



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

Processo nº 16643.720019/2011-10
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.457 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de janeiro de 2017
Assunto IRPJ e CSLL
Recorrente JBS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolveram os membros do colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto vencedor. Vencida a Conselheira Talita Pimenta Félix que negava provimento ao recurso voluntário. Mantidos os votos já proferidos na sessão anterior, nos termos do art. 58, § 5º do Anexo II do Ricarf. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc .

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Julio Lima Souza Martins (Suplente Convocado) Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

RELATÓRIO

Designado como Redator Ad Hoc, para fins de formalização deste Acórdão, passo a transcrever a íntegra do relatório proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 25 de janeiro de 2017, *verbis*:

"Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, em 29/09/2011, com ciência em 30/09/2011 (e-fls. 64/80). Os créditos tributários constituídos foram:

(i) IRPJ - R\$32.398.160,36 e

(ii) CSLL - R\$11.663.711,97.

Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$44.061.872,33, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 31/08/2011). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

Os autos foram lavrados em decorrência de irregularidades apuradas com respeito ao não oferecimento à tributação dos lucros apurados no exterior por controladas.

A fiscalização apresenta, por meio do "Termo de Verificação Fiscal" (e-fls. 81/114), resumidamente, o seguinte:

(i) *Faz um histórico desde da data da constituição da empresa em 1998, com suas alterações sociais, até 02/03/2006 quando a razão social passou a ser "JBS S.A.". O ramo de atividade mercantil da sociedade, de acordo com a Ata de Reunião dos Sócios, datada de 02/03/2006, era, entre outros, os relacionados a bovinos como: compra; venda; recria; abate; importação; exportação, etc.*

(ii) *Relaciona as controladas diretas e indiretas que a empresa possuía no exterior, em 2006:*

DIRETAS:

JBS Global A/S (Dinamarca)

100% de participação da JBS S.A. (Brasil)

Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas)

100% de participação da JBS S.A. (Brasil)

INDIRETAS:

a) JBS GLOBAL BEEF COMPANY S/U LDA. (ILHA DA MADEIRA)

JBS S.A. (Brasil)

100% de participação na

JBS Global A/S (Dinamarca)

100% de participação na

JBS GLOBAL BEEF COMPANY S/U LDA. (ILHA DA MADEIRA)

b) JBS GLOBAL (UK) LIMITED (REINO UNIDO)**JBS S.A. (Brasil)**

100% de participação na

JBS Global A/S (Dinamarca)

100% de participação na

JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira)

100% de participação na

JBS GLOBAL LIMITED (REINO UNIDO)**c) ARAB FRIBOI E FRIBOI EGYPT (EGITO)****JBS S.A. (Brasil)**

100% de participação na

JBS Global A/S (Dinamarca)

100% de participação na

JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira)

100% de participação na

ARAB FRIBOI E FRIBOI EGYPT (EGITO)**d) FRIBOI EGYPT COMPANY L.L.C (EGITO)****JBS S.A. (Brasil)**

100% de participação na

JBS Global A/S (Dinamarca)

100% de participação na

JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira)

100% de participação na

Arab Friboi e Friboi Egypt (Egito)

99% de participação na

FRIBOI EGYPT COMPANY L.L.C (EGITO)**(iii) A fiscalização informa que:**

Conforme documentos apresentados pela fiscalizada, os resultados obtidos pelas empresas em suas atividades operacionais, no ano-calendário de 2006, proporcionalmente a sua participação, foram:

JBS Global A/S (Dinamarca):

Ano calendário 2006

Prejuízo de 49.271,29€

Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas):

Ano calendário 2006

US\$ 3.491.906,12

Sendo: lucro de US\$ 5.572.855,17 em 2006 e
prejuízo de US\$ 2.080.949,05 em 2005.

Em 2004, ano de sua constituição, a empresa auferiu um lucro de US\$ 444.846,67;

JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira):

Ano calendário 2006

Sendo: lucro de 15.734.721,47€;

JBS Global (UK) Limited:*Ano calendário 2006**Sendo: lucro de 128.335,42€;***Arab/Friboi/Egypt L.L.C.:***Ano calendário 2006**2.067.610,66€**Sendo: lucro de 2.413.038,82€ e**prejuízo acumulado de 345.428,16€.**Portanto o resultado a ser adicionado ao Lucro Líquido da JBS S.A. é de:**- Apurado em Euro: 17.930.667,55€ que, ao câmbio de 29/12/2006, de 2,82024, perfaz um montante autuável de R\$50.568.785,85;**- Apurado em Dólar: US\$3.491.906,12 que, ao câmbio de 29/12/2006, de 2,13800, perfaz um montante autuável de R\$7.465.695,28;****Portanto, a base de cálculo do presente Auto de Infração é de R\$ 58.034.481,13.****(iv) A fiscalização destaca que: “A JBS Global A/S (Dinamarca) é uma holding, conforme se verifica em seus demonstrativos de resultados onde fica claro que a empresa não tem receitas a não ser aquelas advindas do reflexo do resultado de suas controladas. Tal assertiva é corroborada por um prejuízo de 49.271,29€ apresentado pela empresa em 2006”.**(v) Os enquadramentos legais aplicáveis pela fiscalização, como já mencionado se encontram nos autos de infração, destacando entre outros os seguintes:*

- artigo 25, da Lei nº 9.249/95;*
- artigo 74, da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001;*
- Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e*
- § 6º, do artigo 395, do RIR/99.*

*(vi) A fiscalização declara que:**A legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas alcança também os resultados apurados pelas controladas indiretas, conforme exposto abaixo.**Os lucros conduzidos por intermédio da JBS Global A/S (Dinamarca) não foram tributados pela JBS S.A., sob o argumento de que estariam resguardados pelo Tratado Brasil-Dinamarca.**O acordo internacional, todavia, não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados-Contratantes, ou seja, gerados pela JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (Reino Unido) Limited, Arab/Friboi e Friboi/Egy (Egito).**A ligação societária indireta entre a JBS S.A (Brasil) e a JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global Limited*

(Reino Unido), a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt (Egito), mediante sociedade meramente condutora constituída na Dinamarca, a JBS Global A/S (Dinamarca), é interposição de sociedade por razões exclusivamente elisivas. Aliás, a Dinamarca não possui restrições legais ao recebimento de rendimentos de empresas sediadas em outros países por suas holdings e os dividendos pagos a residente no Brasil por residente na Dinamarca estão isentos de tributação também no Brasil por força do TDT.

Diante do que foi explicado, fica claro que a criação da JBS Global A/S (Dinamarca) foi, sem dúvida nenhuma, a busca de uma elisão tributária abusiva destinada a subtrair os rendimentos da JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global Limited (Reino Unido), a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt (Egito), da base tributária do imposto de renda e da contribuição social dos seus reais beneficiários no Brasil.

Não podemos nos esquecer que nos demonstrativos da JBS Global A/S (Dinamarca), está bem claro que seu resultado é apenas um prejuízo de menos de 50.000€, sendo a parte positiva oriunda dos resultados de suas controladas.

(vii) Diz, ainda, que:

Como exaustivamente discorrido desde o início do presente Termo, os fatos em questão ocorreram em 2006, portanto, há 5 anos atrás e, segundo a DIPJ 2007, 2008 e 2009, não houve qualquer compensação de imposto pago no exterior.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art. 395, § 6º, dispõe que os créditos de imposto de renda pagos no exterior somente poderão ser compensados com o imposto devido no Brasil, se os referidos lucros forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

Por força do artigo 15 da Lei nº 9.779/99, é responsabilidade do contribuinte apresentar a DIPJ, cabendo ao fisco homologar expressa ou tacitamente as informações ali contidas. A declaração de lucro contida da DIPJ importa em confissão de dívida que, se não homologada, poderá ser diretamente encaminha à PGFN, caso o contribuinte, notificado da decisão denegatória, não pague ou apresente tempestivo recurso.

Conforme pode ser verificado pelas fichas 34 e 35 da DIPJ/2007 o lucro que ensejou a lavratura da presente autuação foi devidamente declarado pela Impugnante ao fisco, sendo que o lucro das controladas “indiretas” estava inserto no lucro de sua controlada “direta” JBS Global A/S.

“Assim, dívida não há de que o débito questão não pode ser objeto de auto de infração, mas de imediata inscrição em dívida ativa, desde que não exista causa suspensiva da sua exigibilidade”.

Nulidade da Autuação – Ausência de Compensação do Imposto Pago no Exterior

Ainda que fosse hipótese de lançamento de ofício, há insegurança na determinação da infração, pois não foi considerado o imposto pago no exterior naquele ano-calendário, compensação prevista no artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

É equivocado o entendimento da fiscalização, de que a compensação não poderia ser realizada porque tais operações ocorreram há 5 anos.

“A preclusão contida no § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, aplicasse na hipótese de compensação do imposto em exercícios posteriores ao pagamento realizado no exterior, caso não seja utilizado para compensação no próprio período”.

Os comprovantes trazidos demonstram os pagamentos realizados pelas empresas JBS Global BeefCompany S/U LDA (Ilha da Madeira), JBS Global Limited (Reino Unido) e Friboi Egypt LTD (Egito). A Impugnante promoverá a juntada de novos comprovantes no curso do presente processo devido à dificuldade de localização destes no exíguo prazo para a apresentação da defesa.

Da Aplicação do Tratado Brasil x Dinamarca

“A Autoridade Fiscal argumenta que não há propósito negocial ou comercial para a utilização da JBS Global A/S (Dinamarca), tratando-se de manobra abusiva da Autuada para tirar proveito dos dispositivos do Tratado Brasil-Dinamarca, recorrendo ao conceito de "treaty shopping" para desqualificar o tratamento dispensado pelo Tratado Brasil-Dinamarca às relações entre a Autuada e a JBS Global A/S (Dinamarca), especificamente no que concerne aos resultados/lucros auferidos pelas sociedades nas quais a JBS Global A/S (Dinamarca) era titular de participação societária”.

“Não procede, portanto, alegação da Autoridade Fiscal que a Autuada teria omitido, ou se esquivado de declarar em sua DIPJ os resultados/lucros de sociedades controladas por ela. O que ocorreu é que, em estrita observância ao art. 1º, §6º, da IN SRF 213/02, a JBS Global A/S (Dinamarca) consolidou os resultados/lucros de sociedades nas quais ela, JBS Global A/S (Dinamarca), era titular de participação direta ou indireta”.

“Superada essa questão, podemos delimitar o verdadeiro escopo do presente Auto de Infração, que é a alegação da Autoridade Fiscal que a Autuada teria implementado uma estrutura via JBS Global A/S (Dinamarca) sem qualquer propósito negocial ou comercial, com o intuito exclusivo de, abusivamente, se beneficiar do tratamento fiscal previsto no Tratado Brasil-Dinamarca.

