



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720168/2017-76
ACÓRDÃO	1101-001.305 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JBS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PERT. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DATA DE INDICAÇÃO. *REFORMATIO IN PEJUS*

O Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), Lei nº 13.496, de 2017, é uma faculdade; cabe ao contribuinte aderir ou não às suas regras. A IN RFB nº 1711, de 2017, ao regulamentar a matéria estabeleceu no § 3º do art. 13 que os montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL deveriam ser informados no prazo de consolidação, o qual ocorreu no período de 10 a 28 de dezembro de 2018, conforme IN RFB nº 1.855, de 2018. Somente após a indicação desses montantes tais créditos não mais poderiam ser utilizados sob qualquer forma ou a qualquer tempo. A não compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no lançamento de ofício, antes da indicação de tais créditos, além de contrariar o que foi pactuado, configuraria *reformatio in pejus*.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. APURAÇÃO. NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO PAÍS DE DOMICÍLIO. DEMONSTRAÇÃO. NORMAS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. PROVA.

As filiais, sucursais e controladas devem demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira. Por outro lado, a apuração do lucro deve seguir a regra do país de domicílio. É a legislação do país de domicílio que vai determinar, por exemplo, se uma despesa é dedutível ou não; o que impacta diretamente o lucro. Não faria sentido a empresa sediada no exterior seguir o regime de apuração da legislação brasileira. Todavia, a legislação brasileira pode exigir, e de fato exige, que tal lucro seja demonstrado de acordo com as normas brasileiras.

Para comprovar que o procedimento adotado está de acordo com as regras contábeis do país de domicílio, não basta apresentar Parecer, com tradução juramentada, elaborado por profissional inscrito na Ordem dos Advogados e associado à Câmara de Contadores da Áustria e contrato. É necessário elemento probatório tal qual documento emitido pela autoridade no Mercado Financeiro, equivalente à CVM no Brasil, ou pelo Fisco, que demonstre que a regra invocada está de acordo com o tratamento oficial do país de domicílio, no caso a Áustria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para permitir a compensação dos débitos apurados com impostos pagos no exterior, segundo o regime de competência, nos termos da diligência.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

JBS S/A, já qualificado nos autos, interpôs recurso voluntário contra Acórdão 16-082.579, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP, em 22 de maio de 2018.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2012, no montante consolidado de R\$ 199.004.934,21, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%. A ciência ocorreu em 15.12.2017.

3. A infração apurada refere-se a lucros auferidos no exterior em 31.12.2012, no montante de R\$ 309.156.796,91, não computados no lucro real. Em síntese, a autoridade fiscal adotou o seguinte procedimento:

i) adição ao lucro real no valor de **R\$ 108.353.638,81**, decorrente da diferença entre o valor adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (R\$ 378.985.000,00) e o montante que deveria ter sido adicionado (R\$ 487.338.636,81), o qual foi reconhecido pela recorrente;

ii) adição ao lucro real no valor de **R\$ 200.799.158,10** proveniente da controlada direta JBS Holding GmbH, situada na Áustria, em decorrência da desconsideração do valor a título de “*Interest and similar expenses*” (EUR 75.862.862,97) (R\$ 207.480.760,86), o que converteu o prejuízo de **R\$ 196.424.697,12** em um lucro de **R\$ 8.055.762,87** nessa controlada;

iii) não compensação de impostos pagos no exterior em razão do não cumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência.

4. Consta do Termo de Verificação o seguinte relato da origem da base de cálculo apurada (e-fls. 6892):

5. Das Participações Societárias

Conforme informações apresentadas pela JBS S.A., temos abaixo as seguintes controladas:

Diretas:

5.1 – Bertin (JBS) Holding GmbH – Áustria – 100%;

- 5.2 – JBS Global A/S – Dinamarca – 100%;
- 5.3 – Inalca JBS S.p.A.- Itália – 100%;
- 5.4 – JBS Global Investments – BVI – 100%
- 5.5 – JBS Slovakia Holdings sro – Eslováquia – 100%;
- 5.6 – JBS Leather Itália Srl – Itália – 100%;
- 5.7 – CJSC Prodcontact – Rússia – 100%;
- 5.8 – Lesstor – Rússia – 70%;
- 5.9 – JBS Leatlher Paraguay – Paraguai – 100%;
- 5.10 – JBS Middle East Dubai – EUA – 100%

Indiretas:

5.1.1 – JBS Management Services GmbH;

5.1.1.1 – JBS Project Management GmbH;

[...]

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR:

Base de Cálculo do IRPJ e Reflexo na CSLL :

7. Conforme documentos apresentados pela fiscalizada, os resultados **consolidados**, positivos, obtidos pelas empresas em suas atividades operacionais, no ano-calendário de 2012, foram:

Reference	Legal Entity	Country	(=) Profit Before Taxes R\$
1	Bertin (JBS) Holding GmbH	Áustria	(196.424.697,12)
1.1	JBS Management Services GmbH	Áustria	(57.697,33)
1.1.1	JBS Project Management GmbH	Áustria	193.559.441,64
1.2	Bertin (JBS) Handels GmbH	Áustria	(577.300,88)
1.2.1	Meat Snacks Partner LLC	EUA	(11.239,25)
1.2.2	JBS Middle East	Egito	-
1.2.3	Bertin (JBS) Holding Inc	BVI	(343.308,00)
1.2.3.1	Nedhol Intl NV	AntilhHolandesas	(23.022,07)
1.2.3.1.1	Itaholb Int BV	Holanda	(442.247,76)
1.2.3.1.1.1	Rigamonti Salumificio S.p.A	Itália	(5.209.477,75)
1.2.3.2	Frigorífico Canelones S.A.	Uruguai	(2.550.765,67)
1.2.3.3	Trump Asia Enterprises	Hong Kong	2.170.440,18
1.2.3.3.1	Trustful Leather Limited	Hong Kong	218.953,67
1.2.3.3.2	Wonder Best Holdlg Company Limites	Hong Kong	200.369,26
1.2.3.3.2.1	Hai Feng wonder Best Leathergds Co LTD	China	(7.363.013,20)
1.2.3.4	Bertin (JBS) Paraguay Srl	Paraguai	24.135.860,99
1.2.3.4.1	Industria Paraguaya Frigorifica S.A.	Paraguai	169.356,12
1.2.3.5	Misr Coldstore	Egito	4.906.913,51
1.2.3.6	Egygate Distribution	Egito	(10.972.924,73)
			1.385.641,61

[...]

Controladas Diretas	Lucros Auferidos no Exterior antes dos Impostos	Prejuízos Acumulados Utilizados	Lucros a serem adicionados ao Lucro Real e à base da CSLL
Bertin (JBS) Holding GmbH	1.385.641,61	(366.787,48)	1.018.854,13
JBS Global A/S	433.772.009,02	-	433.772.009,02
JBS Global Investments S.A	328.950,33	(328.950,33)	0,00
JBS Slovakia Holdings sro	52.197.940,80	-	52.197.940,80
JBS Leather Itália	4.250.290,01	(3.901.014,66)	349.275,35
JBS Leather Paraguay	557,52	-	557,52
			487.338.636,81

8. Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, protocolada em 03/05/2017 (Doc Resposta ao Termo de Início), no item 1.10 a fiscalizada afirmou que para o ano-calendário de 2012 foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante de lucros auferidos no exterior de R\$ 378.985.000,00, conforme se verifica no LALUR e nas pág. 28 e 30 da DIPJ/Exercício 2013.

Também esclareceu que a diferença entre o valor apresentado na planilha do item anterior (R\$ 487.338.636,81) e o valor adicionado conforme acima (R\$ 378.985.000,00) tem origem em virtude de uma revisão dos cálculos após a entrega da DIPJ, com a chegada dos documentos finais revisados das subsidiárias, que concluiu que o valor a ser adicionado à base dos tributos relativo aos lucros auferidos no exterior deveria ser maior (487.338.636,81).

9. Desta forma, subtraindo o valor oferecido à tributação do total dos lucros auferidos no exterior em 2012, temos o seguinte resultado:

Lucros a serem adicionados ao Lucro Real e à base da CSLL	Parcela do lucro já adicionada ao Lucro Real e à base da CSLL	Diferença a ser adicionada ao Lucro Real e à base da CSLL
487.338.636,81	378.985.000,00	108.353.638,81

10. Da Controlada Direta Bertin (JBS) Holding GmbH

Da análise das demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada em relação à controlada JBS holding GmbH, nos deparamos com um elevado valor lançado a título de “Interest and similar expenses” na linha 6. do Profit and Loss Account (EUR 75.862.862,97) (Doc 01) anexado ao processo.

Na busca de detalhar tal lançamento, em 02/10/2017 fizemos a intimação TI 07 para a fiscalizada apresentar os comprovantes do total das despesas informadas no item 6. do Profit and Loss Account referentes ao ano-calendário de 2012 da JBS Holding GmbH;

Em 11/10/2017, a intimada apresentou resposta (resposta ao TI 07), cujo teor transcrevo abaixo:

[...]

1) Informa que a JBS Holding GmbH é detentora de uma obrigação de participação de resultados (Profit Participation Rights Agreement), regido sobre as regras contábeis austríacas (Austrian GAAP), em que a medida que as suas subsidiárias — JBS Project GmbH e JBS Management Services GmbH — auferem resultados, uma parcela dos lucros dessas investidas é reconhecido como uma despesa financeira contra um passivo a pagar para a JBS S/A.

Diante de uma afirmação que a princípio não fez o menor sentido, onde lucro vira despesa, fizemos a intimação TI 10 para a fiscalizada apresentar o “Profit Participation Rights Agreements”.

Em 24/10/2017, a fiscalizada apresentou o documento solicitado denominado “Agreement”, anexado ao processo.

Dá análise do mesmo, notamos que se trata de um contrato entre duas empresas do grupo JBS (JBS Holding GmbH – Áustria - emissora) e (JBS Austria Holding Ltda – Brasil - subscritora) onde a subscritora adquire o direito de participação em todos os ganhos e aumento no patrimônio líquido que a emissora gera em sua principal subsidiária direta “JBS Management Services GmbH” e do investimento desta na subsidiária indireta “JBS

Project Management GmbH”. Em sequência diz que a empresa titular dos direitos de participação tem o direito de exigir a conversão desses direitos em ações da empresa emissora (JBS Holding GmbH) em 31 de dezembro de 2012. Se, neste momento, nenhuma conversão for acordada, pode ocorrer uma conversão em 31 de dezembro de qualquer ano subsequente.

Em síntese, trata-se de um artifício, totalmente fora das regras contábeis aceitas internacionalmente, para deixar de trazer para o Brasil, o lucro auferido pelas controladas indiretas da JBS, sediadas na Áustria “JBS Management Services GmbH” e “JBS Project Management GmbH”. Se o lucro auferido por estas controladas já é, por direito, da própria JBS, como detentora de 100% do capital social destas, deve ser consolidado na JBS Holding GmbH e trazido para o Brasil para compor a base tributável do IRPJ e CSLL, conforme preceitua o Artigo 25 da Lei 9.249/95 e Artigo 74 da MP n°. 2.158-35/2001.

Com base em todo o histórico trazido acima, **desconsideramos** o lançamento do valor atribuído a título de “Interest and similar expenses” (EUR 75.862.862,97) (R\$ 207.480.760,86) e consideramos como “Profit from operating activities” (Lucro Líquido do Exercício Antes do Imposto de Renda) o valor de EUR 2.988.819,37 (R\$ 8.056.063,73).

[...]

Portanto, **recalculando** a consolidação do grupo de referência 1, composto pela JBS Holding GmbH (Áustria) e suas controladas, temos o seguinte:

Reference	Legal Entity	Country	(=) Profit Before Taxes R\$
1	Bertin (JBS) Holding GmbH	Áustria	8.056.063,73
1.1	JBS Management Services GmbH	Áustria	(57.697,33)
1.1.1	JBS Project Management GmbH	Áustria	193.559.441,64
1.2	Bertin (JBS) Handels GmbH	Áustria	(577.300,88)
1.2.1	Meat Snacks Partner LLC	EUA	(11.239,25)
1.2.2	JBS Middle East	Egito	-
1.2.3	Bertin (JBS) Holding Inc	BVI	(343.308,00)
1.2.3.1	Nedhol Intl NV	AntilhHolandesas	(23.022,07)
1.2.3.1.1	Itaholb Int BV	Holanda	(442.247,76)
1.2.3.1.1.1	Rigamonti Salumificio S.p.A	Itália	(5.209.477,75)
1.2.3.2	Frigorífico Canelones S.A.	Uruguai	(2.550.765,67)
1.2.3.3	Trump Asia Enterprises	Hong Kong	2.170.440,18
1.2.3.3.1	Trustful Leather Limited	Hong Kong	218.953,67
1.2.3.3.2	Wonder Best Holdg Company Limites	Hong Kong	200.369,26
1.2.3.3.2.1	Hai Feng wonder Best Leathergds Co LTD	China	(7.363.013,20)
1.2.3.4	Bertin (JBS) Paraguay Srl	Paraguai	24.135.860,99
1.2.3.4.1	Industria Paraguaya Frigorifica S.A.	Paraguai	169.356,12
1.2.3.5	Misr Coldstore	Egito	4.906.913,51
1.2.3.6	Egygate Distribution	Egito	(10.972.924,73)
			205.866.402,46

[...]

12. Portanto, o total de acréscimo patrimonial na JBS S.A. acarretado pelos resultados de suas controladas no exterior é igual a diferença calculada no item 9. (R\$ 108.353.638,81) somada ao lucro proporcional recalculado em sua participação na controlada JBS Holding GmbH – Áustria (R\$ 200.799.158,103), perfazendo o montante de R\$ 309.152.796,91;

Assim, tendo em vista que não houve disponibilização da variação patrimonial positiva decorrente do **total** dos resultados auferidos pelas suas controladas no exterior, por parte da JBS, o presente auto de infração tem uma base de cálculo de **R\$ 309.156.796,91**.

14. Direito aplicável – Lucros não Disponibilizados:

14.1 Compensação do Imposto pago no Exterior;

[...]

Analisando os procedimentos adotados pela intimada, constatamos que esta não efetuou os cálculos na forma prevista pelo § 10 do art. 14 da IN SRF 213 de 07/10/2002 acima citada para a pretendida compensação bem como não comprovou o reconhecimento pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira do país em que foi devido o imposto relativo a todas as guias apresentadas, mas somente a uma parcela destas.

As demonstrações financeiras apresentadas, no tocante ao valor de imposto devido, invariavelmente não coincidem com os valores das respectivas guias apresentadas.

[...]

Como a fiscalizada apresentou diversas guias de recolhimento cuja competência remete a anos-calendário passados (2009 a 2011), fizemos a intimação (TI 08), no sentido que a fiscalizada informasse onde mantinha o controle dos saldos de tributos sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital pagos no exterior a compensar com o que fosse devido no Brasil e que apresentasse estes saldos, vez que não mantinha esse controle na Parte B do LALUR, conforme prescrito no § 15 do artigo 14 da Instrução Normativa citada acima.

Transcrevo abaixo, a resposta da fiscalizada à esta intimação:

1) Esclarece que a companhia mantém o controle em planilhas eletrônicas, que estão suportadas pelos documentos físicos consularizados;

Tais valores não foram escriturados na parte "B" dos LALUR, conforme esclarecido no "item 1.10" em resposta anterior ao Termo de Ciência de Início de Fiscalização e de Intimação, enviado em 03/05/2017;

Apresenta Anexo 08.1, controle dos saldos relativos aos tributos sobre o lucro, rendimentos e ganhos de capital pagos, no exterior a compensar, conforme apresentado no "item 1.11" em resposta anterior ao Termo de Ciência de Início de Fiscalização e de Intimação, enviado em 03/05/2017.

Assim, o que a fiscalizada classifica como "controle dos saldos" nada mais é do que a "lista seca" a qual mencionamos no início deste tópico, sendo que a própria fiscalizada afirmou acima tê-la apresentado no item 1.11, em resposta ao TI 01. Tal lista resume-se no somatório de todos os recolhimentos ali contidos, independentemente da natureza ou competência (do ano-calendário) de cada um destes recolhimentos.

Sem um efetivo controle de saldos fica impossível do fisco checar a origem, a quantidade utilizada para fins de compensação e o estoque de créditos para futuras compensações.

Portanto, os recolhimentos informados não foram usados para fins de compensação.

[...]

Assim, a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre os contribuintes domiciliados no exterior, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior (variação patrimonial) pela Votorantim GmbH, [sic] que se considera disponibilizado na data do balanço, conforme art. 74 da MP nº 2.158-35.

5. Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação e não contestou a adição de R\$ 108.353.638,81. Em relação aos demais itens, alegou, em síntese: i) compensação de ofício indevida do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL por já terem sido indicados no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) da Lei nº 13.496/2017; ii) em relação à adição de R\$ 200.799.158,10, defendeu a licitude dos valores contabilizados, questionou taxa de câmbio e erro de cálculo da fiscalização, citação de terceira pessoa estranha ao feito, cerceamento de direito de defesa em face de incertezas no cálculo; iii) defendeu a compensação do imposto pago no exterior com o lançamento de ofício efetuado.

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. IMPERATIVO DA APURAÇÃO INDIVIDUALIZADA POR CONTROLADA, COLIGADA, FILIAL E SUCURSAL. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Cabível a exigência fiscal, por comprovada a falta de adição ao lucro real de parcela dos lucros auferidos no exterior. Tanto a adição dos lucros auferidos, como a compensação do imposto pago no exterior, devem ser efetuadas individualmente por cada controlada, coligada, filial e sucursal, sendo vedada a consolidação dos valores. Não se admite a compensação de imposto pago no exterior quando o contribuinte não logra comprovar a

natureza e a efetividade dos alegados valores pagos, bem assim o cumprimento dos demais requisitos legais.

DILIGÊNCIA FISCAL. DESNECESSIDADE.

Estando no processo os elementos suficientes para formar a convicção do julgador, desnecessária a realização de diligência. As provas que sustentariam as alegações da defesa devem ser apresentadas juntamente com a impugnação e não serem produzidas através de diligência, que não se presta a esta finalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Cientificada da decisão de primeira instância em 04.06.2018 a recorrente interpôs recurso voluntário em 04.07.2018 com as seguintes alegações, em resumo:

Preliminares

Nulidade do lançamento por cerceamento de direito de defesa; diligência

i) a autoridade fiscal utilizou taxa de câmbio equivocada ao desconsiderar o valor de EUR 75.862.862,97 na JBS Holding GmbH a título de “Interest and similar expenses”; o valor correto seria R\$ 204.480.760,85 (taxa de câmbio de 31.12.2012 em vez de R\$ 207.480.760,86;

i.i) a autoridade fiscal sustenta que o lucro auferido na controlada JBS Hoding GmbH – Áustria totalizaria R\$ 200.799.158,103 quando o correto seria R\$ 200.980.507,20;

i.ii) na pressa de lavrar o lançamento - em razão da decadência - a autoridade fiscal valeu-se de um relatório fiscal genérico, trazendo inclusive citação de terceira empresa (Votorantim S/A) que não possui qualquer relação com a recorrente e, ainda, discorre sobre “tratados internacionais para evitar a bitributação”, o que não é aplicável ao presente caso;

i.iii) a falta de clareza e precisão dos fatos impositivos e incerteza/equívoco nos cálculos efetuados pela fiscalização, em afronta ao art. 142 do CTN, cerceou o direito de defesa da recorrente, que ficou sem saber ao certo do que exatamente se defender;

i.iv) requer a realização de diligência a fim de que sejam esclarecidas eventuais dúvidas acerca dos pontos defendidos, bem como a autenticidade dos pagamentos realizados no exterior e análise das guias apresentadas no decorrer do processo administrativo;

Mérito

ii) desconsideração da compensação de ofício de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em razão de tais valores terem sido utilizados no PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, Lei nº 13.496, de 2017;

iii) o montante de EUR 75.862.862,97 (R\$ 207.480.760,86) desconsiderado pela autoridade fiscal na JBS Holding GmbH a título de “Interest and similar expenses” é decorrente de contrato de direito de participações em que JBS S/A (Brasil) enviou dinheiro para JBS Holding GmbH (Áustria) que o capitalizou em sua subsidiária JBS Management Services GMBH, que, por sua vez, o capitalizou na JBS Project Management GMBH;

iv) o lucro auferido no exterior a ser adicionado ao lucro real deve ser demonstrado segundo as normas da legislação brasileira, a partir das demonstrações elaboradas segundo as normas da

legislação comercial do país de domicílio; cita em seu favor a Solução de Consulta nº 316 da Receita Federal, 8ª RF, nº 316, de 2009;

iv) assenta, de forma detalhada, que cumpriu todos os requisitos necessários para a compensação do IRPJ e CSLL devidos no Brasil; a falta da informação das guias pagas no exterior na Parte B do LALUR não pode obstar o aproveitamento de um crédito legítimo, porquanto faz o efetivo controle das guias pagas no exterior, bem como dos saldos que podem ser compensados nos anos subsequentes;

v) por fim, requer, seja dado provimento ao recurso voluntário para: i) reconhecer a nulidade da autuação por cerceamento de defesa; ii) afastar o imposto proveniente da controlada direta JBS Holding GmbH, situada na Áustria (R\$ 207.480.760,86), ou, alternativamente, compensar com o imposto pago no exterior, nos termos do art. 14 da Instrução Normativa nº 213/2002; iii) afastar o valor de R\$ 108.353.638,81 da base tributável, com fulcro no art. 14 da Instrução Normativa nº 213/2002, que permite a compensação dos valores pagos no exterior.

vi) após a interposição do recurso voluntário foram juntados aos autos vários documentos, tais como guias de recolhimentos de impostos no exterior, relatório de auditoria de demonstrações financeiras de controladas no exterior com tradução juramentada, pareceres que corroboram as razões da defesa e memorandos de auditoria independente.

8. No âmbito deste Carf, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, conforme Resolução nº 1201-000-687, de 11/12/2019, converteu o julgamento em diligência para fins de apuração do imposto pago no exterior passível de compensação. Veja-se:

43. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, determinar a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade Local adote os seguintes procedimentos:

i) intimar o contribuinte a apresentar os valores de impostos pagos no exterior que pretende compensar nestes autos, os quais deverão ser discriminados por período, de forma organizada, e com a indicação das e-fls. do processo referentes à documentação comprobatória;

ii) analisar e apurar os valores passíveis de compensação, analisar inclusive a regularidade dos valores apostilados; intimar o contribuinte quantas vezes for necessário para eventuais esclarecimentos, se for o caso;

iii) verificar se os valores passíveis de compensação já foram compensados em períodos diversos;

iv) elaborar relatório de diligência com indicação do montante passível e não passível de compensação, com as respectivas fundamentações;

v) intimar a recorrente para se manifestar no prazo de trinta dias sobre o relatório de diligência;

vi) após, retornem os autos para julgamento.

9. Diligência realizada; manifestação do contribuinte; os autos retornaram ao Carf para prosseguimento do julgamento.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

11. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.
12. Cinge-se a controvérsia a analisar, em preliminar, o cerceamento de direito de defesa e o pedido de diligência para fins de esclarecimentos de eventuais dúvidas acerca dos pontos defendidos, bem como a certificação de impostos pagos no exterior e análise das guias apresentadas no decorrer do processo administrativo.
13. Passo ao exame das preliminares.

Preliminares**Nulidade por cerceamento de direito de defesa**

14. Alega a recorrente nulidade do feito em razão da falta de clareza e precisão dos fatos impositivos e incerteza/equívoco nos cálculos efetuados pela fiscalização, em afronta ao art. 142 do CTN, fato que teria cerceado o seu direito de defesa, porquanto ficou sem saber ao certo do que exatamente se defender.
15. Inicialmente, cumpre observar que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte"¹. Necessário verificar, portanto, se o direito de defesa da recorrente foi comprometido.
16. Compulsando os autos verifica-se que a fiscalização ao desconsiderar a despesa contabilizada na JBS Holding GmbH a título de "Interest and similar expenses", no valor de EUR 75.862.862,97, apurou valor diverso. Em vez de apurar o montante de R\$ 204.480.760,85, referente à taxa de câmbio de 31.12.2012 (venda: 2,6954), apurou o valor de R\$ 207.480.760,86, ao que tudo indica um erro de digitação. Entretanto, conforme demonstrado mais adiante, tal equívoco não prejudicou o contribuinte porque o valor apurado levou em consideração o valor correto, qual seja R\$ 204.480.760,85. Vejamos.
17. Com a desconsideração do valor de EUR 75.862.862,97 o prejuízo de R\$ 196.424.697,12 transformou-se em lucro de R\$ 8.056.063,73; exatamente a diferença questionada

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475.

pela recorrente: R\$ **204.480.760,85**, o que elimina o erro alegado. Com efeito, o lucro consolidado das controladas do grupo Bertin (JBS) Holding GmbH (Ref. 1) alterou-se de R\$ 1.018.854,13 para R\$ 205.499.614,98, considerando-se como lucro apurado na Áustria o valor de R\$200.980.507,16, conforme alegado pela recorrente.

Bertin (JBS) Holding GmbH - Áustria (Ref. 1)	Declarado*		Ajustado	
	EUR	BRL	EUR	BRL
Company Operating Profit	2.988.707,75	8.055.762,87	2.988.707,75	8.055.762,87
(+) Financial Income	111,62	300,86	111,62	300,86
(-) Financial Expenses	-75.862.862,97	-204.480.760,85	0,00	0,00
(=) Profit after Financial Income/Expenses	-72.874.043,60	-196.424.697,12	2.988.819,37	8.056.063,73

*Demonstrações financeiras individualizadas e-fls. 3920 (taxa de câmbio Euro venda 31.12.2012 2,6954)

Ref.	Legal Entity	Country	Profit before taxes - R\$		
			Declarado	Ajustado	
1	Bertin (JBS) Holding GmbH	Áustria	-196.424.697,12	8.056.063,73	} 200.980.507,16
1.1	JBS Management Services GmbH	Áustria	-57.697,33	-57.697,33	
1.1.1	JBS Project Management GmbH	Áustria	193.559.441,64	193.559.441,64	
1.2	Bertin (JBS) Handels GmbH	Áustria	-577.300,88	-577.300,88	
1.2.1	Meat Snacks Partner LLC	EUA	-11.239,25	-11.239,25	
1.2.2	JBS Middle East	Egito	0,00	0,00	
1.2.3	Bertin (JBS) Holding Inc	BVI	-343.308,00	-343.308,00	
1.2.3.1	Nedhol Intl NV	AntilhHolandesas	-23.022,07	-23.022,07	
1.2.3.1.1	Itaholb Int BV	Holanda	-442.247,76	-442.247,76	
1.2.3.1.1.1	Rigamonti Salumificio S.p.A	Itália	-5.209.477,75	-5.209.477,75	
1.2.3.2	Frigorífico Canelones S.A.	Uruguai	-2.550.765,67	-2.550.765,67	
1.2.3.3	Trump Asia Enterprises	Hong Kong	2.170.440,18	2.170.440,18	
1.2.3.3.1	Trustful Leather Limited	Hong Kong	218.953,67	218.953,67	
1.2.3.3.2	Wonder Best Holdlg Company Limites	Hong Kong	200.369,26	200.369,26	
1.2.3.3.2.1	Hai Feng wonder Best Leathergds Co LTD	China	-7.363.013,20	-7.363.013,20	
1.2.3.4	Bertin (JBS) Paraguay Srl	Paraguai	169.356,12	169.356,12	
1.2.3.4.1	Industria Paraguaya Frigorifica S.A.	Paraguai	24.135.860,99	24.135.860,99	
1.2.3.5	Misr Coldstore	Egito	4.906.913,51	4.906.913,51	
1.2.3.6	Egygate Distribution	Egito	-10.972.924,73	-10.972.924,73	
Total			1.385.641,61	205.866.402,46	

18. Em função dessas alterações apurou-se novo lucro consolidado geral (Apuração 2) no montante de R\$ 691.819.397,67.

Ref.	Controladas diretas	Apuração 1 (R\$)*			Apuração 2 (R\$)**		
		Lucro no exterior	Prej. acumulado	Lucro (adição)	Lucro no exterior	Prej. acumulado	Lucro (adição)
1	Bertin (JBS) Holding GmbH	1.385.641,61	-366.787,48	1.018.854,13	205.866.402,46	-366.787,48	205.499.614,98
2	JBS Global A/S	433.772.009,02	0,00	433.772.009,02	433.772.009,02	0,00	433.772.009,02
4	JBS Global Investments S.A	328.950,33	-328.950,33	0,00	328.950,33	-328.950,33	0,00
5	JBS Slovakia Holdings sro	52.197.940,80	0,00	52.197.940,80	52.197.940,80	0,00	52.197.940,80
6	JBS Leather Itália	4.250.290,01	-3.901.014,66	349.275,35	4.250.290,01	-3.901.014,66	349.275,35
9	JBS Leather Paraguay	557,52	0,00	557,52	557,52	0,00	557,52
Total				487.338.636,82	Total		691.819.397,67

*e-fls. 6902 ** e-fls. 6905 (alteração somente na controlada direta Bertin (JBS) Holding GmbH)

19. Tendo em vista que dos R\$691.819.397,67, R\$ 378.985.000,00 já haviam sido oferecidos à tributação, o valor a ser lançado de ofício seria R\$ 312.834.397,67 (691.819.397,67 - 378.985.000); entretanto, o lançamento resultou em R\$ 309.156.796,91.

20. Verifica-se, pois, que o equívoco não prejudicou o contribuinte em termos de

valores, tampouco em termos de compreensão dos fatos, tanto que a matéria foi integralmente impugnada e de forma detalhada.

21. Sustenta ainda a recorrente que, “na pressa de lavrar o lançamento - em razão da decadência - a d. Fiscalização, data máxima vênua, valeu-se de um relatório fiscal genérico”, com citação de terceira empresa (Votorantim S/A) que não possui qualquer relação com a recorrente, bem trouxe fatos que “entende não ser aplicável ao presente caso (exemplo: tratados internacionais para evitar a bitributação)”.

22. Na espécie, apurado o valor tributável, a autoridade fiscal passou a discorrer sobre a forma de tributação de lucros no exterior (lucros não disponibilizados) no tópico 14 do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 6907). No item 14.1 discorre sobre compensação de imposto pago no exterior, no item 14.2, sobre tributação em bases universais e no item 14.3, sobre tratados internacionais para evitar dupla tributação, item em que é citada de forma equivocada pessoa jurídica diversa da recorrente.

23. Basta uma leitura do Termo de Verificação para constatar que o equívoco na referida citação em nada prejudicou a recorrente. Ao abrir o tópico sobre tratados internacionais, a autoridade fiscal o fez com o fim registrar o arcabouço legislativo em torno do tema lucros no exterior. Situação diversa, por exemplo, ocorreu no item 14.2, como veremos mais adiante, em que foi analisado em detalhe a compensação de imposto pago no exterior.

24. Por outro lado, ao analisar o recurso voluntário interposto, verifica-se que a matéria foi integralmente impugnada e nos mínimos detalhes, o que vai de encontro à alegação da recorrente no sentido de que ficou sem saber ao certo do que exatamente se defender.

25. Ante o exposto, por entender que os equívocos apontados não impediram compreensão integral do lançamento, bem como não prejudicaram o pleno exercício do direito de defesa, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Compensação de prejuízos e base de cálculos utilizados no âmbito do PERT

26. A recorrente alega impossibilidade de a fiscalização compensar prejuízo fiscal e base negativa no lançamento, dado que tais montantes foram utilizados anteriormente no âmbito do PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, Lei nº 13.496, de 2017, - e à época do lançamento não estavam disponíveis.

27. Para fundamentar o pleito invoca o § 6º do artigo 13 da IN RFB nº 1711, de 2017, no sentido de que o crédito utilizado não pode ser compensado sob “qualquer forma” ou “a qualquer tempo” na compensação com a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

28. O pleito não merece prosperar.

29. A referida IN RFB nº 1711, de 2017², ao regulamentar o PERT estabeleceu no § 3º do

² Lei nº 13.496, de 2017. Art. 15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos previstos no prazo de trinta dias, contado da data de publicação desta Lei.

art. 13 que os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL deveriam ser informados no prazo de consolidação. Veja-se:

IN RFB nº 1711, de 2017

Art. 4º A adesão ao Pert será formalizada mediante requerimento protocolado exclusivamente no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, até o dia 14 de novembro de 2017, e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1754, de 31 de outubro de 2017)

§ 1º Devem ser formalizados requerimentos de adesão distintos para:

I - **débitos relativos às contribuições sociais** previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim considerados outras entidades e fundos; e

II - **os débitos relativos aos demais tributos administrados pela RFB.**

[...]

§ 3º Depois da formalização do requerimento de adesão, a RFB divulgará, por meio de ato normativo e em seu sítio na Internet, **o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento** ou do pagamento à vista com utilização de créditos.

[...]

Art. 13. Na hipótese de opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento com **utilização de créditos** de que tratam o inciso I do caput e o inciso II do § 2º do art. 3º, o sujeito passivo **deverá, no prazo de que trata o § 3º do art. 4º, informar os montantes de prejuízo fiscal decorrentes da atividade geral ou da atividade rural e de base de cálculo negativa da CSLL**, existentes até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, que estejam disponíveis para utilização; e os demais créditos próprios, relativos a tributos, que serão utilizados para liquidação dos débitos.

[...]

§ 6º Os créditos de que trata este artigo não podem ser utilizados, sob qualquer forma ou a qualquer tempo:

I - na compensação com a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL, salvo no caso de rescisão do parcelamento ou da não efetivação do integral pagamento à vista; ou

II - em qualquer outra forma de compensação.

30. A Receita Federal também se pronunciou no mesmo sentido no Perguntas e Respostas do Pert.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (Pert) - PERGUNTAS E RESPOSTAS

ATENÇÃO:

- As respostas foram adaptadas conforme as alterações trazidas pela Lei 13.496/2017 (conversão em lei da MP 783/2017) e estão destacadas com a cor azul nas respostas abaixo.
- Este material refere-se somente às modalidades da RFB. As informações sobre as modalidades da PGFN devem ser consultadas no sítio da PGFN. **Atualizado em: 31 de outubro de 2017**

CONSOLIDAÇÃO³

³ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/programa-especial-de-regularizacao-tributaria/perguntas-e-respostas-atualizado.pdf>>. Acesso em: 05 fev 2024.

37. Em que momento vou informar a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL?

Somente na consolidação que o sujeito passivo deverá indicar os débitos a serem parcelados e os montantes de prejuízo, BCN ou outros créditos.

31. Portanto, somente após a indicação dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL tais créditos não mais poderiam ser utilizados sob qualquer forma ou a qualquer tempo. O prazo para a referida indicação ocorreu no período de **10 a 28 de dezembro de 2018**, conforme IN RFB nº 1.855, de 2018:

IN RFB nº 1.855, de 2018

Art. 2º A **prestação das informações** de que trata o art. 1º refere-se aos parcelamentos e pagamentos à vista relativos aos **demais débitos administrados pela RFB**, conforme os termos do inciso II do § 1º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 2017.

Art. 3º O sujeito passivo que optou pelo pagamento à vista **ou pelo parcelamento dos demais débitos** de que trata o caput do art. 2º **deverá indicar, exclusivamente no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, nos dias úteis do período de 10 a 28 de dezembro de 2018**, das 7 horas às 21 horas, horário de Brasília:

I - os débitos que deseja incluir no Pert;

II - o número de prestações pretendidas, se for o caso;

III - os montantes dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se for o caso; e

[...]

Art. 4º Os créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem indicados deverão corresponder aos **saldos disponíveis** para utilização após deduzidos os valores já utilizados em:

I - **compensação com base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL em períodos anteriores à data da prestação das informações de que trata esta Instrução Normativa**; ou

II - outras modalidades de pagamento ou de parcelamento.

§ 1º O sujeito passivo deverá efetuar a baixa, na escrituração fiscal, dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL utilizados na forma prevista nesta Instrução Normativa.

32. Como se vê, ao contrário do alegado, os créditos decorrentes de prejuízo fiscal e base negativa à época da consolidação não mais estavam disponíveis para utilização, porquanto utilizados no lançamento de ofício efetuado em 14.12.2017 com **ciência em 15.12.2017**.

33. Por fim, não se pode olvidar que o PERT é uma faculdade, cabe ao contribuinte aderir ou não às suas regras. Nesse sentido, acatar o pleito da recorrente, além de contrariar o que foi pactuado, configuraria ainda *reformatio in pejus*, como bem observado na decisão de piso. Provavelmente, caso a fiscalização não tivesse efetuado a compensação, o que significaria uma cobrança maior de tributo com multa de ofício qualificada, a controvérsia nestes autos seria exatamente o contrário, ou seja, o porquê de a fiscalização não ter efetuado a compensação.

34. Ante o exposto nego provimento em relação à matéria.

Adição ao lucro real

35. Ao analisar as demonstrações financeiras da controlada JBS holding GmbH a

autoridade fiscal deparou-se com o valor lançado de EUR 75.862.862,97 a título de “Interest and similar expenses” lançado na linha 6, do Profit and Loss Account.

36. Em resposta à intimação, o contribuinte informou que:

[...] a JBS Holding GmbH é detentora de uma obrigação de participação de resultados (Profit Participation Rights Agreement), regido sobre as regras contábeis austríacas (Austrian GAAP), em que a medida que as suas subsidiárias - JBS Project GmbH e JBS Management Services GmbH - auferem resultados, uma parcela dos lucros dessas investidas é reconhecido como uma despesa financeira contra um passivo a pagar para a JBS S/A.

37. A fiscalização entendeu que tal afirmação não fazia “o menor sentido, onde lucro vira despesa”. Assim, mediante nova intimação, o contribuinte apresentou o documento denominado “Agreement”, o qual, segundo a autoridade fiscal, trata-se de:

[...] um contrato entre duas empresas do grupo JBS (JBS Holding GmbH – Áustria - emissora) e (JBS Austria Holding Ltda – Brasil - subscritora) onde a subscritora adquire o que a emissora gera em sua principal subsidiária direta “JBS Management Services GmbH” e do investimento desta na subsidiária indireta “JBS Project Management GmbH”. Em sequência diz que a empresa titular dos direitos de participação tem o direito de exigir a conversão desses direitos em ações da empresa emissora (JBS Holding GmbH) em 31 de dezembro de 2012. Se, neste momento, nenhuma conversão for acordada, pode ocorrer uma conversão em 31 de dezembro de qualquer ano subsequente.

38. Com efeito, a autoridade fiscal adicionou ao lucro real a despesa proveniente da controlada direta JBS Holding GmbH, situada na Áustria, em decorrência da desconsideração do valor a título de “Interest and similar expenses” (EUR 75.862.862,97) (R\$ 204.480.760,86), o que converteu o prejuízo de R\$ 196.424.697,12 em um lucro de R\$ 8.055.762,87 nessa controlada.

39. A decisão recorrida manteve a autuação nos seguintes termos:

Definido o contorno fático da questão em debate, assiste plena razão ao autuante em desconsiderar a referida despesa financeira da **JBS Holding (Áustria)**, reclassificando-a para lucro, pois este valor apresenta realmente esta natureza, posto estar vinculado a participação no lucro das suas subsidiárias. **A legislação tributária brasileira não ampara este tipo de procedimento contábil, em que uma sociedade controladora contabiliza uma despesa financeira em função dos lucros de suas controladas.** Como afirmou a fiscalização, esse procedimento de lucro virar despesa “*não faz o menor sentido*”.

Sobre as supostas regras contábeis austríacas que suportariam tal procedimento, a defesa ficou apenas no campo das alegações, sem nada comprovar a respeito. Mas mesmo a eventual e hipotética comprovação da existência de tais regras no país estrangeiro, em nada alteraria a conclusão da autoridade fiscal. Com efeito o lucro auferido por controlada no exterior, **unicamente para fins de sua tributação no Brasil, deveria ser apurado segundo as regras contidas no ordenamento jurídico brasileiro, conforme previsão expressa contida no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995**, em pleno vigor à época da ocorrência do fato gerador em 31/12/2012. E a legislação pátria não admite a dedutibilidade de uma despesa financeira com as características da aqui tratada.

[...]

Não bastasse isso, o cálculo da equivalência patrimonial (MEP) apresentado pela fiscalizada e atribuído à JBS Holding (Áustria), constante às fls.5.548/5.576, registra a ocorrência de lucro nesta controlada, reforçando a conclusão da fiscalização.

[...]

O resultado anual positivo de equivalência de R\$ 134.768.882,56, demonstrado pelo próprio sujeito passivo durante a fiscalização, foi contabilizado trimestralmente, conforme comprova o razão contábil de fl.5.549, abaixo reproduzido [...].

40. A recorrente alega em recurso voluntário que:

a JBS Holding GmbH é detentora de uma obrigação de participação de resultados (*Profit Participation Rights Agreement*), **regido sobre as regras contábeis austríacas** (Austrian GAAP), em que a medida que as suas subsidiárias - JBS Project GmbH e JBS Management Services GmbH - auferem resultados, uma parcela dos lucros dessas investidas é reconhecido como uma despesa financeira contra um passivo a pagar para a JBS S/A.

Assim, **seguindo as regras contábeis austríacas**, que é reconhecida internacionalmente, foi apurado o montante de EUR 75.862.862,97 (R\$ 207.480.760,86) a título de juros passivos.

41. Defende ainda que o inciso I do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, não determina que as pessoas nele mencionadas (filiais, sucursais ou controladas) **apurem** o lucro segundo as normas da legislação brasileira, mas, sim, que o lucro por elas auferido (e que devem ser adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora) deve ser **demonstrado** segundo as normas da legislação brasileira.

42. Invoca o art. 6º da Instrução Normativa (IN) nº 213/2012 cujo dispositivo dispõe que as demonstrações financeiras devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. Cita jurisprudência do Carf nessa linha.

43. Por fim, sustenta que o resultado anual positivo de equivalência (R\$ 134.768.882,56) ocorreu em razão de ter sido calculado conforme as normas internacionais de contabilidade (IRFS) e não as regras contábeis austríacas (Austrian GAAP).

44. Pois bem. Vejamos inicialmente a redação do inciso I do parágrafo 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 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**;

45. Como se vê, as filiais, sucursais e controladas devem **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira. Por outro lado, a **apuração** do lucro deve ser seguir a regra do país de domicílio. E não poderia ser diferente. É a legislação do país de domicílio que vai determinar, por exemplo, se uma despesa é dedutível ou não; o que impacta diretamente o lucro. Não faria sentido a empresa sediada no exterior seguir o regime de apuração da legislação brasileira. Todavia, a legislação brasileira pode exigir, e de fato exige, que tal lucro seja demonstrado de acordo com as normas brasileiras.

46. Corroborar o exposto acima, o art. 6º da IN nº 213/2002:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

47. O racional acima também pode ser evidenciado no art. 4ª dessa mesma IN nº 213/2002, ao tratar da compensação de prejuízo apurado no exterior.

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na **escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio**, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

48. No caso em análise, conforme visto acima, a recorrente afirma que a JBS Holding GmbH é detentora de uma obrigação de participação de resultados e à medida que as suas subsidiárias - JBS Project GmbH e JBS Management Services GmbH - auferem resultados, uma parcela dos lucros dessas investidas é reconhecida como despesa financeira contra um passivo a pagar para a JBS S/A. Afirma ainda que tal procedimento encontra amparo em regras contábeis austríacas (Austrian GAAP).

49. Concordo com a fiscalização que tal afirmação não faz sentido. Afinal, se o lucro auferido por estas controladas já é, por direito, da própria JBS, como detentora de 100% do capital social destas, deve ser consolidado na JBS Holding GmbH e trazido para o Brasil para compor a base tributável do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 25 da Lei 9.249/95 e Artigo 74 da MP nº. 2.158-35/2001. Todavia, no caso de o procedimento encontrar amparo em regras contábeis austríacas deve ser aceito.

50. Para comprovar que o procedimento estaria de acordo com as regras contábeis austríacas, a recorrente limitou-se a apresentar Parecer, com tradução juramentada, que convalida o seu entendimento. Veja-se (e-fls. 13200):

Foi-nos solicitado emitir um parecer contábil sobre o tratamento a ser dado aos direitos de participação emitidos pela JBS Holding GmbH de acordo com as Normas Contábeis austríacas. Estamos felizes em emitir esse parecer contábil como segue:

1. Classificação dos Direitos de Participação emitidos pela JBS Holding GmbH para os Fins do Direito Societário Austríaco

Os direitos de participação emitidos pela JBS Holding GmbH foram emitidos no formato de direitos de participação de acordo com o artigo 174, itens 3 e 4 da Lei das Sociedades Anônimas austríaca.

De acordo com o artigo 174, itens 3 e 4 da Lei das Sociedades Anônimas austríaca, direitos de participação...

...são direitos contratuais obrigatórios emitidos por uma sociedade austríaca, direitos de participação...

...concedem ao seu subscritor um direito obrigatório e contratual de participar em uma determinada parte dos lucros dos emissores e/ou dos valores de liquidação, a ser definida.

...não concedem direitos de controle dos acionistas ao subscritor do direito de participação, em particular nenhum direito de voto.

2. Regras Austríacas sobre o Tratamento Contábil a Direitos de Participação.

O tratamento contábil dos direitos de participação para fins contábeis estatutários é regulamentado na Diretiva KFS/RL 13 emitida pela Câmara Austríaca de Contadores em 1997 e revista e reemitida em 2017.

De acordo com a Diretiva KFS/RL 13 os direitos de participação emitidos de acordo com o artigo 174, itens 3 ou 4 da Lei das Sociedades Anônimas austríaca podem ser qualificados como dívida ou como instrumentos de capital próprio com base em uma análise de seus termos e condições. Essa análise deve observar o artigo 2.1.1 item (8) da KFS/RL 13, que dispõe o seguinte:

"O capital do direito de participação somente poderá ser tratado como capital próprio nas contas do emissor se os três requisitos seguintes forem todos atendidos cumulativamente:

i) Subordinação;

ii) Participação plena em perdas até o valor total do capital;

iii) Capital perpétuo sem possibilidade de término."

Com base nessa disposição, os direitos de participação para fins contábeis são divididos em dois grupos:

-Todos os direitos de participação que atendem todos os três requisitos cumulativos do artigo 2.1.1 item (8) da KFS/RL 13 ("direitos de participação similares a capital próprio")

Direitos de participação que atendem os três requisitos do artigo 2.1.1 item (8) da KFS/RL 13 devem ser tratados como capital próprio para fins contábeis austríacos.

-Todos os direitos de participação que não atendem todos os três requisitos cumulativos do artigo 2.1.1. item (8) da KFS/RL 13 ("direitos de participação obrigatórios")

Direitos de participação que não atendem os três requisitos do artigo 2.1.1. item (8) da KFS/RL 13 devem ser tratados como dívida para fins contábeis austríacos.

Sendo tratado como dívida, qualquer aumento direitos sobre os Direitos de Participação do Subscritor perante o Emissor devem ser contabilizados como uma rubrica de juros no demonstrativo de resultados do Emissor.

3. Qualificação dos Direitos de Participação emitidos pela JBS Holding GmbH

Para definir se os Direitos de Participação emitidos pela JBS Holding GmbH devem ser qualificados como direitos de participação similares a capital próprio ou direitos de participação obrigatórios, os dois elementos seguintes de suas características básicas são os mais relevantes:

-Os direitos de participação podem ser terminados tanto pelo Emissor quanto pelo Subscritor.

-Os direitos de participação não são subordinados contra outros credores do Emissor.

Como os Direitos de Participação emitidos pela JBS Holding GmbH não têm nem prazo indeterminado ("podem ser terminados") nem são subordinados a outros credores do Emissor, eles consequentemente não atendem ao critério cumulativo do artigo 2.1.1. item (8) da KFS/RL 13. Portanto, os Direitos de Participação emitidos pela JBS Holding GmbH devem ser contabilizados como dívidas de acordo com as normas contábeis estatutárias austríacas.

51. Segundo o Parecer, em razão de os direitos de participação emitidos pela JBS Holding GmbH terem prazo determinado e não estarem subordinados a outros credores do emissor, eles não atendem ao critério cumulativo do artigo 2.1.1. item (8) da KFS/RL 13, quais sejam, i) **subordinação**; ii) participação plena em perdas até o valor total do capital; iii) capital perpétuo **sem possibilidade de término**. Com efeito, devem ser tratados como dívida para fins

contábeis austríacos.

52. A meu ver, a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, assim como o fez para comprovar os impostos pagos no exterior, como veremos mais adiante. Para comprovar que o procedimento adotado está de acordo com as regras contábeis do país de domicílio, não basta apresentar Parecer, com tradução juramentada, elaborado por profissional inscrito na Ordem dos Advogados e associado à Câmara de Contadores da Áustria e contrato. A meu ver, é necessário elemento probatório tal qual documento emitido pela autoridade no Mercado Financeiro, equivalente à CVM no Brasil, ou pelo Fisco, que demonstre que a regra invocada está de acordo com o tratamento oficial do país de domicílio, no caso a Áustria.

53. Note-se a decisão recorrida apontou que “Sobre as supostas regras contábeis austríacas que suportariam tal procedimento, a defesa ficou apenas no campo das alegações, sem nada comprovar a respeito”. Em recurso voluntário, como visto, a recorrente limitou-se a apresentar os elementos acima que, a meu ver, não provam o alegado. Nestes termos nego provimento à matéria.

Compensação de imposto pago no exterior

54. De acordo com o art. 26 da Lei 9.249, de 1995, para fins de compensação do imposto pago no exterior, observados os demais requisitos legais, o documento relativo ao imposto de renda recolhido no exterior deve ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, procedimento denominado consularização.

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**. (Grifo nosso).

55. Com o advento da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros (Convenção de Haia), promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 2016, permitiu-se a substituição da consularização pela apostila, em relação aos países signatários⁴.

56. Em função desse novo posicionamento, a IN RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017, incluiu o art. 14-A na IN SRF nº 213, de 2002, em consonância com a referida Convenção que detalha o procedimento da apostila.

⁴ Os países signatários podem ser consultados na página do Conselho Nacional de Justiça. (<https://www.cnj.jus.br/> / CNJ / Relações internacionais / Apostila de Haia / Países signatários) Acesso em 06.12.2019.

Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a 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**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 1º **O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o caput pode ser substituído pela apostila** de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, **promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016**, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

57. Portanto, com a edição da Convenção de Haia, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pela apostila, em substituição à consularização. Saliente-se que a consularização ainda permanece em relação aos documentos oriundos de países não signatários da Convenção de Haia.

58. Nesse sentido já se posicionou este CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

[...]

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. EXIGÊNCIA DE CONSULARIZAÇÃO DE DOCUMENTOS. EXCEÇÃO. CONVENÇÃO DA APOSTILA.

A consularização de documentos é formalidade expressamente exigida pelo §2º do art. 26 da Lei nº. 9.249/95 como condição para a compensação do imposto pago no exterior e não se pode deixar de aplicá-la unicamente em prol de princípios como o da verdade material, já que o aplicador da lei deve, primeiramente, buscar compatibilizar os princípios com os dispositivos legais vigentes. **Exceção se faz aos documentos provenientes de países signatários da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização dos Documentos Públicos Estrangeiros, ou "Convenção da Apostila", objeto do Decreto 8.660/2016**, tendo em vista o artigo 98 do CTN. (Acórdão nº 1401-002.103, de 17 de outubro de 2017). (Grifo nosso)

59. No caso em análise, durante o procedimento fiscal a recorrente apresentou diversas guias de recolhimento cuja competência remetia a anos-calendário anteriores (2009 a 2011) ao fiscalizado (2012). Após diversas intimações e análises, a autoridade fiscal considerou a

documentação comprobatória apresentada insuficiente para comprovar os créditos compensáveis.

60. A decisão recorrida reconheceu a possibilidade de a apostila substituir a consularização; salientou, entretanto, haver nos autos diversos documentos sem o reconhecimento do órgão arrecadador e outros sem a necessária apostila. Assentou ainda a utilização equivocada de guias a título de IVA recolhido no Uruguai; compensação global de impostos em vez de forma individualizada; apresentação de documentação desordenada o que impediu avaliação precisa do montante de imposto pago no exterior; aplicação equivocada da alíquota de 34% (25% de IR + 9% de CSLL) em vez de 25% de IR no cálculo do montante passível de compensação em anos posteriores; equívocos nos valores apurados a títulos de imposto passível de compensação nos anos-calendário 2011 e 2012.

61. Por fim, considerou a ausência de escrituração na parte B do Lalur do valor do crédito de imposto não aproveitado em 2011, requisito legal previsto na IN SRF nº 213, de 2020, impeditivo insuperável.

62. Em recurso voluntário a recorrente alega ter cumprido os requisitos dos §§ 10 e 11 da IN SRF nº 213, de 2002, e apurado no ano-calendário de 2011 o montante de R\$ 216.163.949,85 a título de imposto pago no exterior, o qual não fora utilizado em razão de apuração de prejuízo fiscal nesse período.

63. Em relação à utilização de guias a título de IVA recolhidas no Uruguai, defende que essas guias abarcam também impostos incidentes sobre o lucro, e que somente esses foram utilizados para composição de impostos pagos no exterior. No ponto, exemplifica que do montante de 9.017.89,00 somente 6.400,00 (valores em moeda Uruguaia), foram considerados para fins de compensação, e não 6.900,00, o que foi informado por mero erro de digitação (e-fls. 5662-5666).

64. Apresenta ainda cópias de guias de impostos recolhidos no exterior, apostilados e traduzidos, conforme planilha colacionada aos autos (e-fls. 7568-7576) que compõe o crédito total de 2011 e 2012.

65. Ante tais fatos, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, conforme Resolução nº 1201-000-687, de 11/12/2019, de minha relatoria, converteu o julgamento do feito para fins de apuração do imposto pago no exterior passível de compensação.

66. Registrei ainda à época e reitero que o processo administrativo é “um conjunto de atos coordenados e interdependentes necessários a produzir um ato ou uma decisão final concernente ao desempenho de alguma função ou atividade administrativa, independentemente de solucionar controvérsias ou não⁵”. É dizer, o processo administrativo não é um amontoado de documentos e folhas soltas anexadas aos autos com o intuito de que o julgador localize determinada conta ou documento que deveriam ter sido identificados e referenciados pela recorrente.

67. Nesse sentido, não basta juntar documentos ao processo de forma desordenada, com menções e/ou referências equivocadas para que o julgador ou autoridade fiscal fique a

⁵ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 8ª ed. Bahia: JusPodivm, 2003, p.585.

procurá-los, ainda mais quando se trata de um processo com mais de 13.000 páginas, como na espécie. Os documentos devem estar organizados, concatenados e referenciados. Tal mister deve ser observado por todos os partícipes do processo.

68. A seguir, trecho do relatório de diligência que comprovou o saldo de imposto no exterior a ser compensado. Vejamos:

Da análise de todo o material apresentado, constatamos que desta vez, foi contratada uma empresa de auditoria internacional para organizar toda a documentação referente a origem dos créditos de imposto recolhido no exterior, os quais o sujeito passivo pretendeu utilizar na compensação de débitos no Brasil.

Notamos que agora, conforme nossa intimação exigiu, **a documentação foi anexada de maneira organizada e didática, e entendemos que os requisitos contidos na legislação tributária que rege essa matéria foram atendidos.**

[...]

Reproduzimos abaixo as tabelas elaboradas pela empresa de auditoria, referentes a resultados do sujeito passivo, limite de compensação de imposto conforme a adição de lucros do exterior, saldo de créditos e aproveitamento de créditos, tanto para a metodologia de caixa, quanto para a metodologia de competência, conforme regramento da IN 213/2002 e informamos nossa concordância com os valores ali informados.

Resultado JBS S.A.			
	2011	2012	
Resultado JBS S.A. antes da adição	(680.401.635)	(398.656.958)	A
Adição de lucros do exterior			
Silo Bertin (JBS) Holding GmbH	127.266.222	201.818.012	B (=1.018.854+200.799.158)
Silo JBS Global A/S	273.197.139	433.772.009	C
Outros silos	3.792.792	52.547.774	D
Resultado JBS S.A. após da adição	(276.145.482)	289.480.837	E = (A+B+C+D)
Imposto a Pagar	2011	2012	
IRPJ		22.146.420	F
CSLL		7.981.351	G
IRPJ e CSLL adicionais - estimativa		68.271.714	AA = (34% x adição Áustria)
IRPJ + CSLL	-	98.399.484	H = F+G+AA

Limite de compensação de imposto conforme a adição de lucros do exterior			
Silo Bertin (JBS) Holding GmbH	43.270.516	68.618.124	I = B x 34%
Silo JBS Global A/S	92.887.027	147.482.483	J = C x 34%
Outros silos	1.289.549	17.866.243	K = D x 34%

Saldo de créditos			
	2011	2012	
Crédito Verificado - Metodologia Caixa			
Silo Bertin (JBS) Holding GmbH	7.899	5.506.734	L
Silo JBS Global A/S	306.247.510	309.229.122	M
Crédito Verificado - Metodologia Competência	2011	2012	
Silo Bertin (JBS) Holding GmbH	1.429.017	3.797.657	N
Silo JBS Global A/S	493.978.904	23.239.669	O
Limite de compensação de crédito	2011	2012	
Silo Bertin (JBS) Holding GmbH	43.270.516	68.618.124	I (vide acima)
Silo JBS Global A/S	92.887.027	147.482.483	J (vide acima)
Total de Limite (Silos Bertin e Global S/S)	136.157.543	216.100.607	P = (I + J)
Créditos considerando o limite de compensação	2011	2012	
Metodologia Caixa	92.894.926	152.989.217	Q = min(L;I)+ min (M;J)
Metodologia Competência	94.316.044	27.037.326	R = min(N;I)+ min (O;J)

Aproveitamento de créditos			
Regime Caixa	2011	2012	
Saldo de anos anteriores		92.894.926	S = V (ano anterior)
Saldo de crédito verificado	92.894.926	152.989.217	T = Q
Saldo utilizado para quitar o imposto	-	98.399.484	U = min (C) ; (S+T)
Imposto a pagar após compensação	-	-	
Saldo Parte B LALUR	92.894.926	147.484.658	V = S+T-U
Regime Competência	2011	2012	
Saldo de anos anteriores	-	94.316.044	W = Z (ano anterior)
Saldo de crédito verificado	94.316.044	27.037.326	X = R
Saldo utilizado para quitar o imposto	-	98.399.484	Y = min (C) ; (W+X)
Imposto a pagar após compensação	-	-	
Saldo Parte B LALUR	94.316.044	22.953.885	Z = W+X-Y

69. Em manifestação à diligência, a recorrente reiterou parte dos argumentos do recurso voluntário e ao final requereu o provimento do recurso voluntário e o cancelamento dos autos de infração, em razão das nulidades acima apontadas. Subsidiariamente assentou:

Caso não se cancele o auto de infração em razão da nulidade, requer seja excluído o valor de R\$ 207.480.760,86 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e se cancele o restante dos débitos em razão do aproveitamento de guias no exterior que são suficientes para a extinção dos débitos.

Caso nenhuma das alternativas acima seja acatada, requer seja cancelado o auto de infração, em razão da compensação dos débitos com as guias no exterior, conforme reconhecido pelo Relatório da Ernest Young e acatado pelo Relatório Fiscal.

70. Como se vê, em relação aos impostos pagos no exterior, a recorrente apresentou documentação comprobatória suficiente nos termos da legislação de regência, o que permite a compensação com os débitos apurados nestes autos, segundo o regime de competência; regime que entendo viger à época.

71. Em relação às demais matérias questionadas pela recorrente na manifestação à diligência, já foram analisadas neste voto.

Conclusão

72. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para permitir a compensação dos débitos apurados com impostos pagos no exterior, segundo o regime de competência, nos termos da diligência.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior