



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

Processo n° 16643.720019/2011-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.030 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria Lucros no Exterior
Recorrente JBS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

TRATADO INTERNACIONAL. BRASIL x DINAMARCA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO

Os Estados Contratantes (Brasil e Dinamarca) optaram por apenas tributar seu residente quando os lucros forem efetivamente distribuídos. É norma internacional que deve ser observada em detrimento à norma interna, em conformidade com o artigo 98 do CTN.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL.

O STF reconheceu, em controle difuso, a constitucionalidade do art. 74 da MP. 2.158/2001-35, quanto a tributação dos lucros das empresas controladas no exterior sediadas em "paraísos fiscais", proferida em caráter "*erga omnes*".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação dos lucros da controlada JBS Global AS

(Dinamarca), prevalecendo o entendimento da maioria do colegiado de erro da autuação pela não consolidação dos resultados na controlada direta na Dinamarca e em face da aplicação do § 5 do art. 23 do TDT Brasil-Dinamarca; e, em negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros da empresa Friboy Investment (Ilhas Virgens Britâncias), nos termos do relatório e voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face ao Acórdão nº 16-37.877, lavrado em sessão do dia 19 de abril de 2012, pela 4ª Turma da DRJ/SPOI, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada.

Transcrevo o relatório da decisão combatida, por bem retratar os fatos que deram origem ao lançamento:

*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 dada em 30/09/2011. Os créditos tributários constituídos foram: **IRPJ** R\$ 32.398.160,36 e **CSLL** R\$ 11.663.711,97.*

2. 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.

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

4. A fiscalização apresenta, por meio do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), resumidamente, o seguinte.

4.1. 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.

4.2. Relaciona as controladas diretas e indiretas que a empresa possuía no exterior, em 2006:

Diretas:

JBS Global A/S (Dinamarca): 100% de participação;

Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas): 100% de participação;

Indiretas:

JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira): 100% de participação, através de sua controlada JBS Global A/S (Dinamarca);

JBS Global (UK) Limited: Participação de 100%, através de sua controlada JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira);

Arab Friboi e Friboi Egypt (Egito): Participação de 99%, através de sua controlada JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira);

Friboi Egypt Company L.L.C (Egito): Participação de 99%, através de sua controlada Arab JBS Ltd. Arábia;

4.3. 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): (49.271,29€) prejuízo;

Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas): US\$ 3.491.906,12, sendo, um lucro de US\$ 5.572.855,17 em 2006 e um 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): 15.734.721,47€;

JBS Global (UK) Limited: 128.335,42€;

Arab/Friboi/Egypt L.L.C.: 2.067.610,66€, sendo o valor composto por um resultado do exercício de 2.413.038,82€ e um prejuízo acumulado de 345.428,16€.

Portanto o resultado a ser adicionado ao Lucro Líquido da JBS S.A. é de:

- 17.930.667,55€ que, ao câmbio de 29/12/2006, de 2,82024, perfaz um montante autuável de R\$ 50.568.785,85;

- 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.

4.4. 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”.

4.5. 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.

(...)

4.6. 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 Global A/S Dinamarca não foram tributados pela JBS, 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 Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (UK) Limited, Arab/Friboi e Friboi/Egy.

A ligação societária indireta entre a JBS S.A (Brasil) e a JBS Global Beef Company S/U LDA. (Ilha da Madeira), a JBS Global (UK) Limited, a Arab/Friboi e a Friboi/Egypt, mediante sociedade meramente condutora constituída na Dinamarca, a JBS Global A/S, 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 a 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.

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 50.000C, sendo a parte positiva oriunda dos resultados de suas controladas.

A decisão de primeira instância considerou procedente o lançamento, nos termos da ementa a seguir:

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 infralegal 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.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 21/08/2012, conforme Termo de Ciência por decurso de prazo de fls. 428.

Em 11/09/2012, a recorrente apresentou recurso voluntário, às fls. 429/461, com as seguintes alegações:

- o recurso voluntário é tempestivo.

- é necessário sobrestar o processo até decisão pelo STF da ADI nº 2.588 e RE 611.586, que tratam da constitucionalidade do artigo 74 e § único da MP nº 2.158/2001, fundamento legal para esta autuação.

- em preliminar, que o auto de infração é nulo em razão de irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal, pois não há notícias nos autos de sua prorrogação, desrespeitando a norma procedimental do artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007.

- o auto de infração também é nulo por ser inadequado, já que os lucros das controladas estavam declarados na DIPJ/2007, instrumento de confissão de dívida, cabendo ao fisco homologar ou não.

- também é nulo porque ilícito, em função da negativa ilegal e injustificada da autoridade fiscal em reconhecer os créditos do imposto de renda pago no exterior pela recorrente à luz do artigo 14 da IN/SRF nº 213/2002, com supedâneo no artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e no artigo 1º da Lei nº 9.532/97, sem a limitação temporal de que trata seu § 4º.

- os pagamentos trazidos demonstram os pagamentos realizados pelas empresas JBS Global Beef Company S/U LDA (Ilha da Madeira), JBS Global (UK) Limited e Friboi Egypt LTD.

- a comprovação de um único pagamento é suficiente para infirmar a autuação, pois afasta a presunção de legitimidade e demonstra sua iliquidez.

- quanto ao mérito, afirma que as alegações da autoridade fiscal que fundamentaram o lançamento não encontram respaldo legal, além de configurar interpretação errada dos institutos e preceitos que guarnecem a estrutura da JBS Global A/S, o que levou à conclusão equivocada quanto aos propósitos da recorrente em utilizar uma sociedade de participação sediada na Dinamarca.

- esclarece qual a estrutura do grupo e suas controladas, e afirma que não procede a alegação da autoridade fiscal de que não adicionou, para fins de IRPJ/CSLL, os resultados/lucros das empresas controladas indiretas.

- a recorrente procedeu nos termos do artigo 1º, § 6º da IN SRF nº 213/2002, que dispõe que os resultados das controladas indiretas serão consolidados na controlada direta, para efeito de determinação de lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

- a autoridade fiscal pretende desconsiderar o previsto na citada legislação e exige que os resultados/lucros das sociedades de titularidade da JBS Global A/S sejam adicionados diretamente à base tributável da recorrente, como se não existisse a consolidação dos mesmos na controlada direta.

- a recorrente informou na DIPJ/2007, na Linha 13 da Ficha 35, o resultado da JBS Global A/S, de R\$ 51.412.608,43, era composto da consolidação dos resultados/lucros da JBS Global Beef Company Ltd. SU (Ilha da Madeira), da Friboi UK Limited, da Arab Friboi e Friboi Egypt.

- não procede a alegação da autoridade fiscal que a estrutura implementada não teria propósito negocial ou comercial, com intuito de, abusivamente, se beneficiar do tratamento fiscal previsto no Tratado Brasil-Dinamarca.

- a autoridade fiscal qualifica a existência da JBS Global A/s como abusiva e sem propósito negocial, conduzindo à desqualificação dos efeitos do Tratado Brasil-Dinamarca para tributar os lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas.

- está errada 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*".

- a autoridade fiscal e a decisão recorrida desconsideram os atos jurídicos praticados pela recorrente sob o argumento de abuso e de falta de propósito negocial.

- escolheu a Dinamarca para concentrar parte dos investimentos por conta da segurança e facilidade de operar e transacionar em determinado ambiente jurídico e comercial, sustentando ainda o título de "melhor país para os negócios" segundo a revista "Forbes", além de se encontrar na lista das melhores economias em facilidade para fazer negócios, segundo o Banco Mundial.

- a controlada é uma holding, tendo como atividade precípua a participação em outras empresas, afirmando 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;

- concentrar todas as decisões em um órgão deliberativo somente, no caso, da JBS Global A/S, permite uma administração mais eficiente dos negócios, ressaltando que a recorrente atua fortemente no mercado externo, precisando manter uma estrutura ágil.

- se houvesse realmente um interesse em obter alguma vantagem na linha do "treaty shopping", todas as participações societárias da recorrente no exterior ficariam concentradas na JBS Global A/S, mas fato que não ocorre pois em 2006 era titular de participação societária direta da Friboi Investments (sediada nas Ilhas Virgens Britânicas).

- não pode a autoridade fiscal afastar a aplicação do Tratado Brasil-Dinamarca alegando que estaria caracterizado um "treaty shopping", pois este conceito deve estar previsto no próprio Tratado.

- não estando previsto este "teste" sobre o propósito negocial ou comercial da transação, prevalece a norma do Tratado sobre a legislação ordinária brasileira.

- no Tratado Brasil-Dinamarca não há norma que trate de medidas anti-abuso ou qualquer limitação qualitativa para que as empresas sediadas nas jurisdições envolvidas possam se beneficiar desse tratado, o que impede de a autoridade desqualificar a aplicação do Tratado sem qualquer sustentação legal.

- por força do artigo 98 do CTN, na falta de uma norma anti-abuso no Tratado Brasil-Dinamarca não pode a autoridade fiscal aplicar esse teste a situações envolvendo residentes nessas jurisdições.

- afirma a autoridade que a direção efetiva da JBS Global A/S está no Brasil, o que seria mais um indício de que a JBS Global A/S seria uma empresa sem propósito negocial ou comercial.

- esse argumento implica reconhecer que a direção efetiva das sociedades em que a JBS Global A/S era titular de participação também está localizada no Brasil, o que afasta a legislação aplicada em lucros auferidos no exterior, levando à improcedência do lançamento por erro de qualificação jurídica.

- não cabe à autoridade fiscal afastar a aplicação do Tratado Brasil-Dinamarca, seja porque nesse tratado não há cláusula anti-abuso (aplicando o artigo 98 do CTN), seja porque efetivamente não houve prova ou indício de evidência de abuso ou de falta de propósito negocial, apenas a alegação vazia e vaga da autoridade fiscal.

- não se trata de aplicação do artigo 7º do Tratado como erradamente aduzido na decisão recorrida, mas sim a aplicação do artigo 23, item 5, do qual se conclui que os lucros não distribuídos pela JBS Global A/S (sede Dinamarca) não são tributáveis no Brasil, sede da recorrente, controladora da JBS Global A/S.

- por esse motivo também é nulo o auto de infração e equivocada a decisão recorrida, uma vez que os lucros distribuídos efetivamente pela JBS Global A/S poderiam ser adicionados ao lucro real e na base de cálculo da CSLL.

- ainda no mérito, com relação à disponibilidade econômica dos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, inicia a defesa traçando um histórico da legislação.

- esclarece que o encerramento do período aponta a existência de lucro, mas não acarreta a imediata possibilidade, para a empresa controladora situada no Brasil, de dispor da renda, de forma efetiva e atual.

- tramita no STF ADI nº 2.588 que visa declarar a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, pendente de julgamento pela corte.

- a recorrente não pode considerar os lucros retidos nas controladas como integrantes de seu patrimônio, pois estas empresas são soberanas para decidir sobre a destinação do lucro, e sequer é título hábil à percepção do rendimento configurar a disponibilidade jurídica.

- carece de respaldo eventual argumento de que o resultado positivo implicou acréscimo patrimonial à pessoa jurídica controladora, em decorrência do aumento real de suas ações ou do aumento nominal de ações representativas do capital, resultante de sua não distribuição.

- o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, ao considerar a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada ou controlada no exterior como símbolo de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, está divorciado da regra matriz da hipótese de incidência do tributo, contida no artigo 43 do CTN.

- a efetiva ocorrência da situação de fato ou de direito prevista em lei, como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, é imprescindível para o surgimento da obrigação tributária, conforme artigo 114 do CTN.

- até a presente data o lucro em questão não foi efetivamente disponibilizado à recorrente, o que reforça o fato de que não houve acréscimo patrimonial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 466/490, com as seguintes alegações:

- a constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 é matéria de discussão na ADI nº 2.588 pelo STF, motivo pelo qual recomenda o sobrestamento do julgamento.

- afirma que, conforme jurisprudência do CARF, irregularidades no MPF não tem o condão de causar a nulidade no procedimento fiscal.

- esclarece que DCTF é instrumento de confissão de dívida, nos termos da IN SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986, mantendo-se assim até os dias atuais, *ex vi* do art. 8º, § 1º, da IN RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010.

- não existe previsão legal para que a DIPJ tenha o condão de constituir o crédito tributário, trazendo informações de natureza contábil, informações societárias e informações de natureza fiscal.

- logo, é devido o lançamento dos tributos referentes aos fatos geradores do ano-calendário de 2006, ainda que estejam mencionados na DIPJ.

- não tem cabimento arguir a nulidade em razão de suposta iliquidez do lançamento pela não compensação com os tributos pagos pelas controladas indiretas, matéria que remete ao mérito.

- de acordo com o artigo 26 §2º da Lei nº 9.249/95, artigo 16, §2º, inciso II da Lei nº 9.430/96 e artigo 1º, § 4º da Lei nº 9.532/97, a compensação com o imposto pago no exterior depende de requisitos de ordem material e de ordem temporal, que não foram cumpridos.

- quanto ao aspecto da ordem material, os documentos apresentados no Anexo 04 não foram reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador nem tampouco pelo Consulado da Embaixada Brasileira nos países; tampouco se fez prova de que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda pago.

- com relação à ordem temporal, a recorrente se defende alegando que, conforme interpretação do artigo 14, §6º da IN SRF nº 213/96, consolidou os lucros de toda as controladas indiretas na controlada direta JBS Global A/S sediada na Dinamarca, onde não pagou imposto algum, não havendo sentido pleitear no Brasil aqueles créditos do imposto de renda incidente no exterior de controladas indiretas.

- ocorre que a interpretação da recorrente está equivocada, como se verá a seguir, fato que não afasta o prazo peremptório previsto na lei para o exercício do direito.

- com relação às controladas indiretas, a recorrente postula pela aplicação do Tratado para evitar a dupla tributação existente entre o Brasil e a Dinamarca, nos termos do artigo 23, item 5, entendendo ser correto o procedimento de consolidar na JBS Global A/S os resultados auferidos pelas controladas dessa última.

- a decisão recorrida, por sua vez, pontuou que o tratado tem aplicação quando a operação da empresa constituída na Dinamarca seja desenvolvida localmente e não em um terceiro país, como no presente caso.

- para assegurar a compreensão correta do alcance do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, devemos estabelecer o conceito de entidade controlada ou coligada, conforme definido no artigo 243, §2º da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas, o qual não faz distinção entre controle direto ou indireto.

- da mesma forma, se o disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, não alcançasse também as controladas indiretas, o objetivo do legislador não seria atingido, uma vez que bastaria aos contribuintes por ela visados estender a cadeia de participações societárias, constituindo pessoas jurídicas intermediárias - controladas diretas - entre a controladora brasileira e a subsidiária que concentra a produção de riqueza.

- o propósito dessa norma CFC, ao contrário do que entende a recorrente, não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira.

- a recorrente insiste que deve ser aplicado o Tratado Brasil-Dinamarca em relação aos lucros das subsidiárias da JBS Global A/S Dinamarca em outros países, porque nela foi feita a consolidação dos resultados daquelas, conforme interpretação equivocada do artigo 1º § 6º da IN SRF nº 213, de 2002.

- ocorre que o artigo 16, inciso I da Lei nº 9.430/96, c/c com artigo 25, §2º, incisos I e II da Lei nº 9.249/95, determina que os resultados das filiais, sucursais, controladas e coligadas situadas no exterior sejam considerados de forma individualizada.

- tais dispositivos, conjugados com o disposto do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, fazem com que, uma vez apurados os resultados das filiais, controladas ou coligadas no exterior, seja irrelevante qualquer consideração a respeito da qualidade das pessoas interpostas entre estas e o controlador brasileiro.

- a interpretação equivocada da recorrente faria com artigo 1º § 6º da IN SRF nº 213/2002 entrasse em conflito com a Lei nº 9.430/96, e com o próprio artigo 1º § 5º da citada instrução normativa.

- termo “*consolidação*” presente no § 6º significa demonstrar no balanço os resultados auferidos por outras sociedades ou entidades de que participa a pessoa jurídica controlada, ainda que essa participação seja indireta, não implicando nenhuma regra a respeito do tratamento tributário que se deve dar a esses lucros, pois esse aspecto já se acha determinado no artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, e no próprio § 5º do artigo 1º da Instrução Normativa nº 213, de 2002.

- há que se considerar que os tratados para evitar bi-tributação são pactuados entre dois países, visando sempre as operações realizadas pelas empresas domiciliadas nos mesmos, e não em terceiros países.

- a Dinamarca tributa apenas os resultados positivos dentro do seu território (TVF fls. 23), e sua aplicação para os lucros advindos de fora desse país não faz sentido.

- cita Acórdão nº 101-97.070 do antigo Conselho de Contribuintes que decidiu que, para fins de aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158/01, o Tratado entre Brasil e o país sede da controlada direta não se aplica aos lucros das controladas indiretas.

- finaliza requerendo o não provimento ao recurso voluntário e manutenção do acórdão recorrido.

Na sessão de 25 de janeiro de 2017, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção decidiu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 1302-000.457, fls. 512/548, da lavra do i. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, redator designado do voto vencedor. Abaixo, transcrevo parte do voto condutor que justifica a 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.

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo - DEMAC/SP, elaborou Relatório de Diligência de fls. 558/560, no qual restou consignado:

a) Conforme DIPJ/2007, foi apurado IRPJ a pagar de R\$ 17.391.894,91 e CSLL a pagar de R\$ 6.261.802,49. As DCTF apresentadas não contemplam débitos cujo código seja pertinente ao IRPJ e CSLL.

b) Conforme declarado na Ficha 34 - Lucros Disponibilizados e na linha 12 da Ficha 35 da Friboi Investments, bem como linha 5 das Adições da Ficha 9A, constantes da DIPJ/2007, o valor de R\$ 11.914.764,36, a título de receita de participação da controlada direta em referência, não foi incluído.

c) Não foram encontrados pagamentos a título de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2006.

A recorrente teve ciência do resultado da diligência em 28/11/2017, e apresentou manifestação de fls. 677/681 em 28/12/2017, com as seguintes alegações:

- em relação aos lucros auferidos no exterior por controladas indiretas, tratou da aplicação do Tratado Brasil-Dinamarca, o qual não prevê norma ou medida anti-abuso, de modo que não cabe à autoridade fiscal aplicar esses conceitos ao caso em tela, sob o risco de violar o artigo 98 do CTN.

- este CARF, acatando os argumentos do recurso voluntário, afastou das bases tributáveis os lucros apurados pelas controladas indiretas, sob os seguintes fundamentos:

=> o Tratado Brasil-Dinamarca não contempla norma anti-abuso;

=> o fiscal fala em *treaty shopping*, mas sequer aponta com clareza qual a norma ou normas do Tratado Brasil-Dinamarca que estava sendo usada de maneira abusiva;

=> falta nos autos elementos para se concluir com segurança que a JBS Global A/S existe unicamente “no papel”. Tanto é assim, que o Fiscal Autuante não enquadrando a situação fática como simulação e a d. Procuradoria da Fazenda Nacional não sustenta falta de substância econômica da JBS Global A/S.

=> nem o art. 116, parágrafo único, do CTN, nem o art. 187 do Código Civil constam do enquadramento legal da autuação.

- com relação aos lucros auferidos pela controlada direta, este CARF converteu o julgamento em diligência, do qual cumpre esclarecer que, apesar de não constar em DCTF, o valor apurado a título de CSLL, no montante de R\$ 6.261.802,49, foi extinto por compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

Os requisitos de admissibilidade já foram analisados na sessão de 25 de janeiro de 2017, portanto já conhecido o recurso voluntário.

Trata-se de Auto de Infração pelo qual se exige IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2006, em razão de adições não computadas na apuração do lucro líquido dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas direta e indiretamente pela recorrente, tendo como fundamento legal o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Resumidamente, as alegações de defesa são:

- 1) Sobrestamento para julgamento do ADI nº 2.588/2001 e RE nº 611.586
- 2) Nulidade por irregularidade do MPF.
- 3) Nulidade por inadequação do lançamento, pois os valores já estariam declarados na DIPJ/2007, devendo os créditos tributários serem enviados à cobrança imediata na Procuradoria da Fazenda Nacional.
- 4) Nulidade em razão da ausência de compensação do imposto pago no exterior, pois a comprovação de um único pagamento infirma a autuação, afetando a presunção de legitimidade e demonstrando sua iliquidez.
- 5) Para as controladas indiretas, deve ser aplicado o tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca.
- 6) Ausência de disponibilidade econômica dos lucros auferidos no exterior, alegando inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Na sessão de janeiro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção decidiu, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e sobrestamento do processo. Ao final, decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência.

Nestes termos, por força do artigo 63, §5º do RICARF, essas matérias, inclusive de mérito, terão que ser reapreciadas. A seguir, transcrevo o dispositivo:

*§ 5º No caso de **resolução** ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.*

De toda sorte, como já houve o julgamento da ADI nº 2.588/2001 e do RE nº 611.586, o pedido de sobrestamento deste processo perdeu o objeto. Quanto ao resultado dos citados julgados, e a repercussão no presente feito, serão matérias abordadas quando da análise do mérito.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Quanto à preliminar de nulidade em razão de irregularidade do MPF e da inadequação do lançamento, adoto as razões do voto vencido, da lavra da i. Conselheira Talita Pimenta Felix, que por unanimidade foram acatados pela turma, no sentido de rejeitá-la:

1. PRELIMINARES

1.1 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 **MINATEL**¹:

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 subsequentes, 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 dolo 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.

(...)

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. E a DCTF quem possui esta função. Sua natureza de confissão de dívida está alicerçada no S Iº do artiso 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84.

(...)

(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.

A recorrente ainda afirma que a autuação é nula em função da insegurança da infração pela ausência de compensação do imposto pago no exterior. Ora, essa é uma questão de mérito, que implicaria, se fosse acatada, na redução ou extinção, por compensação, do crédito tributário lançado. Esta matéria será analisada posteriormente.

Pelo acima exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade.

MÉRITO

O fundamento legal da autuação é o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para controladora ou coligada na data do balanço em que tivessem sido apurados.

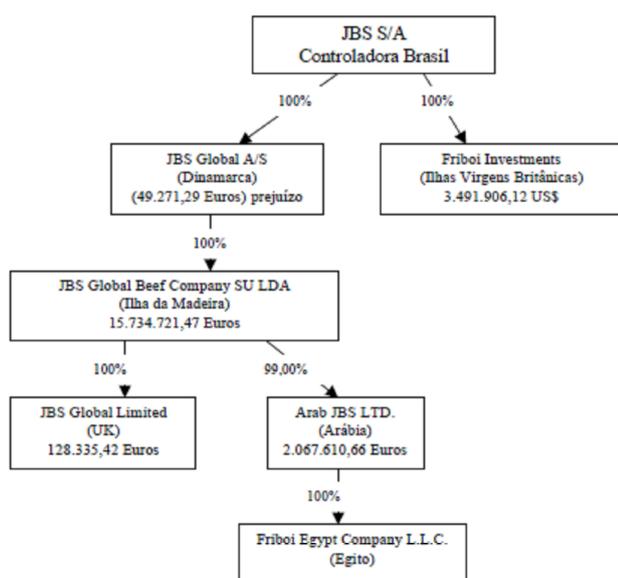
Assim, ao dispor que os lucros seriam considerados automaticamente distribuídos a seus investidores na data do balanço, a MP nº 2.159-35/2001 elegeu como fato gerador uma presunção muito contestada pelos contribuintes, sendo objeto de ação de inconstitucionalidade, ADI nº 2.588/DF, cuja repercussão geral foi reconhecida no julgamento do RE 611.586. A discussão, que iniciou em 21 de janeiro de 2001, terminou em 10 de abril de 2013, resultando no seguinte entendimento:

Investida	Localização	Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Coligadas	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
Controladas	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Note-se que, relativo a controladas em países sem tributação favorecida, e também a coligadas localizadas em paraísos fiscais, a decisão não possui efeito erga omnes, prevalecendo a presunção de constitucionalidade.

Entretanto, nestes casos, este colegiado deve observar a Súmula nº 2 do CARF, motivo pelo qual deixo de analisar questões acerca da constitucionalidade ou não trazidas no recurso voluntário.

Para continuar julgamento do mérito, elaborei gráfico onde estão demonstradas as controladas, direta e indiretas, bem como os valores apurados na ação fiscal:



Com base no gráfico, é possível constatar duas situações distintas:

1) Tributação dos lucros das **controladas indiretas**, todas vinculadas à controlada direta da recorrente - JBS Global A/S, situada na Dinamarca, país que possui tratado com o Brasil para evitar a dupla tributação, cujo artigo 23, item 5, assim estabelece:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Segundo o auditor fiscal, legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas alcança também os resultados apurados pelas indiretas. Afirma que a holding - JBS Global A/S (Dinamarca) - foi criada como mera condutora, destinada a subtrair os lucros de suas controladas (controladas indiretas da recorrente), mediante a aplicação do Tratado Brasil-Dinamarca, o que constitui um caso de confronto direto com a finalidade da convenção. Para ratificar suas conclusões, o auditor fiscal cita a teoria "Treaty Shopping", que constitui uma forma de abuso dos tratados internacionais, não aceita pela OCDE.

Em sua defesa, a recorrente alega que consolidou os resultados das controladas indiretas na JBS Global A/S (controlada direta da recorrente) nos exatos termos previstos no §6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, montante devidamente informado na DIPJ/2007. Justifica a escolha da Dinamarca para concentrar parte de seus investimentos, visando administração e controle gerencial eficiente, por meio de uma holding, o afasta que a teoria do "Treaty Shopping". Alega que no Tratado Brasil-Dinamarca, não há medidas anti-abuso ou limitação qualitativas para que empresas em outras jurisdições não sejam beneficiadas da convenção. Logo, por força do artigo 23, item 5 do tratado, os lucros não distribuídos da JBS Global A/S não podem ser tributados no Brasil.

Passo a me pronunciar.

Dois pontos polêmicos a serem enfrentados:

1) Com base no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, como o lucro das controladas indiretas são tributados.

2) Se o Tratado Brasil-Dinamarca alcança aos lucros auferidos pelas controladas indiretas.

Quanto à primeira questão, o auditor afirma que não há qualquer dispositivo legal que exclua os resultados obtidos das controladas indiretas do alcance do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001. Neste sentido, apurou os **resultados positivos** das controladas diretas e indiretas, somando, ao final, o montante a ser tributado, nos seguintes termos:

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): (49.271,29€) prejuízo;

Friboi Investments (Ilhas Virgens Britânicas): US\$ 3.491.906,12, sendo, um lucro de US\$ 5.572.855,17 em 2006 e um 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): 15.734.721,47€;

JBS Global (UK) Limited: 128.335,42€;

Arab/Friboi/Egypt L.L.C.: 2.067.610,66€, sendo o valor composto por um resultado do exercício de 2.413.038,82€ e um prejuízo acumulado de 345.428,16€.

Portanto o resultado a ser adicionado ao Lucro Líquido da JBS S.A. é de:

- 17.930.667,55€ que, ao câmbio de 29/12/2006, de 2,82024, perfaz um montante autuável de R\$ 50.568.785,85;

- 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.

O valor de 17.930.667,55€ é exatamente a soma dos resultados das controladas indiretas, sem levar em consideração o prejuízo de 49.271,29€ da JBS Global A/S (Dinamarca)

Já a recorrente afirma que, observando o § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, consolidou os resultados das controladas indiretas da JBS Global A/S (sua controlada indireta), mas não os tributou em função do previsto no artigo 23, item 5 do Tratado Brasil X Dinamarca.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, nas contrarrazões apresentadas, argumenta que a legislação tributária determina que os resultados das controladas, diretas ou indiretas, sejam considerados na forma individualizada, conforme preceitua o inciso I do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, c/c os incisos I e II do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Ou seja, a recorrente deveria ter observado o §5º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

Esta matéria já foi debatida por esta turma, na sessão de janeiro de 2017, na qual a tese vencedora deu razão à recorrente de que os lucros das controladas indiretas devem ser consolidados na controlada direta. A seguir, transcrevo os fundamentos do voto vencedor da Resolução nº 1302-000.457, da lavra do i. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, acerca desta matéria:

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.

De fato, o artigo 7º da IN SRF nº 213/2002, determina que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior da controlada, avaliado pelo **método da equivalência patrimonial**, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

Acerca do Método de Equivalência Patrimonial, transcrevo as definições de Edmar Oliveira Andrade Filho, do seu livro Imposto de Renda das Empresas, 11ª Edição, fls. 667:

"A sistemática legal de avaliação de investimentos pelo chamado "método da equivalência patrimonial" tem por função permitir que os resultados de uma sociedade que seja sócia ou acionista de outra reflitam, em cada balanço, o valor de participação nos lucros, prejuízos, ou qualquer outro acréscimo ou decréscimo ao patrimônio líquido das sociedades investidas. Da aplicação das regras sobre o método da equivalência patrimonial surge a necessidade de registro contábil de um ajuste (acrécimo ou decréscimo) no valor contábil patrimonial do investimento. Esse ajuste, na lição de José Luiz Bulhões Pedreira, é o procedimento contábil pelo qual a investidora modifica o saldo da subconta de sua escrituração que registra esse valor, a fim de que ele passe a ser igual ao demonstrado em novo balanço da coligada ou controlada. (grifei)

Acerca do lançamento contábil que registra esse ajuste, assim orienta o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações do FIECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP), 6ª Edição, do Capítulo 11, que trata de Investimentos - Método da Equivalência Patrimonial

11.4.1 - Lucro ou Prejuízo do Exercício

O acréscimo na conta de Investimentos que corresponde proporcionalmente ao lucro do período da coligada ou controlada será registrado em contrapartida como receita do ano da investidora. Essa receita entra como Outras Receitas e Despesas Operacionais no subgrupo de Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Sociedades na conta própria designada "Participações nos resultados de coligadas ou controladas pelo método da equivalência patrimonial". Veja modelo de Plano de Contas.

O lançamento contábil seria, portanto, como segue:

	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
<i>Investimentos</i>	<i>X</i>	
<i>a Receita (Participações ...</i>		<i>X</i>

É fato que apenas as controladas diretas têm conta contábil no Ativo da investidora. Assim, no caso de controlada indireta, o MEP será aplicado com relação à controlada direta, consolidando os resultados, que refletirá, também via MEP, na controladora.

Cumprir registrar que a norma brasileira de contabilidade determina que, para fins de MEP, devem-se tomar as demonstrações contábeis da sociedade investida no exterior, elaboradas originalmente conforme as normas locais de contabilidade, e adaptá-las às normas contábeis do Brasil (artigo 36 do Pronunciamento Técnico CPC nº 18-R2). Esta orientação se encontra também no artigo 6º da IN SRF nº 213/2002, abaixo transcrito:

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

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

(...)

Vale dizer que, no caso de uma controlada direta no exterior, com sede em país que não adotasse o MEP, todas as controladas desta investida (controladas indiretas da investidora brasileira) seriam consideradas para formação do lucro tributável para fins do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, em razão da adaptação às normas contábeis para utilização daquele método.

Pelo exposto, entendo que o procedimento adotado pela recorrente, em consolidar os resultados das controladas indiretas JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (Reino Unido) Limited, Arab/Friboi e Friboi/Egy (Egito) na controlada direta JBS Global A/S (Dinamarca) não merece reparo.

Chamo a atenção que a recorrente foi intimada a esclarecer o valor informado na DIPJ/2007 a título de resultado da JBS Global A/S (Dinamarca). Em resposta, a recorrente informa como apurou o valor consolidado, considerando os resultados das controladas indireta, conforme fls. 55:

I. JBS GLOBAL A/S (Dinamarca)			
I.1 Explicar a diferença entre o resultado da conversão para Real do Lucro líquido de 2006 da JBS Global A/S de R\$ 44.241.557,90 e o Lucro Líquido do período de apuração no valor de R\$ 51.412.608,43, constante da Linha 13 da ficha 35 da DIPJ do ano-calendário de 2006;			
O valor de R\$ 44.245.323,14 refere-se ao lucro líquido da subsidiária JBS Global A/S (Dinamarca) computando-se o Lucro líquido de sua controlada direta JBS Global Beef Company Ltd. S.U., situada na Ilha da Madeira, no montante de R\$ 44.375.993,55.			
A JBS Global Beef Company Ltd. S.U. possuía duas empresas controladas diretas (Friboi UK Ltd. [Reino Unido] e Arab Friboi [Egito]), cujos lucros líquidos foram consolidados diretamente no resultado da empresa controladora JBS GLOBAL A/S, passando o lucro líquido da mesma, de R\$ 44.245.323,14 para R\$ 51.412.608,42 , conforme demonstrado no quadro abaixo:			
Lucro líquido (prejuízo) do exercício por empresa	Valor em moeda	Taxa de conversão	Valor em reais
. JBS Global A/S - Controladora (Dinamarca)	€ 15.688.495,71	2,820240	44.245.323,14
. Friboi UK Ltda. (atual: JBS UK Ltda)	€ 128.335,42	2,820240	361.936,68
. Arab Friboi (Egito)	€ 2.413.038,82	2,820240	6.805.348,60
Consolidado			51.412.608,42
Segue, em anexo, organograma das participações da JBS S.A. em empresas no exterior, no ano de 2006.			

Mas faltou enfrentar a segunda questão: se o Tratado Brasil-Dinamarca impediria a tributação destes valores, bem como seria caso de aplicar a teoria "Treaty Shopping".

Início pelo "Treaty Shopping". Trata-se de um planejamento tributário que visa a redução de tributos se valendo de tratados internacionais. Foi conceituado por Luis Eduardo Schoueri em seu livro Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty

Shopping, como o uso de um Tratado ou Convenção de Direito Tributário por alguém, através de interposição de uma pessoa, que obtém a proteção de um acordo de bitributação que, de outro modo, não seria devida. Essas brechas na legislação têm sido objeto de estudo, sendo importante citar o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan), lançado em 2013 pela OCDE, com o apoio do G-20. O Plano BEPS é subdividido em quinze ações que visam combater diretamente o planejamento tributário agressivo e práticas tributárias prejudiciais, tais como se apresenta o Treaty Shopping. Em 05 de outubro de 2015 foi apresentado o pacote final de ações, dentre as quais seria que os tratados deveriam conter cláusulas para evitar o abuso em sua utilização.

No presente caso, o auditor fiscal entende que o Treaty Shopping restaria caracterizado pelo fato de a JBS Global A/S (Dinamarca) ser uma holding, figurando apenas como um mero condutor entre a recorrente e as controladas indiretas JBS Global Beef Company S/U LDA, JBS Global Limited, Arab Friboi e Friboi Egypt Company L.L.C, por razões exclusivamente elisivas, aplicando o Tratado Brasil-Dinamarca.

Ocorre que, s.m.j., eu não vislumbro que essa estrutura - concentrar participações societárias (controladas indiretas) em controlada direta com sede em país que possui convenção para evitar a dupla tributação - poderia oportunizar o planejamento tributário conhecido como "Treaty Shopping". Isto porque entendo que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não é incompatível com as convenções para evitar a dupla tributação. Como demonstrado anteriormente, o Método de Equivalência Patrimonial tem por função permitir que os resultados de uma sociedade (controladora brasileira) que seja sócia ou acionista de outra (controladas no exterior) reflitam, em cada balanço, o valor de participação nos lucros, prejuízos, ou qualquer outro acréscimo ou decréscimo ao patrimônio líquido das sociedades investidas. Os lançamentos contábeis ocorrem nas investidoras brasileiras, com o reconhecimento do acréscimo patrimonial na controladora.

Ademais, ainda que represente um acréscimo patrimonial na pessoa jurídica com sede no Brasil, a legislação permite a compensação do imposto pago pela investida no exterior com o IRPJ e CSLL devidos pela controladora, conforme artigo 26 da Lei nº 9.249/95. Ou seja, só haverá imposto a pagar pela controladora se a alíquota adotada no país da contratada for inferior à adotada no Brasil. E essa compensação independe de qualquer tratado internacional.

Acerca desta questão, convém transcrever o comentário da própria OCDE acerca do objetivo do § 1º do artigo 7º da Convenção Modelo, que dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado:

*“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna**, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”*

O própria OCDE compartilha do entendimento de que o tratado não limita o Estado Contratante de tributar o acréscimo patrimonial de seu residente contribuinte, ainda que este valor decorra dos efeitos, na controladora, dos lucros auferidos pela controlada no outro Estado Contratante.

Ou seja, a princípio, a existência de tratado firmado para evitar a dupla tributação, entre o Brasil e o país sede da controlada direta, não impede a tributação dos lucros auferidos de suas próprias controladas (controladas indiretas da investidora brasileira), devidamente consolidados, nos termos do § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

Ocorre que, especificamente no caso da Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e das Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos, nos termos do artigo 23, item 5, o qual vale a pena repetir o dispositivo:

“ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.”

Ressalto que os Estados Contratantes (Brasil e Dinamarca) optaram por apenas tributar seu residente **quando os lucros forem efetivamente distribuídos**. É norma internacional que deve ser observada em detrimento à norma interna, em conformidade com o artigo 98 do CTN. Ou seja, é o próprio Estado brasileiro que abre mão da tributação de seus residentes.

Destaco que, ao tratar da teoria do Treaty Shopping, o auditor fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica da JBS Global A/S, fato que, em tese, permitiria tributar diretamente JBS Global Beef Company S/U LDA, JBS Global Limited, Arab Friboi e Friboi Egypt Company L.L.C. Em que pese ressaltar que a JBS Global A/S (Dinamarca) apurou prejuízo no período analisado, e que todo resultado positivo é oriundo de suas controladas indiretas, este argumento não nos permite concluir que a controlada direta deva ser ignorada, uma vez que o fato constatado é próprio da natureza de uma holding, cuja atividade econômica é a participação de outras empresas.

Em seu TVF, após discorrer sobre o "Treaty Shopping" e empresa permanente, por vezes afirmando que a direção de fato da JBS Global A/S era no Brasil, o auditor fiscal conclui nos seguintes termos:

Não se pode alegar que a atuação se baseia em presunção subjetiva ou impressão pessoal, nem tampouco, que pretenda afastar a exigência do ato legal de capitalização. A fiscalização limitou-se, no exercício da atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a proceder a verificação da regularidade da apuração dos montantes tributáveis. Não há, pois, ingerência sobre a atividade empresarial do contribuinte, mas constatada a renda, devidamente demonstrada, seja dado o nome que se queira dar ao fato, deve-se formalizar a exigência

do crédito tributário, ou seja, não proíbe o contribuinte de adotar qualquer conduta, desde que não esconda sobre um planejamento tributário, resultados de que é beneficiária final da renda obtida, clara e definitiva.

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

Não desqualificando a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o procedimento a ser adotado é a consolidação dos resultados das controladas indiretas. E não houve tentativa de esconder em um planejamento tributário como relata o auditor fiscal. A consolidação dos resultados das controladas indiretas está declarado na DIPJ/2007, na Ficha 35. O que está sendo questionado é a *verdadeira repercussão econômica dos fatos*. Mas a resposta, concluo eu, está no próprio acordo firmado entre o Brasil e a Dinamarca, em tributar somente quando distribuídos os lucros. É a opção expressa de abrir mão de tributar seu residente. Ressalto que o Acordo foi firmado por meio do Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Se fosse vontade das partes, este artigo já poderia ter sido revisto, fato que não aconteceu.

A seguir, faço uma conclusão apenas para tornar mais claro meu voto acerca desta matéria:

=> Os lucros das controladas indiretas devem ser consolidados na controlada direta, observando o disposto no § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

=> Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação não impedem a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.128-35/2001, o qual determina que o fato gerador dos tributos ocorre na data do balanço, independente de distribuição dos lucros. Partindo desta premissa, uma eventual caracterização de "Treaty Shopping" não impede que os lucros das controladas indiretas sejam tributados, na forma do item anterior.

=> No caso específico do Tratado Brasil-Dinamarca, os Estados contratantes acordaram expressamente que a tributação só ocorrerá quando os lucros forem distribuídos. Neste contexto, apenas se caracterizado a inexistência da controlada direta que os lucros das controladas indiretas seriam tributados sem a consolidação dos resultados, de forma individualizada, fato que não ocorreu no presente lançamento.

Logo, acolho as razões trazidas pela recorrente, motivo pelo qual **voto por dar provimento ao recurso voluntário** quanto aos valores lançados relativos às controladas indiretas JBS Global Beef Company S/U LDA, JBS Global Limited, Arab Friboi e Friboi Egypt Company L.L.C.

Nesta toada, o pedido para compensar o lançamento com os pagamentos efetuados pelas controladas indiretas, acostados aos autos de fls. 350/385, perde o objeto. Deixo, portanto, de apreciá-lo.

É necessário registrar que, tendo em vista o disposto no artigo 63, §8º do RICARF, a maioria do colegiado acompanhou a conclusão desta relatora, por entender que houve erro no lançamento pela falta de consolidação dos resultados na controlada direta na Dinamarca, e em face da aplicação do item 5 do artigo 23 do Tratado Brasil-Dinamarca.

2) Tributação da **controlada direta** Friboi Investment, situada nas Ilhas Virgens Britânicas, paraíso fiscal situado nas águas do Caribe. Logo, considerando o resultado

do julgamento da ADI 2.588/DF, não há discussões quanto à adição dos lucros por ela apurados na apuração do IRPJ e da CSLL da recorrente.

Entretanto, a recorrente alega que declarou os lucros da Friboi Investment no valor de R\$ 11.941.764,36 na DIPJ/2007, Ficha 35. Em função desta alegação, e diante da ausência da cópia completa desta declaração, o julgamento foi convertido em diligência para verificar se os lucros foram oferecidos à tributação, e se houve algum pagamento de IRPJ ou CSLL para o ano-calendário de 2006. Em resposta, a fiscalização consignou no Relatório de Diligência de fls. 558/560, que os lucros da Friboi Investment não foram incluídos nas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Informou, ainda, não haver pagamentos de IRPJ e CSLL.

Na manifestação em face ao resultado da diligência, a recorrente esclarece que efetuou pagamento de CSLL no valor de R\$ 6.261.802,49, que foi extinto por compensação, apresentando as DCOMP de fls. 682/689. Entretanto, esta compensação em nada modifica o presente lançamento, pois este débito corresponde à apuração de CSLL a pagar no final do período, conforme declarado na DIPJ/2007, Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Como a base de cálculo da CSLL não inclui os lucros apurados pela controlada direta situada nas Ilhas Virgens Britânicas, este montante pago não se presta para reduzir o crédito tributário lançado.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, sendo correta a autuação para incluir os lucros apurados pela Friboi Investment na base de cálculo de IRPJ e CSLL.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, exonerando do lançamento a base de cálculo no valor de R\$ 50.568.785,85.

Maria Lucia Miceli - Relatora