Em razão dessa alegação, a Autoridade Fiscal determinou a adição ao lucro real e da base de cálculo da CSL dos lucros/resultados apurados em 2006 pelas sociedades nas quais a JBS Global A/S (Dinamarca) era titular de participação societária”.

“A escolha da jurisdição da Dinamarca para concentrar parte dos investimentos da Autuada no exterior foi motivada por fatores fiscais, sem dívida, mas principalmente por conta da segurança e facilidade de operar e transacionar em determinado ambiente jurídico e comercial. Se a Autuada operasse diretamente em cada uma das jurisdições em questão (Ilha da Madeira, Reino Unido e Egito, no caso da JBS Global A/S (Dinamarca)), isso significaria a manutenção de uma estrutura corporativa e decisória dependente dos órgãos diretivos da Autuada, ou seja, eleição de membros de diretoria, conselhos de administração, e uma série de exigências e condições que implicariam atrasos na realização de negócios e na condução de atividades operacionais”.

“A Dinamarca, nesse contexto, é uma jurisdição que possui uma legislação específica para empresas de participação societária, que por ser membro da União Europeia segue todo um arcabouço jurídico/institucional que dá clareza e segurança na administração e gerência de empresas lá estabelecidas, e que permite o exercício do controle societário e administrativo de modo rápido e eficiente”.

(.....) “Diante dessas fragilidades, e da total desvinculação da situação concreta com a legislação de regência, a Autuada requer a improcedência total do presente auto de infração, pelos motivos abaixo sumarizados”:

Restou demonstrado e foi reconhecido pela Autoridade Fiscal que a JBS Global A/S (Dinamarca) consolidou os resultados/lucros auferidos pelas sociedades na quais ela, JBS Global A/S (Dinamarca), era titular de participação societária;

A consolidação de resultados/lucros feita pela JBS Global A/S (Dinamarca) observou estritamente o disposto no art. 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/02, e, por consequência, a Autuada tem direito a créditos de imposto de renda, na forma do art. 395, § 6º, do RIR/99, que não foram reconhecidos pela Autoridade Fiscal;

Há motivo negocial e comercial para a criação e utilização da JBS Global A/S (Dinamarca), qual seja, a facilidade e segurança para a Autuada administrar e gerenciar suas operações na Ilha da Madeira, no Reino Unido e no Egito de modo rápido e eficiente, dado o ambiente normativo e institucional estável na Dinamarca, frisando que a Autoridade Fiscal não tem o direito de qualificar o propósito negocial ou comercial, mas apenas, e no limite, apurar se há ou não um propósito negocial ou comercial;

O Tratado Brasil-Dinamarca não prevê norma ou medida anti-abuso, de modo que não cabe à Autoridade Fiscal aplicar esses conceitos ao caso em tela, sob risco de violação ao art. 98 do Código Tributário Nacional, que determina a prevalência das normas dos tratados sobre a legislação ordinária, e ao §1º do art. 108 do Código Tributário Nacional, que veda a aplicação de analogia para aplicação ou exigência de tributos;

O critério de "direção efetiva da empresa" utilizado pela Autoridade Fiscal não tem base legal e não pode ser utilizado no caso concreto, até porque a JBS Global A/S (Dinamarca) possui direção efetiva e

própria, assim como todas as subsidiárias da Autuada, não sendo um estabelecimento permanente da Autuada, tal como pretende a Autoridade Fiscal.

Considerando que os lucros provenientes das controladas indiretas da Impugnante foram levados à tributação em sua controlada direta estabelecida na Dinamarca, deve ser observado e cumprido o tratado firmado entre Brasil e Dinamarca, aprovado pelo Decreto nº 75.106/74, especialmente o disposto em seu artigo 7, item "1", no sentido de que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado."

Disponibilidade Econômica dos Lucros Auferidos por Empresa Controlada no Exterior

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 9.532/97, os lucros auferidos no exterior, por intermédio controladas ou coligadas, deveriam ser computadas na apuração do lucro real da controladora no Brasil, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

O artigo 74, da MP nº 2.15835 alterou justamente o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, considerando os lucros como disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

“É bem verdade que o advento da Lei Complementar nº 104/2001, editou o artigo 43 do CTN, acrescentando o § 2º, permitindo à lei estabelecer o momento em que se dará a disponibilidade econômica. Todavia, a esfera de liberdade conferida ao legislador, não equivale a uma norma em branco, cujo conteúdo pode ser preenchido de forma discricionária”. O fato gerador do imposto de renda, previsto no artigo 153, III, da Constituição, é definido no artigo 43 do CTN como a aquisição econômica ou jurídica da renda.

“Cabe mencionar que tramita no Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.588 que visa declarar a inconstitucionalidade do vergastado artigo 74 da MP nº 2.15835/ 01, estando pendente de julgamento por aquela Corte”.

“Apenas ad argumentandum, avançando mais sobre o tema, ainda que não se aplique ao caso, é flagrante o desrespeito ao princípio constitucional da irretroatividade tributária (CF, art. 150, III, a), porquanto o parágrafo único do art. 74 tributa fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da MP. É oportuno salientar que a Constituição, no dispositivo acima citado, quando se refere a "fato gerador", está evidenciando a situação de fato que gera a obrigação tributária”.

“Assim, o que importa, no caso em tela, é que o legislador pretendeu alcançar situações de fato ocorridas antes da vigência da Lei, ao determinar que os lucros apurados pela controlada ou coligada no exterior até 31122001 serão considerados disponibilizados em 31122002.

A alteração imposta não afeta apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, importando a cobrança de tributo com base em novo aspecto material, sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei. Não poderia o legislador, ainda, atingir os lucros auferidos no exterior no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a MP, incorrendo em ofensa ao princípio constitucional da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b”).

“Por todo o exposto, requer que seja conhecida a presente impugnação e lhe seja dado provimento para cancelar integralmente a presente autuação, pela (i) nulidade do procedimento fiscal; (ii) inadequação do auto de infração; (iii) iliquidez da autuação em razão da descon sideração do imposto pago no exterior; (iv) inobservância do tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca; e (v) ausência de disponibilidade econômica dos lucros auferidos por suas controladas no exterior”.

Foram os autos distribuídos para a relatoria ao digno Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Dr. Milton Bellintani Junior, na 4ª Turma da DRJ/SP1.

Após, vistos, relatados e discutidos os autos do processo em tela, proferiu-se Acórdão (e-fls. 397/419), que por unanimidade de votos, **julgou improcedente a impugnação**, mantendo o crédito tributário exigido, intimando a autuada para pagamento do crédito mantido, no prazo de 30 dia da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Do referido Acórdão se extrai o seguinte aresto:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2006
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. NULIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Incomprovada a presença, não há que se falar em nulidade. De ser rejeitada a preliminar.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

O imposto recolhido no exterior somente será compensado com o imposto de renda devido no Brasil se os lucros auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente àquele em que apurados.

TRATADO INTERNACIONAL. DINAMARCA.

O tratado internacional para evitar a dupla tributação tem como um dos pressupostos para sua aplicação que a operação da empresa constituída na Dinamarca seja desenvolvida localmente e não em um terceiro país, como no presente caso.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”

O Contribuinte tomou conhecimento do teor do Acórdão de Impugnação na data 06/08/2012, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações (TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO, e-fls. 427).

Da mesma forma, foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos: Acórdão de Impugnação, Intimação de Resultado de Julgamento e Darf, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal, sendo disponibilizado na Caixa Postal em 06/08/2012, com ciência por decurso de prazo em 21/08/2012 (e-fls. 428).

A autuada interpôs Recurso Voluntário, protocolizado em 11/09/2012(e-fls. 429/461), tempestivamente.

Em apertada síntese, a Recorrente pontua:

PRELIMINARMENTE**(i) Necessidade de Suspensão do Processo até Decisão pelo STF da ADI 2.588 e RE 611.586**

“Cabe esclarecer que o presente tema está para ser elucidado pelo Supremo Tribunal Federal. Em 2001, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. (...) O processo conta com os votos dos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, no sentido da providencia do pedido formulado; os dos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, e Ayres Britto, julgando-o improcedente; e o da Ministra Ellen Gracie, pela providência parcial.

Considerando a necessidade de maioria absoluta para o julgamento em questão e a existência de Ministros sucessores daqueles que já proferiram votos (Camen Lúcia, Rosa Werber, Dias Tofolli e Luiz Fux), o Plenário concluiu pela configuração da repercussão geral do tema, ao examinar o Recurso Ordinário nº 611.586.

Nos moldes do Art. 62-A, do Regimento Interno deste Colendo Conselho, ‘As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-

B e 543-C da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

ORDINARIAMENTE

Na sequência, o termos impugnados apenas repetiram, *ipsis literis*, o que foi relatado cuja síntese é a mesma já transcrita acima, ressaltando alguns poucos acréscimos na fundamentação; qual seja:

(i) Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal - Reiterou os mesmo termos apresentados na Impugnação, sem acréscimos.

(ii) Inadequação do Auto de Infração - Reiterou os mesmo termos apresentados na Impugnação, acrescentado julgado do STJ (AgRg no AResp 116057/DF – 2ª Turma, Relator Min. Herman Benjamin, j. 24/04/12), a fim de corroborar o entendimento de que a equiparação da DCTF com a DIPJ, para fins de instrumento de confissão de dívida, também é reconhecida pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

(iii) Nulidade da Autuação – Ausência de Compensação do Imposto Pago no Exterior - Reiterou os mesmo termos apresentados na Impugnação, acrescentando julgado do CARF (Acórdão 1402-00.494 – 1ª Seção/2ª Turma da 4ª Câmara, j. 31/03/2011), a fim de corroborar o entendimento de que como o lançamento se reporta à legislação tributária vigente à época dos fatos (art. 105 do CTN), a mesma regra se aplica para a apuração do valor do imposto devido.

Assim:

“na medida em que a Recorrente adotou o procedimento fiscal correto no seu entendimento, aplicando literalmente o art. 14, §6º, da IN/SFR nº 213/02, não poderia aplicar, ao mesmo tempo, o disposto no art. 1º, §4º, da Lei 9.532/97.

Se assim o fizesse, estaria agindo de forma contraditória, pois de um lado estaria aplicando a sistemática da consolidação de créditos de imposto de renda pago no exterior (art. 14, §6º, da IN/SFR nº 213/02), que, no caso, implicou reconhecer que não houve imposto pago pela controlada direta (JBS Global S/A), e, ao mesmo tempo, o reconhecimento no Brasil de crédito de imposto de renda pago no exterior à luz do indigitado art. 1º, §4º, da Lei 9.532/97.

Ou seja, aplicar a limitação temporal prevista no art. 1º, §4º, da Lei 9.532/97 ao caso em tela, onde a autoridade fiscal desconsiderou o procedimento adotado pelo Recorrente (procedimento este, repita-se, fundamentado no art. 14, §6º, da IN/SFR nº 213/02), seria o mesmo que negar uma dedução fiscal sem recompor o lucro real e a base de cálculo da CSLL do exercício com base na realidade fiscal à época, ou seja, ignorando prejuízos fiscais existentes, por exemplo.”

(iv) Aplicação do Tratado Brasil x Dinamarca - Reiterou os mesmos termos apresentados na Impugnação, acrescentado que:

“a decisão recorrida quando afirma, em seu item 23, que a ‘fiscalização na verdade não está qualificando o propósito negocial ou comercial da controlada na Dinamarca, mas constatando um fato, ou seja, atividades realizadas em terceiros países’. Ora, basta ler o item 13.5 do Termo de Verificação Fiscal desses autos para verificar que há qualificação do propósito negocial da Recorrente em utilizar a Dinamarca como jurisdição para participar de outras empresas, tanto que a afirmação de que houve abuso. Isso não é verdade e demonstra, com efeito, que a autoridade fiscal, assim como a decisão recorrida, desconsidera os atos jurídicos praticados pela Recorrente sob argumento de abuso e de falta do propósito negocial, sem nunca ter entendido ou sequer indagado as motivações da Recorrente.

Refutou a utilização do relatório dos autos nº 00293709.2003.4.02.5101, da Sétima Vara Federal do Rio de Janeiro (Apelação em Mandado de Segurança), alegando que os argumentos trazidos nada contribuem para a solução da controvérsia do caso em questão, tendo sido afastada a exigibilidade dos tributos naquela demanda, conforme decisão do Min. Marco Aurélio na Medida Cautelar (AC nº 3141/RJ).

(v) Disponibilidade Econômica dos Lucros Auferidos por Empresa Controlada no Exterior - Reiterou os mesmos termos apresentados na Impugnação, acrescentado que:

“até a presente data, o ‘lucro’ em questão não foi efetivamente disponibilizada à Recorrente, reforçando o fato de que não foi alcançado o conceito jurídico de renda, ou seja, o acréscimo patrimonial.

Conclui-se que o imposto de renda só pode ser exigido se ocorreu efetivamente o seu fato gerador, ou seja, se ocorreu a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Ao final requereu:

a) a suspensão do julgamento do presente recurso, haja vista o trâmite da ADI nº 2.588/2001, bem como o reconhecimento de repercussão geral do RE nº 611.586, por força do disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF.

b) o conhecimento do Recurso e seu provimento para cancelar integralmente a presente autuação, pela:

(i) Nulidade do procedimento fiscal,

(ii) Inadequação do auto de infração

(iii) Iliquidez da autuação em razão da desconsideração como crédito do imposto pago no exterior;

(iv) Inobservância do tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca, em especial seu art. 23, item 5; e

(v) Ausência de disponibilidade econômica dos lucros auferidos por suas controladas no exterior.

Posteriormente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 466/490), alegando, sucintamente, que:

(i) SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 74 DA MP 2.15835/01 E SOBRESTAMENTO DO FEITO

Em que pese a impossibilidade do CARF manifestar-se sobre a constitucionalidade de normas – fato consolidado em sua jurisprudência – é oportuno destacar que o Supremo Tribunal Federal examina o tema na ADI 2.588. No caso, discute-se a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, sendo que cinco ministros do Supremo Tribunal Federal já se manifestaram pela validade da norma perante a Constituição Federal de 1988. Considerando que resta apenas o voto do Min. Joaquim Barbosa para a conclusão do julgamento, mesmo que este entenda haver inconstitucionalidade, não se formará a maioria absoluta para a declaração de inconstitucionalidade. Significa dizer que o STF pacificará seu entendimento no sentido da compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, com a Constituição Federal.

Não obstante tais considerações, a falta de pronunciamento final da Suprema Corte sobre o tema, bem como a existência de repercussão geral reconhecida no RE 611586RG/PR, aliada à decisão de sobrestamento dos demais processos relacionados à matéria – como se observa de despacho monocrático proferido no RE 574975/PR, da lavra do ilustre Ministro Ricardo Lewandowski –, recomenda o sobrestamento do presente feito com fulcro no art. 62-A do RICARF.

(ii) DA NULIDADE POR IRREGULARIDADES NO MPF

Sua irresignação não procede. Em primeiro lugar porque eventual falha na cientificação sobre cada prorrogação foi devidamente sanada pela autoridade fiscal ao final do procedimento, conforme permitido no art. 60 do Dec. 70.235/72 (oportunidade em que se entregou o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, constando todas as prorrogações). Segundo, nem sequer era necessário saná-lo, porque os atos e termos do PAF só se anulam se proferidos por pessoa incompetente ou se resultarem em preterição do direito de defesa (art. 59). No caso, não há qualquer prejuízo à defesa, pois todas as informações relativas ao MPF (inclusive prorrogações) estiveram disponíveis ao interessado pela Internet durante todo o tempo.

(iii) DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DE DÉBITO DECLARADO EM DIPJ

Entende a Recorrente que a DIPJ, tal qual a DCTF, é instrumento de confissão de dívida, de modo que os valores nela

declarados não devem ser objeto de lançamento, mas de imediata inscrição em dívida.

No que concerne à DCTF, não há discussões significativas acerca do caráter de confissão de dívida que sempre ostentou, desde sua criação, por meio da IN SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986, mantendo-se assim até os dias atuais, art. 8º, § 1º, da IN RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010.

Contudo, os débitos informados por meio de DIPJ não seguem a mesma sorte, dada a inexistência de previsão nesse sentido, tanto na IN SRF nº 127, de 1998, que a instituiu, quanto no normativo vigente, qual seja, a IN RFB nº 1.028, de 30 de abril de 2010.

(...)

Portanto, verifica-se que, mesmo trazendo informações detalhadas sobre os tributos que abrange, a DIPJ não é instrumento bastante para a cobrança do débito e não pode ser considerada confissão de dívida, uma vez que o cômputo do valor do tributo nela veiculado não leva em conta dados que possam influir no valor do tributo (pagamentos, compensações) ou na própria exigência do crédito (parcelamentos, suspensão da exigibilidade).

Concluindo, assim, que é devido o lançamento dos tributos referentes aos fatos geradores apurados no ano-calendário de 2006, ainda que estejam mencionados na DIPJ respectiva.

(iv) AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

(...) não há qualquer mácula em face da não compensação do imposto supostamente pago no exterior, porque a Recorrente não demonstrou ser titular desse direito diante dos requisitos materiais e temporais impostos para seu exercício. Ainda que, por hipótese, se entendesse que a compensação era devida, isso não inquinaria o auto de nulidade, acarretando apenas a procedência parcial do recurso, com a glosa do valor correspondente no lançamento.

(v) DA APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL X DINAMARCA

(...) não procedem as alegações da recorrente, estando correta a tributação da controladora brasileira, pelos reflexos em seu patrimônio decorrentes dos resultados apurados individualmente por cada uma das controladas, não sendo aplicável o Tratado entre Brasil e Dinamarca em relação aos lucros apurados fora desse país, sob pena de total desvirtuamento do sentido e da finalidade tanto das normas brasileiras de tributação em bases universais quanto do próprio Tratado.

Por fim, requereu o não provimento do recurso voluntário e a manutenção do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento.

Em síntese, é como relato."

Este foi o relatório apresentado pela Relatora Talita Pimenta Félix, na sessão de julgamento.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do acórdão.

Designado como Redator Ad Hoc, com vistas à formalização deste Acórdão, passo a transcrever o voto proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 25 de janeiro de 2017, *verbis*:

"JBS S.A, empresa que desenvolve a atividade de comércio de produtos derivados de carne, recorre do acórdão nº. 16-61.016 proferido pela 4ª Turma DRJ/SP, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a(s) impugnação(ões) interposta(s) contra lançamento formalizado em 24/12/2013, exigindo crédito tributário no montante de R\$ XXX.

1. PRELIMINARES**1. Da Nulidade Mandado de Procedimento Fiscal**

Elenca, o sujeito passivo, a existência de nulidade no Mandado de Procedimento Fiscal, haja vista a existência de reiteradas prorrogações, sem a devida comunicação ao fiscalizado. Para tanto, suporta tais alegações nos princípios da legalidade estrita e da atuação vinculada, os quais são de observância obrigatória da Administração Pública.

Pois bem. Sabe-se que o MPF surgiu com o intuito de tornar público os atos administrativos relativos ao planejamento das atividades desenvolvidas pelo fisco em determinado período, bem como a delimitação da amplitude de tal fiscalização, a qual anteriormente era ato restrito (documento interno) da administração, e se substanciava na “desconhecida” Ficha Multifuncional. Deste modo, além de operacionalizar as atividades internas da administração, este reúne a tarefa de publicizar aos administrados o seu *modus operandi*.

No presente caso é possível a verificação da existência do MPF, o qual segundo o art. 4º, § 4º da SRN nº. 1687/14 poderia ser conhecido pelo sujeito passivo mediante o sítio da Receita Federal do Brasil, o que, por si só, é uma porta aberta ao público para o acompanhamento do andamento fiscalizatório, independentemente de qualquer notificação do contribuinte, em se tratando de sua prorrogação.

Eis o posicionamento da DRJ/SP, ao qual me filio, sobre o referido questionamento:

10. Para que se alcance a materialização do crédito tributário, via Auto de Infração, umas séries de práticas administrativas são encetadas, entre elas a expedição do chamado Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Verifica-se que a prorrogação do prazo da ação fiscal se faz por intermédio de registro eletrônico, cuja informação está disponível na Internet, devendo ser entregue ao interessado, quando do primeiro ato de ofício praticado junto o mesmo, o Demonstrativo de Emissão e

Prorrogação (mero demonstrativo, como bem pode ser observado), espelhando as informações constantes na Internet.

11. Assim, não traz qualquer comprometimento ao trabalho da fiscalização o fato do interessado receber fisicamente – vale dizer, em papel – prova da prorrogação dos mesmos em data posterior ao prazo de validade inicial, já que eletronicamente tem acesso à informação sobre a ação fiscal, bastando para tanto acessar a Internet e utilizar-se do código do procedimento fiscal.

12. A possibilidade do fiscalizado acessar as informações pertinentes ao procedimento fiscal instaurado, por meio da Internet, torna prescindível a cientificação formal da prorrogação da auditoria-fiscal, não podendo a ausência de referida formalidade ("formalidade" que, aliás, nem sequer está prevista nas normas aplicáveis; a previsão existente é para a mera entrega do Demonstrativo) causar a invalidação do procedimento conduzido pela Autoridade fiscalizadora.

Ressalte-se ainda, o elencado por MINATELA:

O início do Procedimento Fiscal já pressupõe efetivo exercício da atividade inquisitória pelo agente competente, no exato sentido de ato de ofício praticado por servidor habilitado pelo MPF para dar partida ao procedimento de fiscalização, como se depreende das hipóteses listadas no art. 7º do Decreto nº. 79.235/72, característica que não está presente no ato administrativo que tem como primeira função legitimar os atos subsequêntes, desde que praticados pelo servidor ali designado e nos quadrantes que lhe foram impostos.

Por coerência lógica, não se caracterizando como ato intrínseco de fiscalização, o esgotamento do prazo de validade do MPF, por si só, não proporciona automática reaquisição de espontaneidade por parte do seu jeito passivo, que será sempre aferida a partir dos atos concretos que denunciam o início ou o prosseguimento dos trabalhos da auditoria, nunca doto administrativo que dá credenciais ao agent do fisco perante o fiscalizado.

Ex positis, voto pela não acolhimento da arguida nulidade.

1.2 Do Sobrestamento do Processo Até a Resolução da Demanda de Inconstitucionalidade nº. 2.588 e RE 611.586.

Não há que se falar nesta esfera administrativa acerca do sobrestamento do feito por corrente Ação de Inconstitucionalidade ou Recurso Extraordinário, o qual possui repercussão gera, tendo em vista a independência entre as esferas administrativas e judiciais, e mesmo a ausência de previsão legal, para tanto, considerando que o presente conselho encontra-se submetido estritamente ao princípio da legalidade. Neste sentido manifesto-me conforme posicionamento adotado pela DRJ/SP, que segue:

38. Em verdade, de acordo com o precitado parágrafo único do artigo 142, a autoridade administrativa deve ater-se ao estrito cumprimento

da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras, tais como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades julgadoras administrativas compete verificar a consentaneidade que sempre deve existir entre o lançamento efetuado pelo Fisco e a matéria fática que o suporta, considerados a legislação aplicável e os indispensáveis elementos de prova consubstanciados nos autos do respectivo processo.

Deste modo nego provimento ao argumento trazido pela Recorrente.

1.3 Da Inadequação do Auto de Infração

Dispõe a Recorrente que o crédito tributário fora devidamente constituído quando da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a qual é instrumento hábil para a confissão de dívida dos tributos respectivos. Neste sentido elencou a DRJ/SPO:

No presente caso a Impugnante somente informou na ficha correspondente da DIPJ as participações em empresas no exterior e os resultados apurados por elas, não sendo correto o meio (auto de infração) de constituir o crédito tributário em decorrência da infração apurada.

Isto porque a DIPJ possui caráter meramente informativo, não tendo o condão de constituir o crédito tributário, em razão de que não representa qualquer reajuste, ao contrário da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), cujo objetivo se traduz na referida formalização do crédito. Note-se o entendimento do CARF sobre o assunto:

DIPJ. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado. É a DCTF quem possui esta função. Sua natureza de confissão de dívida está alicerçada no § 1º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84.

COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A compensação considerada não declarada não configura confissão de dívida nem se caracteriza como instrumentos hábil e suficiente para a exigibilidade dos débitos nela informados. Há necessidade de lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário correspondente aos referidos débitos.

LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. MULTA APLICÁVEL.

É cabível multa de 75% (setenta e cinco por cento) em lançamentos de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e os de declaração inexata.

Recurso Voluntário Negado

Acórdão 1401-001.477. Relator RICARDO MAROZZI GREGORIO Data da Sessão 19/01/2016. (Sem grifos no Original)

Desta forma, rejeito o pedido da Recorrente.

2. DO MÉRITO

As questões de mérito que chegam à esta turma julgadora para apreciação tratam-se: (i) da fixação do critério temporal para fins de verificação da disponibilidade econômica dos lucros apurados no exterior; (ii) a inexistência de compensação do tributo pago no exterior no ano de 2008; e, (iii) a inexistência de abuso do Tratado de Tributação sobre o Lucro e Capital Brasil- Dinamarca por basicamente outros três motivos: (iii.1) a licitude da forma empresarial adotada, qual seja, a *holding*; (iii.2) a impossibilidade de sobreposição do CTN em face do tratado internacional, com base na regra do art. 98 do CTN; (iii.3) a indevida interpretação da DRJ/SP acerca do item 5 do referido tratado, o qual dispõe sobre a o que vem a ser “estabelecimento permanente”.

2.1 Do Tratado Brasil-Dinamarca

2.1.1 Da substância da sociedade controlada como critério definidor à sua validação

Primeiramente, antes de entrarmos em qualquer dos pontos elencados pela contribuinte, faz-se mister compreender se a *holding* dinamarquesa realmente possui “substância”. Deste ponto partem os dois caminhos argumentativos, acima citados. Ou seja, ao se compreender necessária a análise da substância adotada pela controlada e, não demonstrando esta tal situação, à fiscalização seria permitido desconsiderar referida sociedade, afastando a aplicação do Tratado. Tal fato, imporá às controladas indiretas a condição de “controladas diretas”, cuja obrigação seria a consolidação de seus lucros e prejuízos, diretamente, na Recorrente, o que aumentaria muito o tributo devido a título de IRPJ, CSLL e reflexos.

4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do Acórdão embargado que, no caso de empresa controlada, dotada da Personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, em 26.08.2014, Caso Vale do Rio Doce, EDcl no REsp n. 1.325.708/RJ, Primeira Turma do STJ

Em oposição, partindo-se da premissa de que não há respaldo legal para que a fiscalização faça tal inferência, a consequência deve ser a observância do disposto no Tratado, validando-se a existência jurídica da controlada, o que culminaria com o acolhimento da consolidação realizada na sociedade controlada, implicando a procedência do pleito da contribuinte.

Respectiva divergência parte, necessariamente, da análise dos termos deste Tratado. Assim, tem-se que a “Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca”,

promulgada pelo Decreto nº 75.106/74, estabelece em seu art. 5º elementos indicativos à definição do conceito de “estabelecimento permanente”, conforme se depreende:

ARTIGO 5 - Estabelecimento permanente

1. Na presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente:

- a) uma sede de direção;*
- b) uma sucursal;*
- c) um escritório;*
- d) uma fábrica;*
- e) uma oficina;*
- f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;*
- g) um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.*

3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende:

- a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;*
- b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;*
- c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;*
- d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa;*
- e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou de atividades análogas que tenham um caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.*

4. Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante e desde que não seja um agente que goze de um "status" independente contemplado no parágrafo 6 – será considerada como estabelecimento permanente no primeiro Estado se tiver, e exercer habitualmente naquele Estado autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa.

5. Uma sociedade de seguros de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, desde que, através de um representante, receba prêmios ou segure riscos nesse outro Estado.

6. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra. (s.g.)

Nota-se que, além de dizer quais indícios conferem à sociedade residente de um Estado Contratante a condição de ser compreendida como *estabelecimento permanente*, também identifica situações que não lhe conferem tal condição (como as citadas no item 3).

A Recorrente refuta os termos da acusação, dizendo que não há respaldo legal para tanto e que tal interpretação demonstra “conclusão equivocada quanto aos verdadeiros propósitos da Autuada para utilizar de uma sociedade de participação sediada na Dinamarca”. Segue alegando que a decisão recorrida, “entende, basicamente, que o simples fato de a empresa brasileira ter constituído uma holding, não outra espécie de pessoa jurídica, seria suficiente para comprovar a falta de propósito negocial”.

Bem como, que não há que se falar em ausência de propósito negocial quando este disser “respeito à condução dos negócios de uma sociedade por meio de posturas previsíveis e admissíveis”, considerando-se seu objeto social e sua atividade econômica. E que portanto não haveria qualquer ilegalidade no fato de uma sociedade atuar, apenas, como detentora de participações em outras sociedades. Que tal escolha foi motivada, principalmente, pela segurança e facilidade de operar e transacionar em ambiente jurídico e comercial. Ou seja, defende que, a controlada atuou nos exatos limites de seu objeto social, enquanto holding. E que, “eventuais fatores fiscais não forma o motivo determinante para a organização das operações naquele país”.

Revela, ainda, que “se operasse diretamente em cada uma das jurisdições em questão (...), isso significaria a manutenção de uma estrutura corporativa e decisória dependente dos órgãos diretivos da Recorrente, ou seja, eleição de membros de diretoria, conselhos de administração e uma série de exigências e condições que implicariam atrasos na realização de negócios e na condução de atividades operacionais”. Respectiva afirmação, realizada em negrito em sua peça defensiva, leva à seguinte indagação: se a contribuinte, aponta como uma das causas da necessidade da existência de sua holding, a simplificação para a tomada de decisões de suas controladas indiretas, logo, nos conduz ao entendimento que tais decisões seriam realizadas por um órgão diretivo existente na empresa Dinamarquesa, correto? Porém, não é o que se infere das provas e argumentos colacionados aos autos, seja pela fiscalização, ou mesmo, pela contribuinte. Neste aspecto, esta comenta:

O principio de presença substancial consiste no dever do sujeito de provar que é efetivamente um residente e que tem o direito de gozar dos benefícios do tratado. Este requisito no modelo Americano deve ser cumprido com documentação que faça acreditar na sua existência, com demonstração de atos do comércio, que realmente gerem uma atividade comercial e não seja meramente uma sociedade documental. [...] Conclui-se, portanto, que para as pessoa jurídicas, o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise é o Brasil, pois entendemos que a JBS-

Global, Dinamarca é mero conector para aproveitamento do benefício tributário.

Em face de toda a linha argumentativa defendida pela Recorrente, em diversos trechos de sua peça defensiva, penso ser inviável validar a postura por esta. Explico. A própria contribuinte, visando corroborar sua tese, sustenta – fundamentalmente – que sua controlada possui atividade diretiva, de tomada de decisões, com o fito de desonerar a controladora brasileira, facilitando e desburocratizando as decisões e relações negociais travadas por suas controladas indiretas, bem como, valendo-se da tomada de empréstimos, porém, ao mesmo tempo, aduz que tal comprovação a si não cabe. Não parece razoável, posto que, se verdade fosse, facilmente apresentaria tais provas.

Ainda, buscando respaldar sua controlada direta, diz que esta ali se instalou, também, pela facilidade de abertura de empresa (em oposição à burocracia nacional), pela possibilidade de obtenção de crédito, pelos níveis de corrupção e inflação, entre outros. Nestas linhas, registra que:

(...) seria praticamente impossível para a Recorrente administrar suas operações e negócios mantendo participação direta em sociedades sediadas na Ilha da Madeira, no Reino Unido e no Egito. As exigências práticas de cada uma dessas jurisdições, para viabilizar o efetivo controle societário e administrativo, e a necessidade de assembleias de acionistas e reuniões do Conselho de Administração na Recorrente, que é companhia de capital aberto, com ações negociadas em bolsa, resultariam num travamento da pauta organizacional e administrativa da própria Recorrente, com enormes prejuízos pela perda de oportunidades comerciais. Isso porque todas as decisões teriam que fluir pela Recorrente, por seus órgãos decisórios, sendo que concentrar essas decisões num órgão deliberativo somente, no caso, da JBS Global A/S, permite uma administração mais eficiente dos negócios da Recorrente.

Os fundamentos consignados pela contribuinte, além de serem contraditórios, reforçam a atuação de sua controlada direta como sociedade condutora de rendimentos. Contraditórios uma vez que, a contribuinte afirma ser inviável que as decisões partam de sua controladora, sendo, portanto, necessária uma empresa que concentre tais tomadas de decisão, viabilizando seu controle societário e administrativo. No entanto, esse papel não é exercido pela holding Dinamarquesa, mas sim, pela própria Recorrente.

Ao se referir à possibilidade de tomada de créditos na Dinamarca, não apresenta qualquer prova que respalde tal facilidade, em oposição à possibilidade de tomada de crédito no Brasil. Em relação aos (baixos) níveis de inflação e corrupção, comparando-se os países signatários do Tratado, nenhum comentário me é possível fazer. Porém, penso que o mesmo não seria válido se comparado, por exemplo, o Reino Unido e a Dinamarca, respectivamente, controlada indireta e direta.

Quando defende que a “constituição de uma empresa de participação que concentra as demais participações é medida imprescindível para a realização de

negócios sempre que verificada, pela Recorrente, dificuldades ou obstáculos para a condução desses negócios via uma participação direta pela Recorrente”, não faz a contribuinte nenhuma menção a qualquer fato que poderia exemplificar os argumentos que traz. Pelo contrário, apenas reforça a tese de que todas as decisões, relevantes à realização dos negócios, eram realizadas pela controladora brasileira.

Nesta tônica, a Recorrente alega ser indevida a cobrança de critério quanto à substância da controlada para fins de fruição dos benefícios do tratado, e o faz sob o fundamento de que o mesmo não prescreve normas antiabuso, e, que se houvesse interesse em obter vantagem, na linha do “treaty shopping”, todas as participações societárias da Recorrente estariam concentradas na Dinamarca.

Assim, valendo-se deste Tratado, a contribuinte norteou todo o seu comportamento tributário, consolidando o resultado de suas controladas indiretas na controlada direta (a holding situada na Dinamarca), no ano-calendário de 2008. E, por intermédio do Tratado Brasil-Dinamarca, adota a determinação prescrita no art. 1º, parágrafo 6º, da IN SRF 213/2002, consolidando os resultados das controladas indiretas na holding Dinamarquesa, posteriormente, declarando-os em sua DIPJ.

Ocorre que, entendendo-se *irrelevante* a substância da sociedade controlada, mediante atividade própria, esvazia-se o sentido deste tipo de Tratado, no que toca à tributação. Acaso seja desnecessário que a controlada gere lucro com atividades próprias, ou seja, que tenha efetiva atuação para fins de fruição dos benefícios do acordo firmado entre os países, em nada se distinguiria a presença de uma controlada em país com o qual o Brasil possua acordo para evitar a dupla tributação, e a presença de controlada em país com o qual não o exista. Porém, em termos de tributação, a distinção é abissal, como é o caso dos autos, basta verificar o montante de tributo devido, adotando-se a sistemática sob o manto do Tratado (prejuízo registrado na controladora de menos de 50.000C) e, afastando-o e determinando a consolidação das indiretas na contribuinte.

Quem efetua as transações comerciais espelhadas nos demonstrativos da JBS Global A/S – Dinamarca é a JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt e não a holding sediada na Dinamarca que, por sua vez, apenas detém quotas daquelas empresas sediadas no Reino Unido, Ilha da Madeira e Egito.

Este abuso se materializa basicamente quando entre uma sociedade A e uma sociedade B, se interpõe uma sociedade C que atua como condutora entre A e B, de forma tal que a sociedade A seja beneficiada com acordo existente entre os Estados das sociedades A e C. Para nosso caso particular A é representada pela JBS S.A. brasileira, B as empresas JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt e C a JBS Global A/S Dinamarca, empresa chamada de condutora, sendo que "A" representa a beneficiária final mercê do acordo de evitar a bitributação.

É evidente que o esquema resulta conveniente sempre que a tributação no Estado cujo tratado constitui a sociedade condutora, não seja elevada (no caso, a Dinamarca tributa apenas os resultados positivos obtidos dentro de seu território).

E tal situação se verifica uma vez que, por intermédio deste Tratado, somente os resultados obtidos dentro de seu território seriam tributados. E, segundo revela a fiscalização, a sociedade controlada auferia e pagava dividendos não por conta de transações comerciais próprias, mas sim de suas controladas indiretas, sediadas no Reino Unido, Ilha da Madeira e Egito. Vide trecho da decisão da DRJ/SPO:

*Conclui-se, portanto, que para as pessoa jurídicas, o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise é o Brasil, pois entendemos que **a JBS Global-Dinamarca é mero conector para aproveitamento do benefício tributário.***

[...]

Uma pessoa que atue em um dos Estados contratantes por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, desde que não seja um agente independente, será considerado estabelecimento permanente se esta pessoa tiver e habitualmente exercer autoridade para concluir contratos em nome da empresa, excluídos os de compra de bens ou mercadorias para a empresa."

Conclui-se, portanto, que o simples controle de uma sociedade residente em um Estado Contratante, por outra residente em outro Estado contratante, não é suficiente para a caracterização de estabelecimento permanente e que são estabelecimentos estáveis as instalações que adquirem ou realizam diretamente um lucro, tendo caráter imediatamente produtivo, o que não é o caso da JBS Global A/S.

Porém, tal modelo comportamental, distintamente do que alega a contribuinte, fere a finalidade dos tratados tributários sobre a renda e o capital, uma vez que estes primam pelo afastamento da dupla tributação, e não, conforme mencionado no TVF, que se evite ou reduza a carga tributária a valores desproporcionais aos lucros auferidos pelas subsidiárias no exterior.

O Tratado, firmado nos moldes das recomendações da OCDE e da ONU², devem ser interpretadas de boa fé e à luz do respectivo objeto e fim, o que não foi observado pela Recorrente, uma vez que sua controlada não possuía caráter produtivo (não gerava lucro). Face à rica simplicidade do apontamento realizado pela PGFN, em suas contrarrazões (fls. 5.277), transcrevo-o:

Entretanto, é preciso deixar claro que a Fiscalização não questionou a possibilidade de ser constituída uma pessoa jurídica cuja natureza seja de "holding". A contribuinte tinha pleno direito de instalar uma sociedade holding na Dinamarca, e quanto a isso não há nenhuma oposição por parte da Administração Tributária. O problema apontado pela autoridade fiscal, e corroborado pela DRJ/SPO, foi a utilização da JBS Global A/S apenas para o aproveitamento do Tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca para evitar a dupla tributação. Nesse ponto, importante ressaltar que a autoridade fiscal expressamente mencionou a interposição da controlada na Dinamarca, como método de planejamento tributário ilícito. Com efeito, basta examinar o Termo de Verificação Fiscal para perceber que a autoridade responsável pelo lançamento dedicou o tópico "18.6 – Convenção Brasil-Dinamarca para evitar a dupla tributação e da

interposição de sociedade com finalidade elisiva” do TVF exclusivamente para tratar da interposição de pessoas (fls. 4.775-82). Ademais, vale salientar que a autoridade fiscal ressaltou a questão do uso abusivo e indevido dos tratados, pelos contribuintes, quando estes buscam elisão fiscal ilícita.

Deste modo, afastada estaria a aplicação do Tratado, o que invalidaria a consolidação promovida na controlada, abrindo-se a obrigatoriedade de que o mesmo ocorra na controladora.

Nesta tônica, a DEMAC/SPO, acompanhada pela 4ª Turma da DRJ/SPO, entende que a contribuinte constituiu uma controlada na Dinamarca (país que possui tratado de tributação sobre a renda e capital com o Brasil), com o único objetivo de, valendo-se do Tratado, consolidar os lucros das controladas indiretas, antes de transportá-los para a controladora brasileira, o que lhe permitiria reduzir sua carga tributária. Aduz o fato de a holding (Dinamarquesa), *sociedade condutora de rendimentos*, ter sido criada apenas para proteger os reais beneficiários do pagamento de tributos no Brasil, consoante relato no TVF:

Diante do que foi explicado, fica claro que a criação da JBS Global A/S – Dinamarca foi, sem dúvida nenhuma, a busca de uma elisão tributária abusiva destinada a subtrair os rendimentos da JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt, da base tributária do imposto de renda e da contribuição social dos seus reais beneficiários no Brasil.

Que, em razão de a controlada direta não ter sua sede de direção efetiva naquele país, apresentando-se como uma sociedade sem substância, permitiu-se a desconsideração da figura societária adotada, cuja consequência seria a consolidação dos resultados das indiretas na Recorrente. Fato que não encontra óbice na Lei das S/A, vez que não há qualquer dispositivo que exclua os resultados apurados por controladas indiretas, da tributação sobre bases universais.

Ressalvo, a título de esclarecimento, que ainda que entenda inaplicável o Tratado à sociedade controlada direta, é imprescindível que se realize confronto da situação fática às suas normas, posto que, somente assim, torna-se possível, uma tomada de decisão pela sua aplicação, ou não.

Por fim, o tecnicismo não pode se sobrepor à uma análise sistemática das normas presentes no ordenamento. Assim, ao corroborar o comportamento da contribuinte, entendendo válida a existência da controlada direta (holding Dinamarquesa), sem que esta tenha provado uma existência mínima, pragmaticamente, atuando apenas como uma empresa condutora de rendimentos, de modo a reduzir, ou mesmo afastar a tributação dos lucros auferidos no exterior, subverte-se toda a essência dos tratados internacionais que visam *evitar* a dupla tributação, mas não *impedir* a tributação.

Nestes termos, acompanho a manifestação da DEMAC/SPO e da 4ª Turma da DRJ/SPO, e voto pela IMPROCEDÊNCIA do Recurso Voluntário, considerando a controlada direta uma empresa condutora de rendimentos, o que não

lhe permite se valer do Tratado Brasil-Dinamarca, com fins a aplicar a IN SRF n. 213/2002.

2.1.2 Da fixação do critério temporal para fins de verificação da disponibilidade econômica dos lucros apurados no exterior e Da inexistência de compensação do tributo pago no exterior no ano de 2008.

Haja vista todo o exposto no tópico anterior, entendo que não merecem análise os demais tópicos relativos à fixação do critério temporal para verificação da disponibilidade econômica, nem tampouco o referente à inexistência de compensação do tributo pago no exterior relativo ao exercício de 2008, tendo em vista que estes somente seriam cabíveis mediante a constatação da regularidade da *holding* instalada na Dinamarca; regularidade esta não apenas observada do ponto de vista do direito, e de sua constituição, mas também inerente aos aspectos fáticos-probatórios de sua existência, a qual não foi reconhecida por esta conselheira, pelo que rejeito tais alegações.

3. LANÇAMENTO REFLEXO (CSLL)

Decorrendo o lançamento da CSLL dos mesmos elementos de prova constantes da exigência do IRPJ, a decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção deste impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, em face do preceituado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995.

4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e negar-lhe provimento."

Esse foi o voto da Conselheira Talita Pimenta Félix.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

Com a devida vênia da I. Relatora, ousou divergir do seu voto, pelas razões a seguir expostas.

Por que a Relatora e o Autuante discutiram sobre estabelecimento permanente?

Inicialmente, entendo despidiendia toda a abordagem sobre estabelecimento permanente levantada pelo Autuante e pela Relatora, pois estamos tratando da JBS Global A/S (Dinamarca), um ente dotado de personalidade jurídica, já que devidamente constituído sob a lei dinamarquesa - holding que controlava empresas fora da Dinamarca. Ademais, qual o propósito de se discutir sobre estabelecimento permanente? Trata-se de fundamentação estéril que nada ajuda na solução da questão posta em julgamento. Ressalto que saber se a pessoa jurídica brasileira exerce alguma atividade diretamente no território dinamarquês por ela própria ou por meio de estabelecimento permanente é importante para o Fisco dinamarquês, ou seja, para que conclua se pode ou não tributar tais resultados na Dinamarca.

Pela inteligência do TVF, se a JBS Global A/S apurar lucros tributáveis na Dinamarca, esses lucros não serão tributados na Dinamarca, porque o Autuante desconsidera a personalidade jurídica da JBS Global A/S e sustenta que ela não é um estabelecimento permanente da recorrente no Brasil. Seria de bom alvitre o Autuante acertar previamente tal entendimento com os dinamarqueses. Isso, por si só, já demonstra a equivocada abordagem feita pelo Autuante com relação às normas do DTA.

Qual o fundamento da Relatora e do Autuante para desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S (Dinamarca)?

Tanto o Fisco como a Relatora sustentam a possibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S (Dinamarca) por entenderem que ela foi constituída na Dinamarca apenas para se valer abusivamente do DTA Brasil-Dinamarca (*Treaty Shopping*).

Norma anti-abuso autoriza a desconsideração de personalidade jurídica?

Inicialmente, ressalto que o DTA Brasil-Dinamarca não contempla norma anti-abuso, o que fez com que o Autuante deduzisse uma norma anti-abuso *de lege ferenda*.

Vejamos um exemplo de norma anti-abuso no art. 28 do DTA Brasil-México, *in verbis*:

ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

(...)

3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.

4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa

ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.

5. Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as autoridade competentes tomarão em consideração será o fato de que o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção.”

Ora, os efeitos de uma norma anti-abuso é justamente o de **negar os benefícios do DTA** à pessoa abusadora. No caso em tela, se norma como essa existisse no DTA Brasil-Dinamarca, o máximo que poderia ser feito era negar a aplicação de algum das suas normas que pudessem beneficiar a JBS Global A/S (Dinamarca) ou o seu controlador no Brasil, mas jamais desconsiderar a sua personalidade jurídica.

Por exemplo, por força do disposto em norma do DTA Brasil-Dinamarca, a participação da recorrente nos lucros da JBS Global A/S (Dinamarca) só são tributados no Brasil quando efetivamente distribuídos. Caso existisse uma norma anti-abuso em tal DTA e fosse aplicada, poderia ser afastada tal limitação e tributada a participação da recorrente nos lucros da controlada na Dinamarca pelo regime de competência, como dispõe o art. 74 da MP 2.158-35.

Ademais, note-se que uma norma anti-abuso não pode ser aplicada unilateralmente, pois trata-se de medida que deve ser antes acordada pelos Estados contratante.

Assim, podemos sintetizar a resposta a tal questão nos seguintes pontos:

- a) não existe norma anti-abuso no DTA Brasil-Dinamarca, razão pela qual o Autuante deduz uma norma de lege ferenda;
- b) os efeitos de uma norma anti-abuso jamais seriam a desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S, mas, sim, afastar a aplicação de qualquer norma do DTA que beneficiasse a JBS Global A/S;
- c) o absurdo torna-se ainda maior, quando verificamos que estaria o Brasil aplicando unilateralmente uma norma anti-abuso de lege ferenda para desconsiderar a personalidade jurídica de uma holding constituída na Dinamarca.

Qual a diferença entre afastar a aplicação do DTA e desconsiderar a personalidade jurídica?

Como visto anteriormente, não havia autorização no ordenamento jurídico, para o Autuante desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S. Todavia, há que se ressaltar os diferentes efeitos de se desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S e o de simplesmente negar-lhe os benefícios do DTA.

Ao desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o Autuante entendeu que os lucros das suas controladas seriam todos imediatamente tributáveis na sua controladora – a recorrente.

Vale ressaltar que o Autuante chama, no item 10.1 do TVF, de prejuízo da JBS Global A/S o que é na verdade uma despesa administrativa, pois, ela apurou lucro em

2006, conforme demonstrativo a fls. 284, decorrente do reconhecimento da receita de participação nos lucros da JBS Global BeefCompany S/U LDA - Ilha da Madeira.

Assim, o Autuante, além de desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S, glosou, sem qualquer autuação, as despesas administrativas no montante de 49.271,29 euros em 2006. Ora, se desconsiderou a personalidade jurídica da JBS Global A/S, as despesas administrativas deveriam ser dedutíveis das bases da recorrente.

Ora, se ao invés de desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o Autuante tivesse simplesmente afastado a aplicação do tratado, teria tributado o resultado da JBS Global A/S no montante de 15.688.495,71 euros, afastando assim a aplicação do item 5 do art. 23 do DTA Brasil-Dinamarca. Ocorre que sequer tal dispositivo foi citado no TVF, além disso, para tal afastamento haveria de existir norma anti-abuso aplicável no caso.

Qual a norma apontada pelo autuante como objeto do abuso?

O Autuante fala em *Treaty Shopping*, mas sequer aponta com clareza qual a norma ou normas do DTA Brasil-Dinamarca que estava sendo usada de maneira abusiva pela recorrente por meio de sua controlada na Dinamarca. Vejamos o seguinte trecho do TVF em que o Autuante aborda sem qualquer clareza sobre o tema:

“Não há falar na tributação dos dividendos pagos por uma sociedade residente da Dinamarca (JBS Global A/S – Dinamarca) a uma sociedade residente do Brasil (JBS S.A.), nos termos do item 3 do artigo 10 do Tratado, no presente caso, pela remissão da situação do artigo 7º. A holding dinamarquesa, mera sociedade condutora de rendimentos, foi constituída por razões de economia tributária, auferindo dividendos não por sua própria conta, mas para seus beneficiários efetivos no Brasil.”

Este é o único trecho do TVF, no capítulo que trata de Treaty Shopping, em que o Autuante cita artigos do DTA. Diga-se de passagem que os dispositivos citados são totalmente desconectados, irrelevante e impertinentes à situação dos autos. O item 3 do art. 10 do DTA dispõe, por exemplo, que os lucros pagos por uma controlada dinamarquesa a um estabelecimento permanente na Dinamarca da controladora brasileira, serão tributados na Dinamarca, por força do art. 7º. O que isso se relaciona com o caso em tela? Não interessa em nada.

Inadmissível falar em abuso do DTA, sem sequer apontar a norma ou normas que teriam sido objeto do abuso.

Quais as razões expostas pela Relatora para considerar sem substância a JBS Global A/S (Dinamarca)?

Inicialmente, vejamos o seguinte excerto do voto acima proferido:

“Primeiramente, antes de entrarmos em qualquer dos pontos elencados pela contribuinte, faz-se mister compreender se a holding dinamarquesa realmente possui “substância”. Deste ponto partem os dois caminhos argumentativos, acima citados. Ou seja, ao se compreender necessária a análise da substância adotada pela controlada e, não demonstrando esta tal situação, à fiscalização seria permitido desconsiderar referida sociedade, afastando a aplicação do Tratado. Tal fato, imporia às controladas indiretas a condição de

“controladas diretas”, cuja obrigação seria a consolidação de seus lucros e prejuízos, diretamente, na Recorrente, o que aumentaria muito o tributo devido a título de IRPJ, CSLL e reflexos.”

Primeiro, a I. Relatora fala em substância, a qual creio que seja substância econômica. Ora, estamos tratando de uma *holding* pura, assim, a sua substância econômica é verificada pela sua participação em outras empresas, visando a participação no lucro dessas ou então, ganhos de capital na alienação de tais participações.

Ressalto que consta, no sítio da RFB na *Web*, a Consulta Pública RFB nº 007/2016, de 30/05/2016, cujo assunto é justamente: “Definição de atividade econômica substantiva para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados”. Anexa a referida Consulta, consta uma exposição de motivos de minuta de instrução normativa, a qual vale ser trazida à colação:

“Em cumprimento ao dever institucional de atualização e melhoria dos atos normativos, identificou-se a necessidade de estabelecer uma definição para o termo “atividade econômica substantiva” para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados regimes fiscais, previstos no art. 2º da IN RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, que relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

2. Diferentemente da classificação europeia das atividades empresariais em econômicas (compra e venda de bens e serviços) e não-econômicas (as outras), o conceito de substância econômica é fundamental para a distinguir entre investimentos produtivos, que geram emprego e renda no país, e investimentos meramente especulativos, que visam apenas auferir ganhos sem contrapartida socioeconômica. Ao estabelecer critérios objetivos de recursos humanos e materiais compatíveis com as atividades realizadas, o conceito de substância econômica permite a extensão de incentivos fiscais a atividades essencialmente gerenciais, que não representam compra ou venda de bens ou serviços.

3. No âmbito do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), criado pelo G20 em parceria com a OCDE, com objetivo de prevenir a erosão da base tributável de lucros de garantir que as atividades econômicas estivessem sendo tributadas onde estivessem gerando valor, o conceito de substância econômica foi amplamente discutido, especialmente na Ação 5, que trata do combate às práticas tributárias danosas.

4. Desde a edição do relatório da OCDE sobre regimes preferenciais prejudiciais de 1998, há um consenso acerca da necessidade de que os regimes dos países não incentivem os contribuintes a realizarem operações ou acordos que tenham puramente o objetivo de reduzir tributo. A fim de combater de forma eficaz o uso de tais regimes, a Ação 5 condicionou a comprovação da atividade econômica substancial para que o regime não seja declarado prejudicial. No contexto do projeto BEPS, essa exigência contribui para assegurar que os lucros tributáveis em um país não sejam artificialmente deslocados para jurisdições de baixa tributação.

5. O Fórum de Práticas Danosas (FHTP- Forum on Harmful Tax Practices) no âmbito da OCDE também leva em consideração o critério da substância econômica para analisar se o regime fiscal privilegiado é prejudicial ou não. Dentre as abordagens utilizadas para se verificar se atividade desenvolvida pelo contribuinte é substantiva, tem-se a abordagem que requer que o contribuinte desenvolva atividades relacionadas a sua principal atividade (core business) e que sejam legalmente os proprietários dos ativos que dão origem ao benefício fiscal e, por fim, que os contribuintes suportem os riscos econômicos relacionados às atividades.

6. Assim, entende-se que uma holding que desenvolve atividade econômica substantiva é aquela possui, na jurisdição de seu domicílio, capacidade operacional compatível para exercer a gestão do grupo econômico. Especialmente para tomar decisões relativas à administração de seus ativos e de suas participações societárias. Por fim, é importante destacar que a capacidade operacional é mensurada pela existência de instalações físicas e de número de empregados qualificados para exercer a administração do grupo de forma compatível com a complexidade das funções exercidas.

7. Essas são as razões que justificam a elaboração da instrução normativa que ora se submete a Consulta Pública.”.

Vale ressaltar o disposto no parágrafo 6 da exposição de motivos acima transcrita, segundo o qual entende-se que uma *holding* desenvolve atividade econômica substantiva quando:

a) possui, na jurisdição de seu domicílio, **capacidade operacional compatível para exercer a gestão do grupo econômico**, especialmente para tomar decisões relativas à administração de seus ativos e de suas participações societárias; e

b) que a capacidade operacional é mensurada pela existência de instalações físicas e de número de empregados qualificados para exercer a administração do grupo de forma **compatível com a complexidade das funções exercidas**.

A interpretação dada no parágrafo 6 da exposição de motivos foi seguida de uma proposta de instrução normativa nessa mesma linha, se não vejamos como dispõe seu art. 1º da minuta de IN:

“Art. 1º Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos no art. 2º da Instrução Normativa no 1.037, de 4 de junho de 2010, entende-se que a pessoa jurídica legalmente constituída sob a forma de holding exerce atividade econômica substantiva **quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional e instalações adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas:**

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe, exceto rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital; ou

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.”

A interpretação acima é bem razoável, na medida em que não anulou o sentido da expressão “atividade econômica substantiva” e deu um conceito que reconhece a substância econômica de *holdings* puras, ou seja, de sociedades que se dedicam apenas a manter investimentos em outras empresas e, assim sendo, seu patrimônio é composto basicamente de participações em outras sociedades.

Tomando a interpretação proposta pela RFB na referida minuta como razoável, cabe agora perquirir as razões pelas quais a Relatora entendeu que a recorrente não desenvolvia atividade econômica substantiva.

No TVF a fls. 102, o Autuante sustenta que a JBS Global A/S não tem substância, porque é uma holding pura, se não vejamos o seguinte trecho:

“Quem efetua as transações comerciais espelhadas nos demonstrativos da JBS Global A/S – Dinamarca é a JBS Global Beef Company S/U LDA (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt e não a holding sediada na Dinamarca **que, por sua vez, apenas detém quotas daquelas empresas sediadas no Reino Unido, Ilha da Madeira e Egito.”**

Ora, por tudo antes tratado, tal argumento, por si só, não pode prosperar.

Sustenta, ainda, o Autuante em amparo a sua tese que:

“Neste ponto, fazemos uma pausa nos dizeres do autor para comentar que a empresa Dinamarquesa possui apenas prejuízo, dado que os lucros apontados são originados na JBS Global Beef Company S/U LDA (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt, transladados para a JBS Global Dinamrca, conforme demonstrativo consolidado apresentado.”.

Tal argumento é um tanto ininteligível, pois é difícil crer que o Autuante esteja a defender que foi constituída uma empresa para dar prejuízo e, assim, absorver o lucro das controladas indiretas. Ora, qual o benefício que teria a recorrente em constituir empresa para dar prejuízo? Na verdade, faltou precisão terminológica ao Autuante, pois o que ele chama de prejuízo é, na verdade, as despesas administrativas da JBS Global A/S, conforme exposto no demonstrativo a fls. 284. Tal argumento vai de encontro com a tese de falta de substância econômica, pois, pelo menos, despesas estavam sendo incorridas pela JBS Global A/S (Dinamarca).

A I. Relatora alega também em defesa da tese acusatória que;

“Os fundamentos consignados pela contribuinte, além de serem contraditórios, reforçam a atuação de sua controlada direta como sociedade condutora de rendimentos. Contraditórios uma vez que, a contribuinte afirma ser inviável que as decisões partam de sua controladora, sendo, portanto, necessária uma empresa que concentre tais tomadas de decisão, viabilizando seu controle societário e administrativo. No entanto, esse papel não é exercido pela holding Dinamarquesa, mas sim, pela própria Recorrente.

Ao se referir à possibilidade de tomada de créditos na Dinamarca, não apresenta qualquer prova que respalde tal facilidade, em oposição à possibilidade de tomada de crédito no Brasil. Em relação aos (baixos) níveis de inflação e corrupção, comparando-se os países signatários do Tratado, nenhum comentário me é possível fazer. Porém, penso que o

mesmo não seria válido se comparado, por exemplo, o Reino Unido e a Dinamarca, respectivamente, controlada indireta e direta.”.

Em nenhum momento do TVF ou do voto da I. Relatora, foi demonstrado de que não havia estrutura logística com funcionários na JBS Global A/S (Dinamarca). Por sua vez, o fato de decisões serem tomadas pela controladora no Brasil, não significa que a operacionalização de tais decisões não sejam de competência da estrutura existente na Dinamarca.

Ora, falta de elementos nos autos para se concluir com segurança que a JBS Global A/S fosse uma pessoa jurídica existente unicamente “no papel”. Tanto é assim, que o Autuante não enquadrrou a situação fática como simulação e a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, no trecho colhido pela I. Relatora, não sustenta a falta de substância econômica da JBS Global A/S (Dinamarca), se não vejamos novamente o trecho:

Entretanto, é preciso deixar claro que a Fiscalização não questionou a possibilidade de ser constituída uma pessoa jurídica cuja natureza seja de “holding”. A contribuinte tinha pleno direito de instalar uma sociedade holding na Dinamarca, e quanto a isso não há nenhuma oposição por parte da Administração Tributária. O problema apontado pela autoridade fiscal, e corroborado pela DRJ/SPO, foi a utilização da JBS Global A/S apenas para o aproveitamento do Tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca para evitar a dupla tributação.

Assim, concluo que não restou demonstrado que a JBS Global A/S (Dinamarca) não tivesse substância econômica.

Seria aplicável o art. 116, parágrafo único, do CTN ou o art. 187 do Código Civil em suporte à tese do abuso de direito?

Do trecho das contrarrazões da PFN acima transcrito, vemos que, se por um lado o Fisco admite o direito de a recorrente instalar uma sociedade holding pura na Dinamarca, por outro, o Fisco entende que isso não pode ter como único motivo uma causa tributária.

Ora, como a norma anti-abuso foi deduzida de lege ferenda pelo Autuante, há que se perquirir se tal norma poderia encontrar amparo no ordenamento jurídico pátrio, não obstante nem o **art. 116, parágrafo único, do CTN nem o art. 187 do Código Civil constam do enquadramento legal da autuação.**

Antes mesmo da entrada em vigor do art. 187 da Lei 10.406/02, já se discutia o abuso de direito no campo tributário, quando da discussão da inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN, pela Lei Complementar 104/01. Sobre isso, importante a transcrição do seguinte trecho de artigo publicado por Vitório Cassone (no site: www.agu.gov.br/page/download/index/id/892382), *in verbis*:

A “justificação” do anteprojeto que resultou na LC 104 (Ofício SRF/GAB nº 1.594/99, de 08.09.1999), é versada nos seguintes termos:

“5. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de

planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.”

Dessa forma, não podemos nos esquecer que, mesmo antes da positivação do abuso de direito no Estatuto Civil, o legislador ordinário alterou o CTN, para introduzir no parágrafo único do art. 116 o instrumento para o combate ao abuso de direito no campo tributário, o qual assim dispõe:

Art. 116. *Omissis.*

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.**

Ora, se este era o instrumento de que podia se valer o Fisco para desconsiderar atos de abuso de direito no campo tributário, comprometida estará a autuação, por ser inaplicável tal parágrafo único enquanto não forem estabelecidos em lei ordinária os procedimentos para tal desconsideração dos atos abusivos.

Cabe lembrar que os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002, que tratavam dos procedimentos exigidos para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, foram retirados do texto da lei de conversão (Lei 10.637/02) pelo Congresso Nacional.

Ora, à míngua da regulamentação da norma específica no campo tributário para combater o abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), pode ser aplicável o posterior art. 187 do Código Civil? Lógico que não, pois se o legislador complementar exigiu que a lei ordinária estipulasse procedimentos específicos como condição para a aplicação da norma tributária específica sobre abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), não vejo como tal condição seja dispensável para a aplicação da norma de direito privado sobre o abuso do direito (art. 187 do CC) no campo tributário.

Observe-se que é totalmente justificável a preocupação do legislador complementar ao exigir que a lei ordinária disciplinasse os procedimentos para que o Fisco pudesse desconsiderar atos abusivos, tendo em vista que, ao contrário do abuso de direito no campo cível que ocorre em uma relação de coordenação entre particulares; no campo tributário, há sempre uma relação de subordinação, na qual, em razão do interesse público, é conferida uma superioridade ao Estado Fiscal sobre o particular. Por isso, é necessário que se estabeleça procedimentos, para garantir o mais amplo direito de defesa ao contribuinte, em razão do enorme poder que foi conferido ao Estado Fiscal por uma norma de caráter excessivamente aberto.

Ademais, há que se ter em conta que a teoria do abuso de direito foi concebida dentro do direito privado, razão pela qual guarda certas incompatibilidades com o Direito Público, como observa Alberto Xavier (*in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Ed. Dialética, p.107):

“A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções.

A primeira é a de que ela conduz a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica, nas suas vertentes de proteção da confiança da lei fiscal e de previsibilidade da ação estatal, pois comete a órgãos do Poder Executivo, que têm a primeira palavra na aplicação das normas tributárias aos casos concretos, a perquirição dos motivos da conduta negocial dos particulares, bem como a definição autoritária dos parâmetros da ‘adequação’, da ‘normalidade’ e da ‘razoabilidade’ dos modelos negociais por eles adotados.

Tal subjetivismo – ainda que nas mãos do mais competente, correto e leal funcionário – gela de justo temor todos os que realizam negócios menos tributados que outros. Será que a opção adotada foi elisiva? Como pensará o agente fiscal a respeito da adequação, usualidade ou razoabilidade da forma jurídica escolhida? Como avaliará tal agente o grau de preponderância, exclusividade ou concorrência dos motivos que conduziram à escolha?

A segunda observação é de que a doutrina do abuso de direito é cientificamente equivocada, pois transplanta para as relações de Direito Público entre o indivíduo e estado conceitos exclusivamente aplicáveis às relações entre particulares.

A doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e relações *paritárias*, situadas horizontalmente no mesmo plano, e tem por objeto vedar que o exercício de um direito subjetivo por um particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro.

Sucedem, porém, que as relações entre indivíduo e Estado não são relações paritárias, situadas horizontalmente no mesmo plano, nem o Estado é titular de direitos subjetivos suscetíveis de serem lesados pelo exercício de direitos dos particulares. As relações entre indivíduo e estado são relações entre “administrados” e titulares de poderes de autoridade, sendo por conseguinte relações, não entre direitos subjetivos, mas entre liberdades e competências ou poderes funcionais.

(...)

A única explicação histórica para o ingresso, no território fiscal, daquela doutrina só pode encontrar-se no espúrio conceito germânico de “abuso de formas” (*Missbrauch von Formen*) concebido por ideólogo nacional-socialista como instrumento de cerceamento da liberdade individual, conceito esse que ademais nada tem a ver com o conceito civilístico de abuso de direito, raiz francesa, mas sim com as variações que a autonomia da vontade pode imprimir aos modelos ou tipos clássicos de negócio jurídico.”.

Isso, por si só, já afastaria a imputação de abuso de direito com base unicamente no art. 187 do Código Civil em matéria tributária.

Ademais, para a aplicação do art. 187 do Código Civil, teríamos que primeiro indagar, *in casu*, qual o direito que foi abusado? Segundo, quais seriam os limites econômicos ou sociais a serem observados? Conforme já dito, não restou demonstrado que a JBS Global A/S não tivesse substância econômica nem que não houvesse qualquer finalidade em sua constituição.

Sobre a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, vale trazer a opinião de Marco Aurélio Grecco, revelada em palestra proferida na Escola Fazendária (transcrita na íntegra nos Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ano 2002), *in verbis*:

“A meu ver, essa é uma norma de eficácia limitada. O que significa? Ela só adquire plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa.”

Por último, vale salientar que, ainda que aplicável fosse o parágrafo art. 116 do CTN, ele só autorizaria o Fisco a desconsiderar atos, o que não se confunde com personalidade jurídica, ou seja, ainda que aplicável tal norma, não haveria competência legal para o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S constituída na Dinamarca.

A legislação empresarial determina que o lucro de controladas indiretas das quais a controladora não tenha qualquer participação direta sejam nela reconhecidos diretamente sem consolidação na intermediária?

À luz da legislação da legislação brasileira, a apuração de lucros em uma investida só impactará o patrimônio da sua investidora: quando distribuídos, no caso de investida avaliada pelo custo de aquisição (regime de caixa); ou quando apurado o lucro pela investida, no caso de investida avaliada pelo MEP (regime de competência). Ocorre que, no balanço individual da investidora só há registro das investidas nas quais a investidora tenha alguma participação direta. Assim, no balanço individual da recorrente, não há o registro de investimentos nas suas controladas indiretas nas quais não tenha qualquer participação direta.

Por exemplo, embora a JBS Global BeefCompany S/U LDA seja controlada indiretamente pela recorrente, ela não consta do balanço individual da recorrente, já que a recorrente não tem qualquer participação direta nela. Assim, os lucros da JBS Global BeefCompany S/U LDA irão impactar o resultado da sua controladora direta, ou seja, da JBS Global A/S – Dinamarca, logicamente, no momento estabelecido pela legislação empresarial da Dinamarca. Isso se aplica a todas as investidas da JBS Global A/S, nas quais a recorrente não tinha qualquer participação direta.

Ora, é o resultado da JBS Global A/S, no qual se inclui todas as suas receitas de participação nos resultados das suas investidas, que se constituirá em receita de participação da recorrente no resultado da JBS Global A/S.

Assim, à luz da nossa legislação empresarial e tributária, não há respaldo para a conclusão do I. Autuante, sintetizada no seguinte parágrafo do TVF, *in verbis*:

**“13.4. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS DE CONTROLADAS
INDIRETAS**

A legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas alcança também os resultados apurados pelas controladas indiretas, conforme exposto abaixo.

Os lucros conduzidos por intermédio da Global A/S Dinamarca não forma tributados pela JBS, sob o argumento de que estaria, resguardados pelo Tratado Brasil-Dinamarca. O acordo internacional, todavia, não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados-Contratantes, ou seja, gerados por JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (Reino Unido) Limited, Arab/Friboi e Friboi/Egy (Egito).

Primeiro, é certo que o art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, alcança diretamente também os lucros das controladas indiretas, desde que, a controladora brasileira tenha um mínimo de participação direta. Por exemplo, uma controladora brasileira “A” detém 1% do capital da investida no exterior “C”, mas C é sua controlada indireta porque A detém 100% do capital de outra investida no exterior “B”, a qual detém 80% do capital de “C”. Nos casos das investidas da JBS Global A/S Dinamarca, a recorrente não tinha qualquer participação direta.

Segundo, como a receita na participação nos lucros das controladas diretas da JBS Global A/S - Dinamarca irão entrar no cálculo do seu resultado, é lógico que este resultado se sujeitará às normas do DTA Brasil-Dinamarca, já que não restou devidamente demonstrado, conforme antes tratado, o *treaty shopping*.

Terceiro, o equívoco do autuante é tão gritante que somou nas bases tributáveis o lucro da JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), no valor de 15.734.721,47 de euros, com os lucros da sua controlada direta - JBS Global (Reino Unido), no valor de 128.335,42 euros, como também com os lucros das controladas diretas desta situadas no Egito, no valor de 2.067.610,66 euros, sem qualquer demonstração de que na apuração dos 15.734.721,47 de euros não tinham sido incluídos os 128.335,42 euros, como também, sem demonstrar que na apuração deste resultado (128.335,42 euros) não tinham sido computados os 2.067.610,66 euros.

Por último, o equívoco exegético do autuante é claro, pois o art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, nada fala expressamente sobre equivalência patrimonial, mas, hoje, não há dúvida, mormente depois do julgamento no STF, que tal dispositivo só pode ser aplicado nos casos de investidas avaliadas pelo MEP, por quê? Porque somente os lucros das investidas avaliadas pelo MEP podem impactar o patrimônio da investidora antes de serem distribuídos. Ora, como pode querer o autuante que os lucros de uma pessoa jurídica na qual a recorrente não tem qualquer participação direta (a investida não é um ativo em seu balanço individual), possa impactar diretamente seu resultado (da recorrente)? Como seria esse lançamento contábil? Se fosse uma investida na qual a recorrente tivesse participação direta, o lançamento contábil seria simples, ou seja, a débito de investimento e a crédito de receita de MEP. Agora, se a investida não é um ativo da recorrente, como o Autuante proporia, pelo regime de competência, o registro contábil da receita na participação nos lucros dela pela recorrente? Isso mostra a impropriedade do lançamento no que toca à receita de participação nos lucros das investidas nas quais a recorrente não tinha participação direta.

Por todas essas razões, afasto das bases tributáveis os lucros apurados pelas JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (Reino Unido) e Arab/Friboi/Egypt LLC, no montante de R\$ 50.568.785,85 (correspondente a 17.930.667,55 euros à taxa de câmbio utilizada pelo autuante, conforme itens 10 e 11 do TVF).

DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA

Por último, foi incluída também, nas bases tributáveis do lançamento em tela, os lucros da Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas), o qual teria sido, em 2006, no montante de US\$ 5.572.855,17, matéria que não se confunde com a anteriormente tratada, se não vejamos o que se segue.

Primeiramente, a Friboi Investment é um controlada direta situada em paraíso fiscal, razão pela qual não há dúvida da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, aos lucros por ela apurados.

Segundo, ocorre que o autuante não discorre sobre a situação fática específica da Friboi Investment, especialmente pelo fato de que, na DIPJ a fls. 348, a recorrente declarou os lucros da Friboi Investments (BVI) no valor de R\$ 11.914.764,36, valor esse que convertido em reais pela taxa de câmbio utilizada pelo autuante (2,138), monta justamente US\$ 5.572.855,14, lucro apurado em 2006 pela Friboi Investments.

Vale salientar que o Autuante adicionou às bases tributáveis apenas R\$ 7.465.695,28, ou seja, US\$ 3.491.906,12, pois abateu do resultado de 2006 da Friboi Investments (US\$ 5.572.855,14) o prejuízo apurado em 2005, no montante de US\$ 2.080.949,05, conforme exposto nos itens 10 e 11 do TVF (a fls. 84/85).

Não obstante as folhas da DIPJ/AC 2006, juntada aos autos, revelem que a recorrente declarou os lucros da Friboi Investments (BVI) no valor de R\$ 11.914.764,36. Todavia, a DIPJ incompleta e os demais documentos dos autos não permitem saber qual o IRPJ apurado e, além disso, não consta dos autos a DCTF do período nem qualquer informação sobre pagamentos feitos pela recorrente a título de IRPJ e CSLL referente ao lucro real e a base ajustada de 2006, informações que se tornam fundamentais para a solução da lide.

Em face do exposto, proponho a conversão do processo em diligência, para que a Unidade de Origem, realizando as diligências que se fizerem necessárias, adote as seguintes providências:

a) informar qual os valores a título de IRPJ e de CSLL referente ao lucro real e base ajustada de 2006 declarados pela recorrente, fazendo juntar a respectiva DCTF e cópia completa da DIPJ do referido ano calendário;

b) informar se, nas bases tributáveis do IRPJ e CSLL do AC 2006, foi incluído o valor de R\$ 11.914.764,36, referente a receita de participação nos lucros da Friboi Investments (BVI);

c) informar os pagamentos realizados pela recorrente a título de IRPJ e CSLL do AC 2006;

d) dar ciência à recorrente do relatório de diligência, concedendo-lhe prazo para se manifestar nos autos.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior.