado Lucro Real/base de cálculo da CSLL positivos, mas em valores inferiores ao total dos lucros adicionados.

[...]

Uma vez que não há ordem de preferência para utilização dos valores acumulados em períodos subsequentes, entendemos também que não há na legislação qualquer disposição que determine o controle na Parte B ou a compensação nos períodos subsequentes de forma individualizada.

Dessa forma, a Fiscalizada esclarece que, para o ano-calendário do 2015, não possui (pois entendemos ser desnecessário e inviável) o controle das compensações realizadas com base no saldo disponível em Parte B referente a valores de imposto de renda pagos no exterior em períodos anteriores por cada uma das sociedades Investidas estrangeiras.

Como a Recorrente se valeu do referido saldo para a dedução dos valores de IRPJ e CSLL apurados em 2015, era essencial se determinar como foi composto o referido saldo de R\$ 437.747.440,40, para se poder verificar se correspondem a valores de resultados no exterior já submetidos à tributação e se foram observados os limites estabelecidos na legislação para a sua formação.

Como se viu acima, a Recorrente, ao longo do procedimento fiscal, se recusou a apresentar, e até mesmo informou não possuir o controle do referido saldo de forma individualizada por controlada/coligada. A alegação principal era que tal controle não seria exigido

pela legislação e, portanto, desnecessário. A linha de defesa adotada na Manifestação de Inconformidade foi no mesmo sentido.

Com o Recurso Voluntário, a Recorrente não apresenta o referido controle, insistindo na desnecessidade dele, para o caso de consolidação, e invocando que tendo os pagamentos ocorrido na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, quando não se previa a tributação individualizada por investida.

O argumento da Recorrente é absolutamente improcedente. Como se observa, tanto no art. 14, §17, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, quanto no art. 30, §16, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, o cálculo do montante passível de aproveitamento em anos-calendários posteriores deve ser realizado com base nos resultados considerados individualizadamente por “filial, sucursal, coligada ou controlada”.

O certo é que, na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, no art. 1º, §§5º e 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, havia a vedação à consolidação de resultados de filial, sucursal, controlada ou coligada, ainda que localizadas em um mesmo país (a chamada consolidação horizontal). De outra parte, havia a expressa determinação para que fosse realizada a “consolidação dos resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente” (a denominada consolidação vertical).

Deste modo, com razão a Recorrente quando afirma que precisaria, apenas, apresentar os controles quanto aos lucros auferidos e impostos pagos em relação às filiais, sucursais, controladas diretas e coligadas, mas não em relação às controladas indiretas. Por outro lado, com razão a autoridade fiscal ao, tal qual prescrito na legislação (art. 14, §§15 a 17, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), exigir que o controle dos impostos passíveis de compensação em anos-calendários posteriores fosse apresentado “individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada”, aqui entendida a controlada direta.

O essencial, contudo, é que os elementos apresentados pela Recorrente (fls. 1.860/1.883) não permitem a verificação de que os limites estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, para possibilitar a compensação *a posteriori* dos impostos pagos no exterior, foram observados.

Os mesmos elementos de prova foram apresentados, no âmbito do processo administrativo nº 16561.720038/2020-39, e rejeitados por esta Turma Julgadora, no Acórdão nº 1303-006.402, de 14 de março de 2023.

Pela absoluta pertinência, peço vênias para reproduzir trecho daquela decisão no qual se transcreve a perfeita análise realizada pela PGFN, em contrarrazões:

Tendo decidido que é o caso de consolidação por meio das controladas, a JBS S.A. elenca os documentos que teriam sido coligidos aos autos para comprovar o controle das operações que supostamente originaram o saldo de imposto pago no exterior.

1. “Sumuário (sic) – Utilização de Guias, informava-se crédito de períodos anteriores, total de guias utilizáveis, a participação societária, a perda de imposto excedente e o saldo remanescente do ano. Tal controle foi apresentado para o ano de 2.011 à fl. 1860, para o ano de 2.012 à fl. 1865, para o ano de 2.013 à fl.1870 e para 2014 à fl. 1876.”

Referidos documentos, produzidos pela própria recorrente, apenas indicam o valor total dos tributos no exterior que teriam sido recolhidos no respectivo ano-calendário. Não permitem correlação com os lucros auferidos por sociedade investida, seja direta, seja indireta, nem, tampouco com os respectivos recolhimentos. Também não se indica a documentação que deu suporte à confecção de referido documento.

2. “A Recorrente também disponibilizou “Controle de Guias Pagas no Exterior” para o ano de 2.011 (fl. 1861 a 1863), 2012 (fls. 1866 a 1868), 2013 (fls. 1871 a 1874) e 2014 (fls. 1877 a 1882). A título de exemplo, veja-se tal a parte final de controle para o ano de 2.011:”

Trata-se, mais uma vez, de documentos produzidos pela autuada sem qualquer indicação dos documentos que os lastreiam. O conteúdo do documento corresponde à lista de valores que teriam sido recolhidos por sociedades investidas no exterior ali enumeradas. Não se prestam, nem mesmo em tese, a comprovar o lucro auferido pelas investidas no exterior, também não evidenciam o valor que teria sido somado para apuração do lucro real no Brasil, nem, tampouco qual a parcela do lucro no exterior que teria sido utilizada para dedução.

Não bastasse, é de notar que não há qualquer documentação que permita estabelecer a relação entre as diversas pessoas jurídicas enumeradas e a controladora e nem entre as investidas entre si, i.e., não se pode determinar se incidem regras sobre controladas, coligadas, controladas indiretas, investidas em paraíso fiscal.

A última classe documentos mencionada é a seguinte:

3. “Por fim, a Recorrente disponibilizou o “Cálculo Lucro Real – Adicção ao Lucro Real” de 2.011 (fl. 1864), 2012 (fl. 1869), 2013 (fl. 1875) e 014 (fl. 1883). Veja-se a título de exemplo o controle efetivado para 2.011:”

Esses documentos são os únicos em que a recorrente correlacionou os lucros auferidos no exterior e os supostos pagamentos de tributo no exterior em função das investidas diretas. **Não obstante, esses documentos, assim como os demais, carecem de documentação de suporte.**

Assim, ainda que se aceite a inovação nos argumentos recursais, que passaram a defender o cumprimento da legislação em substituição à alegação de que as normas para aproveitamento dos tributos não se aplicariam para os saldos a serem usados nos anos-calendários subsequentes, a conclusão alcançada a partir

do exame da documentação trazida é de que não houve adequada comprovação da manutenção dos controles exigidos pela legislação de regência.

Com efeito, como acima já demonstrado, §14 do art. 14 da IN SRF 213/02 impunha aos contribuintes do dever de “colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação”, enquanto o art. 6º, §5º, determinava a guarda das “demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil (...) até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações” ; mencionem-se ainda os deveres de manter em sua contabilidade registros correspondentes a tais demonstrações financeiras.

[...]

A recorrente não deu cumprimento às normas supra. Limitou-se a trazer documentos por si confeccionados que sequer traziam as informações necessárias para promover a individualização ou a consolidação, o que, recorde-se, constitui seu ônus probatório. Somente as memórias de cálculo apontavam valores recolhidos em função de determinadas investidas. Não obstante tal documento conter, em tese, algumas, e somente algumas, das informações necessárias, não apresentou provas a subsidiar o pleito recursal. Em resumo, as constatações acerca dos documentos trazidos são as seguintes:

1. Não há documentação probatória sobre lucros auferidos no exterior.
2. Não há documentação probatória sobre tributos pagos no exterior.
3. Não há controle, nem, tampouco, documentação probatória, sobre o valor de tributo pago no exterior que foi recolhido por cada uma das sociedades investidas mencionadas.
4. Não se sabe qual a relação entre as sociedades investidas enumeradas e a controladora brasileira/autuada. Não há informação nesse sentido no documento nem foi trazida documentação societária de suporte.
5. O documento não indica se os valores correlacionados a cada uma das investidas compreende valores consolidados de investidas indiretas da autuada. E, mais uma vez, não há qualquer documentação que permita aferir a veracidade das informações apresentadas

Como dito, todas as críticas são pertinentes e merecem ser corroboradas. O que se observa, nos autos, é que, a partir da premissa de que não precisava apresentar controle individualizado, por controlada, das compensações realizadas, a Recorrente se eximiu de apresentar, apesar das reiteradas oportunidades (curso do procedimento fiscal, Impugnação e Recurso Voluntário) os elementos hábeis de prova que permitam verificar se, na composição do alegado estoque de pagamentos realizados no exterior, teriam sido observados os requisitos legais.

Neste sentido, há que se negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria, mantendo-se a glosa das compensações realizadas.

1.6 DA MULTA ISOLADA PELA INSUFICIÊNCIA/AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

No lançamento de ofício tratado no presente processo, houve a exigência de multas isoladas de 50% (cinquenta por cento) pelo não recolhimento dos valores devidos por estimativa em relação ao IRPJ e à CSLL.

A base legal para a referida imposição é o art. 44, inciso II, alínea b), da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Medida Provisória nº 351, de 2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007). *In verbis*:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Após a inovação, então, a legislação passou a prever expressamente duas multas distintas, nos incisos I e II, com diferentes fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo, de modo que a jurisprudência administrativa tem, majoritariamente, reconhecido inexistir qualquer óbice à aplicação simultânea das penalidades e afastando assim a incidência da Súmula CARF nº 105, que se refere à multa prevista anteriormente no art. 44, §1º, inciso IV, da referida Lei nº 9.430, de 1996.

No Recurso Voluntário, há insurgência, exatamente, quanto a tal posição, que foi abraçada no Acórdão recorrido. Sustenta a Recorrente haver “pena de bis in idem intolerável em nosso ordenamento jurídico, bem como por violação ao princípio da consunção”. Afirma que “na essência a conduta é uma só e se busca apená-la com duas penalidades, o que não é possível em razão de bis in idem. Daí por que o princípio da consunção deve ser aplicado em toda sua força”. E ainda, que “se a cobrança de IR e CSLL por estimativa só pode ser efetivada durante o ano-calendário, o mesmo se conclui em relação à multa isolada”.

Não procedem as alegações da Recorrente.

Conforme o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Lei nº 11.488, de 2007, não há impedimento para a exigência concomitante da multa isolada e dos tributos devidos ao final do ano-calendário acrescidos da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Conforme se vê, as bases de cálculo são distintas. A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

Destaque-se que, o momento de aplicação da penalidade isolada é após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao entendimento que fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105, vincula-se à redação original anterior do referido art. 44, já que, ali, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Lembremos que a Súmula em questão foi aprovada em dezembro de 2014, quando já estava em vigência a redação modificada do dispositivo legal que ampara a imposição da multa isolada. Todos os precedentes que a fundamentam, contudo, referem-se a períodos anteriores a alteração de redação. Além disso, na Súmula, há explícita menção ao art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que era o dispositivo aplicável na redação anterior.

Quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Absorção), também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe, neste momento, a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o

disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas

multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo

àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

A par disso, a lógica que norteia o princípio da consunção se pauta na existência de uma relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre os dois tipos penais: a infração absorvida é preparatória ou menos grave que a infração punida. No caso da ausência de recolhimento das estimativas e da ausência de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário inexistente tal relação. As obrigações são distintas e desvinculadas. O sujeito passivo está obrigado a recolher a estimativa sempre que devida (com base na receita bruta ou em balanço/balancete de redução). Não raro, os valores recolhidos são muito superiores àqueles apurados ao final do ano-calendário, para o qual convergem adições e exclusões específicas. Daí, inclusive, a ressalva no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9430, de 1996, no sentido de que a multa isolada será devida, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Ou seja, como entender preparatória ou menos grave a ausência de recolhimento da estimativa se ao final do ano-calendário sequer é devido qualquer valor. Totalmente inaplicável, destarte, o princípio da consunção.

Assim, após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Por fim, cabe apontar que, tendo havido provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado nos autos, com a redução dos montantes exigidos, em decorrência do acatamento parcial da consolidação dos resultados das investidas e da dedução dos impostos pagos no exterior, impõe-se o provimento parcial ao recurso quanto à presente matéria, para reduzir a exigências das multas isoladas como reflexo das exonerações realizadas.

1.7 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Finalmente, a Recorrente se insurge quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A aplicação dos juros de mora está amparada no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, como expresso no Auto de Infração:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O §3º do dispositivo em questão, expressamente, refere-se ao art. 5º, §3º, do mesmo diploma legal, que dispõe acerca da Taxa Selic:

Art. 5º [...]

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O tema é, inclusive objeto das Súmulas seguintes, de observância obrigatória pelos Conselheiros integrantes deste Colegiado, de modo que não há nada mais a ser argumentado:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Isto posto, cabe negar provimento ao recurso, também, quanto a tal tópico.

1.8 DA CONCLUSÃO PARCIAL

Diante de todo o exposto, cabe rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas, para reconhecer o direito à dedução de impostos de renda pagos no exterior, na apuração do IRPJ e CSLL, conforme reconhecidos nos itens. 1.4.3, 1.4.6, 1.4.7, 1.4.14, 1.4.15 e 1.4.17; e a redução das multas isoladas pela ausência insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, como reflexo do provimento parcial do recurso em relação às demais matérias.

2 DO RECURSO DE OFÍCIO

2.1 DA ADMISSIBILIDADE

Como relatado, em face da exoneração de crédito pelo acórdão recorrido, foi interposto Recurso de Ofício pelo colegiado *a quo*, conforme previsão do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O montante exonerado a título de multa isolada importa em R\$ 82.805.630,73, de modo que superior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 15.000.000,00), de aplicação neste caso por força da Súmula CARF CARF nº 103: "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Deste modo, deve ser conhecido o referido Recurso.

2.2 DO MÉRITO

Em relação ao mérito do Recurso de Ofício, a decisão de primeira instância se limitou a recalcular as exigências relativas às multas isoladas pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas relativas ao período de dezembro de 2015, por meio da aplicação da decisão exarada no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39.

Foi o seguinte o conteúdo da decisão *a quo*, quanto a tal tema:

Passa-se, agora, a explicar, para depois cancelar parte do lançamento da multa isolada de dezembro de 2015 em razão da decisão do CARF no PAF n. 16561.720038/2020-39, objeto dos autos em tela, pelas seguintes razões:

a) no lançamento em tela, a autoridade fiscal partiu de uma base de cálculo reconstituída em razão do PAF 16561.720038/2020-39 no valor R\$ 6.128.472.004,54, pois ali foi considerado que, dos R\$ 1.892.121.853,74 deduzidos a títulos de despesa com ágio amortizado, R\$ 806.060.926,88 não seriam dedutíveis, razão pela qual a base estimada do IRPJ e da CSLL de dezembro de 2015 passou de R\$ 5.322.411.077,66 para R\$ 6.128.472.004,54 (vide TVF a fls. 4433 a 4436 do PAF n. 16561.720038/2020-39);

b) ocorre que, pelo Acórdão n. 1302-006.402 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, aquele colegiado decidiu que a contribuinte podia deduzir R\$ 1.892.121.853,74 a título de despesa com amortização de ágio em dezembro de 2015 (vide tabela a fls. 4815 do PAF n.

16561.720038/2020-39, razão pela qual a base de cálculo reconstituída em razão do PAF 16561.720038/2020-39 no valor R\$ 6.128.472.004,54 volta a ser R\$ 5.322.411.077,66;

c) refazendo os cálculos das planilhas a fls. 13099 e 13100, tomando como base de cálculo antes das infrações apuradas nestes autos o valor de R\$ 5.322.411.077,66 e alterando o valor das diferenças de IR devido em meses

anteriores a partir da redução da glosa do mês de setembro, decidida pelo CARF no PAF 16561.720038/2020-39, chega-se ao seguinte:

| | |
|---|-----------------------------|
| BASE ESTIMADA DECLARADA (DEZ/2015) | R\$ 5.322.411.077,66 |
| INFRAÇÕES | R\$ 2.584.603.150,03 |
| Total da Base Estimada | R\$ 7.907.014.227,69 |
| IRPJ 15% | R\$ 1.186.052.134,15 |
| Adicional 10% | R\$ 790.701.422,77 |
| Total do IRPJ (a) | R\$ 1.976.753.556,92 |
| IRPJ devido em meses anteriores (ECF) | R\$ 155.535.254,13 |
| Diferença de IR devido em meses ant. | R\$ 240.047.719,87* |
| Imposto pago no exterior | R\$ 1.175.043.515,30 |
| Total das deduções (b) | R\$ 1.570.626.489,30 |
| Diferença de IRPJ/Estimativa DEZ/15 | R\$ 406.127.067,62 |
| Glosa do IR pago no exterior | R\$ 9.010.933,87** |
| Insuficiência de Pagamento (a-b) | R\$ 415.138.001,49 |
| Multa Isolada devida | R\$ 207.569.000,75 |

* Vide tabela a fls. 4831 do PAF 16561.720038/2020-39, no qual é informado que a insuficiência de pagamentos do IRPJ/estimativa de setembro de 2015 é no montante de R\$ 240.047.719,87.

** Vide planilha a fls. 13098 destes autos.

| | |
|--|---------------------------|
| BASE ESTIMADA DECLARADA | R\$ 5.322.411.077,66 |
| INFRAÇÕES | R\$ 2.584.603.150,03 |
| Total da Base Estimada | R\$ 7.907.014.227,69 |
| CSLL 9% | R\$ 711.631.280,49 |
| CSLL devida em meses anteriores (ECF) | R\$ 55.999.171,48 |
| Diferença de CSLL devido em meses anteriores | R\$ 86.417.899,15* |
| Imposto pago no exterior | R\$ 423.017.825,51 |
| Total das deduções (b) | R\$ 565.434.896,14 |
| Diferença de CSLL/estimativa DEZ/15 | R\$ 146.196.384,35 |
| Glosa de IR pago no exterior | R\$ 362.443.857,10* |
| Insuficiência de Pagamento (a-b) | R\$ 508.640.241,45 |
| Multa Isolada devida | R\$ 254.320.120,73 |

* Idem.

Assim, voto por reduzir as multas isoladas lançadas, conforme abaixo:

Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ/estimativa de dezembro de 2015

| VALOR | Lançado | Exonerado | Mantido |
|---------------------|----------------|---------------|----------------|
| Multa isolada (R\$) | 268.452.052,76 | 60.883.052,01 | 207.569.000,75 |

Multa isolada por falta de recolhimento da CSLL/estimativa de dezembro de 2015

| VALOR | Lançado | Exonerado | Mantido |
|---------------------|----------------|---------------|----------------|
| Multa isolada (R\$) | 276.242.699,45 | 21.922.578,72 | 254.320.120,73 |

Não há qualquer razão para a reforma da referida decisão.

Como afirmado, é mera aplicação do Acórdão n. 1302-006.402, proferido no processo administrativo nº 16561.720038/2020-39, no qual se cancelou parcialmente a infração

referente à amortização fiscal de ágio. Tal parte do referido Acórdão se tornou definitiva, posto que não foi atacada por meio de Recurso Especial por parte da Fazenda Nacional.

Voto, assim, por negar provimento ao Recurso de Ofício.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício; e, quanto ao Recurso Voluntário, por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para reconhecer à dedução de impostos de renda pagos no exterior, na exigência dos tributos apurados no lançamento de ofício, conforme montantes reconhecidos no presente voto; e para reduzir a exigência das multas isoladas pela ausência insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, como reflexo do provimento parcial do recurso em relação às demais matérias.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Redator designado

Frente à divergência inaugurada pelo Conselheiro Marcelo Oliveira sobre os requisitos da consolidação de lucros das investidas auferidos no exterior, a qual concordo com boa parte dos fundamentos expostos, esclareço que apresentei nova divergência, em razão de suas conclusões sobre as investidas que poderiam ser consolidadas. Na ocasião, constou expressamente somente as investidas *lucrativas*, ao passo que entendo ser o caso de aplicar o racional também às *investidas da contribuinte no exterior* que cumpriram os *requisitos* da legislação e apresentaram prejuízo fiscal no período.

Mérito

Requisitos para consolidação

Em apertada síntese, vislumbro que o artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 elenca os *requisitos* para a consolidação e igualmente normatiza algumas das *obrigações acessórias* que têm o objetivo de tornar praticável a fiscalização dos contribuintes em matéria de consolidação dos resultados auferidos no exterior tributáveis no Brasil.

O artigo 11 da Instrução Normativa nº 1.520/2014, ainda em vigência, é didático ao distinguir os *requisitos para a opção das obrigações acessórias que acompanham a escolha*. Veja:

Art. 11. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 9º poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

§ 1º Não poderão ser consolidadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - estejam submetidas a regime de subtributação definido no inciso III do caput do art. 21;

IV - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto nos incisos II e III do caput; ou

V - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 21.

§ 2º Para fins da consolidação prevista neste artigo, a controladora no Brasil deverá:

I - efetuar a demonstração individualizada em subcontas prevista na Seção I do Capítulo I; e

II - informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) os seguintes demonstrativos:

a) Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na forma prevista no art. 39;

b) Demonstrativo de Resultados no Exterior na forma do art. 36;

c) Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37;

d) Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior previsto no art. 38; e

e) Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior no art. 41.

Isso significa que, enquanto norma coercitiva, a consolidação dos resultados das pessoas jurídicas investidas no exterior somente poderá ocorrer, sob a ótica da contribuinte-investidora, quando as investidas não se encontrem em qualquer das situações obrigatoriamente vedadas nos incisos I a V do §1º da referida norma, além de ser necessária a expressa opção pela consolidação, nos termos da lei (artigo 78, §6º, da Lei nº 12.973/2014), por ser esta irretroatável - ao menos, antes de iniciada a fiscalização e de ser fulminada a espontaneidade.

Por outro lado, as obrigações acessórias foram insculpidas no §2º do mesmo artigo e o seu descumprimento atrai a aplicação das sanções relativas às obrigações acessórias, não acarretando a perda da possibilidade de consolidação.

Ao teorizar sobre a natureza da norma jurídica, HANS Kelsen teoriza interpreta o Direito a partir da coerção das normas jurídicas e as consequentes sanções ao seu descumprimento, distinguindo a forma jurídica e o conteúdo jurídico das normas de acordo com sua impositividade. Em sua concepção, normas jurídicas desprovidas de sanção são juridicamente irrelevantes, perdendo o sentido subjetivo de um ato posto em conformidade com a norma fundamental, imiscuindo-se com os costumes e a moral como integrantes da ordem jurídica⁴. A

⁴ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 35-39. "(...) Se o Direito não fosse definido como ordem de coação mas apenas como ordem posta em

teoria do direito evoluiu ao longo do tempo e sabe-se que nem sempre as normas estão correlacionadas às sanções como elemento negativo – a exemplo das *sanções premiais* teorizadas por NORBERTO BOBBIO⁵ - ou até relacionadas a sanções. Inegavelmente, porém, uma norma jurídica deontológica cujo modal utilizado é o obrigatório ou o proibido, deverá conter uma sanção correspondente (as conhecidas normas primárias e normas secundárias).

Nesse contexto, não seria necessário que a lei previsse que o descumprimento dos *requisitos para a consolidação* implicasse a perda da possibilidade de consolidação (sanção), pois isso é uma decorrência lógica da própria existência deles. Por exemplo, não se pode consolidar os resultados de uma investida sediada em paraíso fiscal, não sendo necessário afirmar o óbvio: ainda que haja a tentativa de consolidação, houve o descumprimento de um requisito legal cujo modal deontológico é o de proibição (“*Não poderão ser consolidadas...*”). Contudo, quando observados os *requisitos para a consolidação*, mas descumpridas as exigências relacionadas às obrigações acessórias não se pode atribuir a mesma consequência jurídica.

A norma jurídica deontológica disposta no §2º do artigo 11 da IN RFB nº 1.520/2014 (“... *deverá:*”), utiliza o modal obrigatório e, embora devesse, não atribui uma sanção para o seu

conformidade com a norma fundamental e esta fosse formulada com o sentido de que as pessoas se devem conduzir, nas condições fixadas pela primeira Constituição histórica, tal como esta mesma Constituição determina, então poderiam existir normas jurídicas desprovidas de sanção, isto é, normas jurídicas que, sob determinados pressupostos, prescrevessem uma determinada conduta humana, sem que uma outra norma estatuisse uma sanção para a hipótese de a primeira não ser respeitada. Nessa hipótese, o sentido subjetivo de um ato posto em conformidade com a norma fundamental - sentido esse que não é uma norma nem pode ser posto em relação com uma norma - seria juridicamente irrelevante. Nessa hipótese ainda, uma norma posta pelo legislador constitucional que prescrevesse uma determinada conduta humana sem ligar à conduta oposta um ato coercitivo - a título de sanção - só poderia ser distinguida de uma norma moral pela sua origem, e uma norma jurídica produzida pela via consuetudinária nem sequer poderia ser distinguida de uma norma de moral também produzida consuetudinariamente. Se o costume é considerado pela Constituição como fato produtor de normas jurídicas, então toda a Moral constituiria parte integrante da ordem jurídica, na medida em que as suas normas são efetivamente produzidas pela via consuetudinária.

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos “Direito”; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe - na hipótese mais representativa para o conhecimento do Direito, que é a do moderno direito estadual - entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitada no seu domínio territorial de validade⁴². Nas ordens jurídicas modernas só muito excepcionalmente se encontram normas que são o sentido subjetivo de atos de legislação e que prescrevem uma determinada conduta sem que a conduta oposta seja tomada como pressuposto de um ato coercitivo que funcione como sanção. Se, no entanto, as ordens sociais a que chamamos Direito contivessem de fato em quantidade apreciável normas prescritivas que não estivessem essencialmente ligadas a normas que estatuem atos coercitivos como sanção - o que não é, porém, o caso -, então a admissibilidade de uma definição do Direito como ordem de coerção seria posta em causa. E se das ordens sociais a que chamamos Direito viesse a desaparecer - como profetiza o socialismo marxista - o elemento coação (como consequência do desaparecimento da propriedade privada dos meios de produção), estas ordens sociais mudariam radicalmente de caráter: perderiam - no sentido da definição do Direito aqui admitida - o seu caráter jurídico, do mesmo modo que as comunidades por elas construídas perderiam o seu caráter estatal; ou seja, na terminologia de Marx, o Estado - e com o Estado também o Direito - “morreria”.

⁵ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Imprensa: Barueri, Manole, 2007, pp. 24-26.

descumprimento – ao menos não para a finalidade da perda do direito à consolidação, embora existam as multas pelas incorreções ou omissões na apresentação da ECF (artigo 8º-A, inciso II, §3º, inciso II e §4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, após alterações, c/c artigo 6º da IN RFB nº 1.422/2021).

Não se pode, então, simplesmente atrair a penalidade subsumível aos *requisitos* para o descumprimento das *obrigações acessórias*, quando as sanções dessas sistematicamente são distintas (multas por descumprimento de obrigação acessória vs. perda do direito à consolidação).

Nessa esteira, em razão de (i) o Demonstrativo de Consolidação (Registro X353), (ii) o registro em subconta e (iii) o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas (Registro X355) serem deveres instrumentais e terem sido apresentados no curso do procedimento fiscalizatório, eventual omissão da contribuinte foi suprida e permitiu que a fase inquisitiva seguisse normalmente, inclusive, permitindo que o lançamento de ofício fosse lavrado partindo dos exatos os valores apontados nas informações prestadas pela contribuinte durante a fiscalização.

Tal interpretação coaduna com o dever de cooperação, constitucionalmente positivado pela EC nº 132/2023, com a máxima contábil da prevalência da *substância sobre a forma* e respeita a sistemática na qual o descumprimento de obrigações acessórias gera a consequente aplicação de multas isoladas. É desproporcional exigir informações da contribuinte e, quando esta as presta, utilizá-las para que o lançamento seja feito a partir da interpretação mais onerosa, negando o seu direito à consolidação de resultados pelo descumprimento de deveres instrumentais.

Acaso a contribuinte não houvesse apresentado quaisquer documentos durante o procedimento fiscalizatório e não prestasse os devidos esclarecimentos quanto à omissão relacionada às obrigações acessórias, aí sim poderia ser desqualificada a consolidação pela autoridade fiscal, por ausência de elementos que comprovassem seu direito (cumprimento dos requisitos), embora nessa situação hipotética o procedimento fiscal provavelmente seria concluído com o lançamento das exigências tributárias de forma arbitrada.

E não há que se cogitar que o início do procedimento fiscal, *in casu*, ocasione o perecimento do direito da contribuinte à consolidação por perda da espontaneidade, pois, conforme se denota do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea é instituto jurídico que visa excluir a *responsabilidade por infrações*, isto é, as penalidades aplicáveis e relacionadas ao não pagamento do tributo. Exatamente por essa razão, se exige multa de ofício que incide sobre as infrações constatadas (pagamento a menor de IRPJ e CSLL).

Portanto, a sanção de “*desconsolidar*” todos os resultados auferidos pelas investidas da contribuinte no exterior atribui a mesma sanção ao descumprimento dos *requisitos* para a consolidação, regra que *deve* ser atendida (verdadeiramente, “*tudo ou nada*”, porquanto de observância *proibitória*), às *obrigações acessórias*, cuja finalidade é tutelar um bem jurídico diverso, qual seja a transparência das informações e a praticabilidade da fiscalização.

Tal prática não pode ser chancelada. Não há previsão legal para a sanção “*perda do direito à consolidação pelo descumprimento dos deveres instrumentais*” e desvirtua a sistemática punitiva do direito tributário relacionado às obrigações acessórias.

Ainda, na esteira desse entendimento, esteia tal conclusão o fato de o ano-calendário de 2015 *ser o primeiro ano da nova regra de consolidação e de a contribuinte ter apresentado à fiscalização todo o arcabouço probatório para sustentar as informações transmitidas em suas obrigações acessórias ou para supri-las*, quando ausentes, sendo utilizadas pela fiscalização no ato do lançamento de ofício.

Por fim, conceituar a regra de consolidação de resultados como um benefício tributário, a fim de interpretar de maneira literal e restritiva, não encontra guarida nos incisos do artigo 111 do CTN, bem como, a bem da verdade, não traz significações aptas a modificar a interpretação desenvolvida alhures sobre a norma analisada.

Assim, entendo que as sociedades investidas no exterior pela contribuinte que cumpriram os requisitos previstos nos incisos I a IV do §1º do artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 e manifestaram o interesse de opção na própria ECF, podem ter seu resultado apurado no exterior consolidado quando da apuração do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil.

Pelo exposto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para acatar a consolidação dos resultados em relação às controladas cujo único óbice oposto pela autoridade fiscal dizia respeito à ausência de apresentação de demonstrativo de consolidação, registro em subcontas e apresentação de demonstrativo de rendas ativas e passivas, bem como em relação à controlada Moy Park Food Service Dublin Ltd., admitindo, igualmente, que não foi refutada a planilha de fls. 2.069 a 2.071 pela fiscalização, onde são esclarecidos os percentuais de rendas ativas e passivas acima de 80% de algumas investidas, em respeito ao inciso IV, do artigo 78, da Lei nº 12.973/2014, conforme decidido pela DRJ.

Sendo este o resultado do julgamento, as exigências relacionadas à “***glosa do imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras***” e à “***multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas***” devem considerar os impactos da consolidação de resultados de investida no exterior admitida e as parcelas relacionadas ao aproveitamento de impostos pagos no exterior no ano-calendário de 2015, conforme decidido nesse Acórdão.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas