



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17459.720047/2021-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.773 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2024
Recorrente JBS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

LUCROS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. CONTROLADAS.

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

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

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

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em manter a autuação, mas diminuindo do valor devido o resultado positivo da soma: total dos valores pagos pelas investidas JBS Australia PTY e Andrews Meat Industries Pty Ltd (AUD 80.559.449,30 + AUD 986.170,60), diminuído de R\$ 58.195.491,00 (quantia deduzida a mais, conforme constatado pela DRJ, referente à investida JBS USA Food Company Holdings), vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento parcial em maior extensão no que respeita aos tópicos “tratados internacionais”, “compensação de imposto pago no exterior” e “contabilização de subcontas”, e Eduardo Monteiro Cardoso, que

lhe dava provimento parcial em menor extensão no que respeita aos temas “tratados internacionais” e “compensação de imposto pago no exterior”.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 8709 e ss) contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação contra lançamentos de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2016. As infrações imputadas referiram-se a: consolidação de resultados de controladas no exterior, para fins de apuração do valor a ser adicionado às bases tributáveis no Brasil, em que não se teria observado as condições estabelecidas no art. 78 da Lei 12.973/14; consequentes lucros auferidos no exterior que não teriam sido computados para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e glosa de créditos de imposto de renda no exterior. Assim dispôs o TVF (e-fls. 7381 e ss), em introdução:

(...)

2 – Síntese das infrações apuradas

No decorrer desta ação fiscal, verificamos que a JBS apurou seu resultado tributável do ano-calendário de 2.016 pela sistemática do lucro real anual. É o que denota sua correspondente Escrituração Contábil Fiscal – ECF (escrituração retificadora transmitida em 20/01/2020, cujo respectivo arquivo está identificado sob o seguinte hashcode: A85448615EBCCDFC928C72DADA0D19C7DA14B3E8-0).

Ao analisarmos os dados informados na referida ECF correspondente ao Ano-calendário de 2.016, constatamos que na determinação das suas bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL a JBS igualmente adicionou ao lucro líquido o valor de R\$ 4.065.370.178,49 a título de lucros disponibilizados no exterior.

Todavia, no transcorrer deste procedimento, restou comprovado que este valor adicionado pela fiscalizada na aludida ECF foi inferior ao montante devido, determinado nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais (doravante referida apenas como “TBU”). Como será detalhado adiante, essa diferença decorreu não só de disparidades constatadas entre os resultados efetivamente apurados por diversas sociedades controladas pela fiscalizada no exterior no ano-calendário de 2.016 e os respectivos montantes oferecidos à tributação na ECF, mas também em função de inconsistências identificadas na consolidação de resultados de controladas no exterior neste mesmo período de apuração, cujo efeito foi igualmente a ilícita redução do valor de lucros do exterior oferecidos à tributação. Por consequência, constituímos os créditos tributários do IRPJ e da CSLL (acrescidos de multa de ofício e de juros moratórios) decorrentes dessa diferença global apurada no ano-calendário de 2.016.

(...)

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

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

Como já discutido anteriormente, a investidora brasileira deveria informar nesse campo da ECF se a investida estrangeira teve ou não os resultados positivos e negativos consolidados;

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

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

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

Como visto, trata-se de condição que está prevista no artigo 78, inciso II, da Lei nº 12.973/2014. Para responder a essa questão, foi verificado se o país da investida está elencado ou não na Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010 e alterações. A resposta afirmativa à pergunta significa que a investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, previstos na referida Instrução Normativa e, portanto, que a investida cumpre o requisito para a consolidação.

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

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

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

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

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

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

Trata-se da condição prevista no artigo 78, inciso IV da Lei nº 12.973/2014. Caso não tenha sido sequer apresentado o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF (objeto da Pergunta 5), a resposta a esta pergunta, conseqüentemente, também será negativa.

g) Conclusão – Coluna [G]: Resultados podem ser consolidados? Sim ou Não

SP SÃO PAULO DE O		Investida Estrangeira						
		Coluna A	Coluna B	Coluna C	Coluna D	Coluna E	Coluna F	Coluna G
1	Frigorífico Canelones S.A.	X	X	X		X	X	Não
2	JBS Paraguay S.A.	X	X	X		X	X	Não
3	Industria Paraguaya Frigorifica S.A.			X		X		Não
4	Nedhol International N.V.			X		X		Não
5	Jerky Snack Brands, Inc.			X	X	X		Não
6	JBS Global Beef Company (SU), Lda.				X	X		Não
7	JBS Global (UK) Ltd.			X		X	X	Não
8	Burcher Pty. Ltd.	X	X	X				Não
9	JBS Investments Waterford Ltd.							Não
10	JBS Meat UK Ltd.			X				Não
11	JBS Investments UK Ltd.	X	X	X		X		Não
12	JBS USA Food Company Holdings	X	X	X				Não
13	JBS USA Food Company			X		X		Não
14	JBS Packerland, Inc.			X		X		Não
15	Cattle Production Systems, Inc.			X		X		Não
16	JBS Five Rivers Cattle Feeding, LLC	X	X	X		X	X	Não
17	JBS Green Bay, Inc.	X	X	X		X	X	Não
18	JBS Plainwell, Inc.	X	X	X		X	X	Não
19	JBS Tolleson, Inc.	X	X	X		X	X	Não
20	JBS Carriers, Inc.	X	X	X		X	X	Não
21	JBS Souderton, Inc.	X	X	X		X	X	Não
22	Mopac of Virginia, Inc.			X		X		Não
23	Skippack Creek Corp.			X		X		Não
24	Swift Beef Company	X	X	X		X	X	Não
25	Swift & Company International Sales Co			X		X		Não
26	Swift Pork Company	X	X	X		X	X	Não
27	JBS Live Pork, LLC	X	X	X		X	X	Não
28	Swift Refrigerated Foods S.A. de C.V.			X		X		Não
29	Pilgrim's Pride Corporation	X	X	X		X	X	Não
30	Pilgrim's Pride of Nevada, Inc			X		X		Não
31	PPC Marketing Ltd.			X		X	X	Não
32	PPC Transportation Company			X		X	X	Não
33	Pilgrim's Pride Affordable Housing Corp.	X	X	X		X	X	Não
34	Pilgrim's Pride Corp. of West Virginia, Inc.	X	X	X		X	X	Não
35	GC Properties, GP	X	X	X				Não
36	To-Ricos Distribution, Ltd.	X	X	X		X	X	Não
37	To-Ricos, Ltd.	X	X	X		X	X	Não
38	Avicola Pilgrim's Pride de Mexico			X		X		Não
39	Operadora de Produtos Avícolas	X	X	X				Não
40	Servicios Administrativos Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não

41	Inmobiliaria Avicola Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não
42	Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não
43	Pilgrim's Operaciones Laguna	X	X	X		X	X	Não
44	Pilgrim's Comercializadora Laguna	X	X	X		X	X	Não
45	Pilgrim's Servicios Laguna	X	X	X		X	X	Não
46	POPPSA 4, LLC	X	X	X		X	X	Não
47	Carnes y Productos Avícolas de México	X	X	X				Não
48	Incubadora Hidalgo, S. de R.L. de C.V.	X	X	X		X	X	Não
49	Galina Pesada, S.A. de C.V.	X	X	X		X	X	Não
50	Grupo Pilgrim's Pride Funding Holdings	X	X	X		X	X	Não
51	Commercializadora de Carnes de Mexico	X	X	X		X	X	Não
52	Grupo Pilgrim's Pride Funding	X	X	X		X	X	Não
53	Bertin USA Corporation			X		X		Não
54	International Food Packers, LLC	X	X	X				Não
55	Sampco, Inc.	X	X	X		X	X	Não
56	JBS Trading USA, Inc.	X	X	X				Não
57	JBS USA Promontory I, LLC	X	X	X				Não
58	JBS USA Promontory II, LLC	X	X	X				Não
59	JBS Leather, Inc.	X	X	X		X	X	Não
60	Flora Green Pty. Ltd.			X				Não
61	JBS Holdco Australia Pty. Ltd.			X				Não
62	JBS Southern Holdco Pty. Ltd.	X	X	X				Não
63	JBS Southern Investments 1 Pty. Ltd.	X	X	X				Não
64	S&C Australia Holdco Pty. Ltd.			X				Não
65	S&C Australia Investments Pty. Ltd.			X		X		Não
66	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
67	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
68	Tatiara Meat Company Pty. Ltd.			X				Não
69	Good Country Investments Pty. Ltd.	X	X	X				Não
70	JBS Southern Australia Pty. Ltd.			X				Não
71	Swift Australia (Southern) Pty. Ltd.			X		X		Não
72	Swift Southern Investments Pty. Ltd.	X	X	X				Não
73	JBS Smallgoods Holdco Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
74	JBS Investments Cork Ltd.							Não
75	JBS Investments Dublin Ltd.							Não
76	JBS Asia Pacific Holdings DAC					X	X	Não
77	JBS Asia Pacific Investments Ltd.					X	X	Não
78	JBS Australia Finance Pty. Ltd.			X		X	X	Não
79	Baybrick Pty. Ltd.			X		X		Não

80	Industry Park Pty. Ltd.			X						Não
81	JBS Australia Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
82	JBS Holdings Hong Kong Co. Ltd.									Não
83	Andrews Meat Industries Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
84	JBS Meat Investments Pty. Ltd.	X	X	X						Não
85	Scott Technology Ltd.			X						Não
86	Scott Technology NZ Ltd.			X						Não
87	Scott Technology USA Ltd.			X						Não
88	Scott Separation Technology Ltd.			X						Não
89	HTS-110 Ltd.			X						Não
90	Scott Milktech Ltd.			X						Não
91	Robotic Technologies Ltd.			X						Não
92	Scott Technology Euro Ltd.									Não
93	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X						Não
94	Scott Systems International, Inc.			X						Não
95	Scott Technology Australia Pty. Ltd.			X						Não
96	Applied Sorting Technologies Pty. Ltd.			X						Não
97	Scott Automation and Robotics Pty. Ltd.			X						Não
98	Primo Meats Pty. Ltd.	X	X	X						Não
99	Hans Continental Smallgoods Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
100	P&H Investments 1 Pty. Ltd.	X	X	X						Não
101	P&M Quality Smallgoods Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
102	Hunter Valley Quality Meats Pty. Ltd.	X	X	X			X			Não
103	Luturn Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
104	SPM Fresh Holdings Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
105	P&H Investments 2 Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
106	Primo Retail Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
107	Premier Beehive NZ ULC Ltd.	X	X	X			X	X		Não
108	Gideny S.A.	X	X	X	X					Não
109	Trim S.A.	X	X	X			X	X		Não
110	Zendaleather Co. (USA)	X	X	X						Não
111	Zendaleather S.A. de C.V. (Mexico)	X	X	X			X	X		Não
112	Servicios Integrales S.A. de C.V.	X	X	X			X	X		Não
113	Zendaleather S.A. (Uruguay)	X	X	X			X	X		Não
114	Trump Asia Enterprises						X	X	X	Não
115	Wonder Best Holding Company Ltd.							X		Não
116	Capital Joy Holding Ltd.						X	X	X	Não
117	JBS Leather Paraguay S.R.L.	X	X	X	X	X	X	X		Sim
118	JBS Global Investments S.A.									Não

119	Meat Snacks Partner, LLC				X	X	X		Não
120	Moy Park Lux Holdings (Europe) Ltd.				X				Não
121	Moy Park (Newco) Ltd.	X	X	X			X	X	Não
122	Moy Park Ltd.	X	X	X			X	X	Não
123	Dungannon Proteins Ltd.	X	X	X			X	X	Não
124	Rose Energy Ltd.	X	X	X					Não
125	Moy Park Food Service Dublin Ltd.						X	X	Não
126	Moy Park (Bondco) Plc.				X		X		Não
127	Kitchen Range Foods Ltd.	X	X	X			X	X	Não
128	Bakewell Foods Ltd.	X	X	X			X	X	Não
129	Itaholb International B.V.						X		Não
130	JBS Toledo N.V.	X	X	X	X	X	X		Sim
131	POPPSA 3, LLC	X	X	X					Não
132	JBS Food Canada, Inc.	X	X	X			X	X	Não
133	Weddel Ltd.	X	X	X			X	X	Não
134	JBS Australia Pty. Ltd. NZ	X	X	X			X	X	Não
135	JBS Leather Europe	X	X	X	X	X	X	X	Sim
136	Conceria Priante S.p.A.	X	X	X	X	X	X	X	Sim
137	JBS Leather International B.V.								Não
138	Zendaleather GmbH (Germany)	X	X	X			X	X	Não
139	Zendaleather S.A. (Argentina)	X	X	X			X	X	Não
140	Hai Feng Wonder Best Leathergoods						X	X	Não
141	Albert Van Zoonen B.V.	X	X	X			X	X	Não
142	Rigamonti Salumificio S.p.A.	X	X	X	X	X	X	X	Sim
143	JBS Mendoza S.A.	X	X	X	X	X	X	X	Sim
144	JBS Argentina S.A.	X	X	X	X	X	X	X	Sim
145	JBS Project Management GmbH				X	X	X		Não
146	JBS Berg Sarl				X		X		Não
147	JBS Dudelange Sarl				X		X		Não
148	JBS Brandenburg Finance Sarl				X		X		Não
149	JBS La Rochette Sarl				X		X		Não
150	JBS Mersch Sarl				X		X		Não
151	Moy Park Beef Orleans SAS				X		X	X	Não
152	JBS Global Luxemburgo				X	X	X	X	Não

Tabela 8 – Demonstrativo de apuração da possibilidade de consolidação ou não de resultados das investidas estrangeiras em 2016

Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 8.620 e ss):

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, JBS S.A, em face dos auto de infração de:

a) Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ, (a fls. 7512 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 1.387.952.871,69, referente ao fatos gerador de 31/12/2016 (lucro real anual), sendo assim descrito o fato apurado:

" ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL, conforme termo de verificação fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.";

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 7519 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 917.073.145,29, referente ao fatos gerador de 31/12/2016 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

" FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL, conforme termo de verificação fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração."; e

c) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 7525 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 225.875.916,89, referente ao fatos gerador de 31/12/2016 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

"GLOSAS INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA PAGO POR INVESTIDAS NO EXTERIOR

Não atendimento aos requisitos legais necessários à dedução de imposto de renda pago por investidas no exterior da CSLL devida, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração."

A contribuinte, JBS S.A., foi cientificada dos autos de infração em 29/11/2021 (Termo a fls. 7537), e apresentou a impugnação a fls. 7546 e segs., em 28/12/2021 (Termo a fls. 7544), na qual apresenta os seguintes argumentos de defesa:

"I - DOS FATOS

Trata-se de três Autos de Infração.

O primeiro envolve a quantia de R\$ 686.493.655,01 (seiscentos e oitenta e seis milhões, quatrocentos e noventa e três mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e um centavo) a título de Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ"), R\$ 186.588.975,43 (cento e oitenta e seis milhões, quinhentos e oitenta e oito mil, novecentos e setenta e cinco reais e quarenta e três centavos) a título de juros de mora e R\$ 514.870.241,25 (quinhentos e catorze milhões, oitocentos e setenta mil, duzentos e quarenta e um reais e vinte e cinco centavos), a título de multa de ofício.

O segundo Auto de Infração, por sua vez, no valor de R\$ 453.592.415,32 (quatrocentos e cinquenta e três milhões, quinhentos e noventa e dois mil, quatrocentos e quinze reais e trinta e dois centavos) a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), com R\$ 123.286.418,48 (cento e vinte e três milhões, duzentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e dezoito reais e quarenta e oito centavos) a título de juros de mora e R\$ 340.194.311,49 (trezentos e quarenta milhões, cento e noventa e quatro mil, trezentos e onze reais e quarenta e nove centavos), a título de multa de ofício.

Para tais Autos de Infração, considerou-se o valor de R\$ 5.039.915.725,86, (cinco bilhões, trinta e nove milhões, novecentos e quinze mil, setecentos e vinte e cinco reais e oitenta e seis centavos), a título de supostos lucros auferidos no exterior, que, supostamente não teriam sido computados para fins de apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

O terceiro Auto de Infração, por fim, no valor de R\$ 111.720.208,18 (cento e onze milhões, setecentos e vinte mil, duzentos e oito reais e dezoito centavos) a título de CSLL, R\$ 30.365.552,58 (trinta milhões, trezentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e oito centavos) a título de juros de mora e R\$ 83.790.156,13 (oitenta e três milhões, setecentos e noventa mil, cento e cinquenta e seis reais e treze centavos) a título de multa de ofício, sendo tal lançamento efetivado por conta de glosa de créditos de imposto de renda no exterior.

Os autos de infração tiveram como base, em suma, (a) tributação de lucro auferidos por investidas em jurisdições com os quais o Brasil firmou Convenção para evitar a bitributação, (b) a vedação de consolidação do resultado de controladas no exterior, sob o argumento de que os requisitos legislativos não foram acatados e (c) glosa de guias pagas, oriundas do exterior, a título de Imposto Sobre a Renda.

Antes de tecer de modo pormenorizado a defesa de cada um dos pontos é preciso fazer um registro: dois empecilhos que foram impostos à questão da consolidação de resultados de investidas do exterior simplesmente não correspondem aos fatos.

O primeiro deles refere-se à suposta ausência de subcontas de investimentos em controladas no exterior, previstas pelo artigo 76 da Lei n. 12.973/14, de diversas investidas.

Ocorre, contudo, que, conforme documentos anexos (Doc. 02), as subcontas foram sim efetivadas.

De fato, em 1º de janeiro de 2.020, foram efetuados os lançamentos extemporâneos a fim de complementar as subcontas dos lucros no exterior que não haviam sido realizadas anteriormente, sendo certo que, em junho de 2.021, foi transmitida a ECD do exercício 2021 (ano-calendário 2020) refletindo tais lançamentos, com a menção, no histórico do lançamento, de que se trata de lançamento extemporâneo relativo às subcontas das controladas diretas/indiretas do ano-calendário de 2.016, conforme será visto, de modo mais minucioso, oportunamente.

Esse aspecto é fundamental, pois grande parte da glosa da consolidação se deu apenas em razão da suposta inexistência das subcontas.

Um segundo ponto também errado no TVF é que a Impugnante não teria preenchido o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas de uma série de investidas.

Mais uma vez trata-se de erro de fato. A ficha "Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas" foi preenchida, muito embora, em alguns casos, o valor indicado estava equivocado.

Além desses dois aspectos, a Impugnante destaca alguns elementos adicionais que são erros objetivos da fiscalização e independem de divergências sobre a interpretação da legislação tributária. São eles:

- a) A investida Flora Green Pty Ltd estava contemplada na ECF sob o nome de JBS Australian Holdings e, por conta de alteração de nome, não foi localizada indicação na ECF pelo Fisco;
- b) Para a investida JBS Global Luxembourg Sarl, a tributação do resultado se deu sem a exclusão dos dividendos, em patente violação ao §1o, do artigo 76 da Lei n. 12.973/14;
- c) Com relação à glosa de guias, a fiscalização copiou errado o valor da guia da investida JBS USA Food Company; e
- d) Com relação à glosa de guias, a fiscalização desconsiderou duas guias, uma da investida JBS Australia Pty. Ltd. e outra da investida Andrews Industries Meat Pty Ltd. por não localizar a natureza jurídica dos pagamentos, sendo certo que tal natureza jurídica poderia ter sido identificada nos próprios documentos fornecidos pela Impugnante.

Além desses fatores, digamos assim, mais simples e objetivos, que serão apontados de modo mais minucioso, oportunamente, há uma série de inconsistências jurídicas e de fato que demandam uma explicação mais robusta, conforme será apontado na peça.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, passa-se a indicar de modo mais detido os diferentes pontos que demonstram a improcedência do lançamento de ofício.

DO DIREITO

PRELIMINARMENTE: DO PRAZO DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO

(...)

Diante do exposto, tendo-se em vista o período de tempo exíguo para apresentar a presente Impugnação, requer, com fundamento no artigo 191 c/c 15 do CPC e §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, seja concedido prazo de 180 (cento e oitenta dias) para apresentação de nova manifestação em que a Impugnante possa (a) apresentar os documentos, que eventualmente não foram juntados por ausência de tempo hábil e (b) colocar considerações adicionais, inclusive munidas de laudos técnicos que não puderam ser produzidos a contento em tempo hábil em razão do curtíssimo prazo destinado à presente Impugnação.

DO MÉRITO

DA ILEGALIDADE DA VEDAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO IMPOSTO SOBRE OS LUCROS DAS INVESTIDAS DA IMPUGNANTE.

PANORAMA GENÉRICO.

A partir de 1º de janeiro de 2015, a Impugnante passou a ser obrigada a aplicar regras de Tributação em Bases Universais - TBU nos moldes determinados pela Lei n. 12.973/14.

A referida legislação alterou sobremaneira a sistemática do artigo 25 da Lei n. 9.249/95 e revogou o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01 que previa uma consolidação vertical do resultado no exterior, instituindo novas obrigações acessórias que deveriam ser cumpridas e ainda eram novas tanto para o Fisco como para o contribuinte.

De fato, a nova legislação permitiu, até 2022, a consolidação do resultado do exterior de todas as investidas no Brasil, diferentemente, da legislação antiga, que permitia a consolidação vertical. No entanto, instituiu a veiculação de uma série de obrigações acessórias novas que precisariam ser assimiladas pelas pessoas jurídicas e até pela fiscalização.

Dito isso, convém apontar que, no caso concreto, o fato é que em razão de dúvidas quanto ao cumprimento dessas obrigações acessórias, especialmente, no preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal - ECF, bem como certas dificuldades sistêmicas, a Impugnante cometeu alguns equívocos compreensíveis para quem está se adaptando a uma nova legislação.

Nesse sentido, a Impugnante, no curso da fiscalização, apresentou para a autoridade administrativa uma planilha com todos os dados pertinentes para a apuração do TBU, bem como documentos de apoio para que os requisitos da tributação em bases universais fosse apurada. O Termo de Verificação Fiscal designa tal planilha de "Novo Demonstrativo", terminologia que passará a ser empregada na presente Impugnação.

Nesse contexto, quando apresentou o Novo Demonstrativo, a Impugnante reconheceu que havia consolidado, de modo equivocado, algumas investidas na ECF. Não se furtou de ajustar, no Novo Demonstrativo, tais problemas, apurando resultados não consolidados para tais investidas. Além disso, voluntariamente, incluiu novas investidas que, por equívoco, não haviam sido indicadas originalmente na ECF, colaborando ativamente com a fiscalização.

No entanto, para diversas investidas que a Impugnante entendia como **consolidáveis**, mesmo no Novo Demonstrativo, a fiscalização negou a prerrogativa de consolidar, ora por razões de ordem material que, como será demonstrada, muitas vezes partem de falsas premissas, ora, na maior parte das vezes, por razões de ordem formal, isto é, por questões relativas a obrigações acessórias. A fiscalização, portanto, incorre em erro de direito muito grave, porque coloca, como cumulativos, os requisitos materiais da consolidação, ao fiel cumprimento de obrigações acessórias.

Essa negativa de consolidar - na maior parte das vezes ligadas a questões relacionadas às obrigações acessórias - implicou uma majoração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativa ao TBU e reduziu o valor de crédito de guias pagas no exterior a título de Imposto Sobre a Renda, como será apontado oportunamente. Essa postura, contudo, vai de encontro, não só, à literalidade do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, mas também a princípios e vetores que regem a atividade da Administração Pública, como será, a seguir demonstrado.

Iniciando a análise cabível de um modo mais apegado a literalidade da lei, convém apontar que o artigo 78 da Lei n. 12.973/14 prescreve o seguinte:

(...)

Quando se observa o dispositivo acima citado, nota-se que os incisos I a IV do "caput" revelam as situações que impedem a consolidação. Já o §1º do artigo 78 trata de obrigações acessórias aplicáveis para se consolidar.

O que o Fisco fez, com a devida vênia, foi confundir os requisitos legais da consolidação com as obrigações acessórias, em patente desvirtuamento da norma acima citada.

Não se pode confundir, portanto, os requisitos para a consolidação com as obrigações acessórias previstas pela legislação. Essas últimas são meios para se verificar se os requisitos materiais foram, ou não preenchidos.

Problemas vinculados a obrigações acessórias deveriam gerar questionamentos relativos a provas para se verificar os requisitos da consolidação, mas jamais implicarem, per si, uma vedação do direito de consolidar.

Nesse sentido, a fiscalização foi contraditória, pois, em diversos momentos questionou a Impugnante sobre fatos não relatados, devidamente, em obrigações acessórias, mas simplesmente ignorou a resposta fornecida pelo contribuinte para tornar o erro no preenchimento da obrigação acessória um fator que, por si próprio, justificaria a vedação da consolidação. Esse aspecto será esclarecido de modo mais minucioso, em momento oportuno, quando se verificar a questão afeta aos problemas de preenchimento do "Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas"

O fato, porém, é que ao assim proceder, além de violar a própria dicção do caput do artigo 78 da Lei n. 12.973/14 e seus incisos, que outorgam um direito subjetivo ao contribuinte que não pode ser obstado pelo Fisco, ao tomar questões formais como elementos que, em si mesmas, vedam a consolidação, o Fisco acabou violando princípios e valores fundamentais do sistema jurídico-tributário.

A começar pela própria noção de isonomia tributária, calcada no artigo 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil, pois, em hipótese alguma, poderia ser autorizado tratamento tributário a distintos contribuintes por razões meramente formais. Ora, o princípio da isonomia importa diferenciar os contribuintes que se encontrem em situações não equivalentes. Exigir uma tributação por eventual inconsistência de obrigação acessória vai absolutamente na contra mão de tal diretriz.

Eis, portanto, a proibição de formalismo excessivo, que deve nortear a temática da tributação. Sobre o tema da proibição de formalismo em excesso, Misabel de Abreu Derzi, em sua magistral obra sobre segurança jurídica, narra que segundo o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, a modernização do sistema de controle e fiscalização passa por uma...

(...)

Aliás, a própria Receita Federal do Brasil, no Parecer Normativo RFB n. 03 de 04.11.2016, reconhece que o princípio do formalismo moderado importa que as "formalidades não podem ser revestidas de um rigorismo que cerceie os direitos" dos administrados. Veja-se:

"10.1.2. A lógica deste princípio indica que devem ser observadas as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados e, por simetria, à consecução do interesse público pela Administração, porém, estas formalidades não podem ser revestidas de um rigorismo que cerceie os mencionados direitos ou, mantendo-se a correspondência, que imponha entraves à realização do interesse público de maneira eficiente pela Administração." (grifos nossos)

(...)

Na esfera tributária, a prevalência da essência sobre a forma se dá, especialmente, por conta do princípio da igualdade, como já demonstrado. A veiculação da igualdade, como já discorrido, proíbe que se "institua tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.", conforme previsão do artigo 150, inciso II, da Constituição da República.

Ocorre que se o formalismo exacerbado prevalece, em detrimento dos aspectos materiais que regem a tributação, então os contribuintes passam a ser diferenciados a partir de elementos formais e não de sua situação econômica.

Nesse contexto, a prevalência da "essência sobre a forma" é amplamente aplicada na área tributária. Veja-se um caso em que houve a aplicação em situação envolvendo a própria Impugnante:

(...)

Ora, esses vetores são fundamentais para se compreender que quando se interpreta a dicção do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, as obrigações acessórias não podem ser vistas mais do que meios para se atingir finalidades públicas, de sorte que caso o contribuinte, embora descumprindo obrigações acessórias ou cumprindo-as de modo inexato, consiga fornecer ao Fisco as informações necessárias para os fins das quais se prestam, é um formalismo excessivo e inadmissível obrigá-lo a adotar sistemáticas de apuração mais onerosas.

Bem verdade que o Termo de Verificação Fiscal ainda tenta justificar essa aplicação arbitrariamente rigorosa, que ilegalmente equipara requisitos materiais a obrigações acessórias, a um suposto caráter de "benefício" da consolidação. À fl. 7391 do Termo de Verificação Fiscal é dito o seguinte:

"Uma vez que essa consolidação de resultados constitui exceção à regra geral da individualização da tributação dos lucros auferidos por controladas diretas e indiretas no exterior, representando um benefício tributário transitório que pode ser opcionalmente fruído pela controladora brasileira - porquanto permite a compensação imediata de prejuízos de uma controlada estrangeira com os lucros auferidos por uma outra controlada estrangeira -, as condições legalmente impostas para a sua utilização devem ser interpretadas de maneira literal e restritiva, a teor do que prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional e do que já é assentado em remansosa jurisprudência administrativa e judicial."

Sobre o ponto acima, a própria aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional, invocada pelo TVF, demonstraria, por si só, a ilegalidade da atuação fiscal, porque a literalidade da lei não coloca a subconta, a Demonstração de Rendas Ativas ou Passivas,

por exemplo, como requisitos materiais da consolidação, mas, sim como obrigações acessórias, como já demonstrado.

Mas, não é só. O próprio Termo de Verificação Fiscal reconhece que a consolidação, vigente até 2.022, é uma sistemática de transição, como se depreende da fl. 7390.

Ora, os "regimes de transição", como ensina Humberto Ávila, são inerentes à noção de segurança jurídica, especialmente para suavizar, temporalmente, mudanças drásticas introduzidas pela legislação.

O regime de transição, portanto, não é um favor fiscal, mas um imperativo da segurança jurídica, que foi observado pelo legislador e mitigado, com a devida vénia, pela Administração Pública.

Exatamente, por isso, com a devida vénia, o lançamento de ofício deveria aplicar os requisitos da consolidação levando-se em conta o princípio do formalismo moderado para que eventuais desajustes de obrigações acessórias não sejam pretextos para vedar a consolidação, na tônica de que as obrigações acessórias são meios para se verificar requisitos da consolidação, meios, enfim, que, no caso de falhas, podem ser complementados mediante apresentação de informações pelo contribuinte aptas a sanar dados eventualmente inconsistentes.

Essa é a única conclusão que se infere não só do próprio texto do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, mas do inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/88 e do artigo 3º, inciso I, da mesma lei, bem como do próprio princípio da isonomia, da segurança jurídica - e seus regimes de transição - e da vedação de formalismo em excesso.

Dito isso, conforme já discorrido, a fiscalização aplicou seis critérios distintos para avaliar a consolidação, sintetizado nas seguintes perguntas a seguir reproduzidas:

- a) Pergunta 1.- Coluna [A]: A investidora informou SIM no indicador de consolidação da ECF?
- b) Pergunta 2. – Coluna [B]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Consolidação (Registro X353) na ECF?
- c) Pergunta 3 – Coluna [C]: A investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, tampouco é beneficiária de regime fiscal privilegiado?
- d) Pergunta 4. – Coluna [D]: A investidora efetuou o registro da subconta?
- e) Pergunta 5. - Coluna [E]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF (Registro X355)?
- f) Pergunta 6. – Coluna [F] A Renda Ativa Própria no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF é igual ou superior a 80% da Renda Total?
- g) Conclusão – Coluna [G]: Resultados podem ser consolidados? Sim ou não.

Facilmente, verifica-se que as perguntas "c)" e "f)" adequadamente reportam-se aos requisitos do inciso I a IV do artigo 78 da Lei n. 12.973/14 - muito embora a pergunta "f)" não deveria se restringir a questionar a informação disponibilizada no Demonstrativo X 355, mas sim pautar-se pela "verdade material".

Contudo, as perguntas "b)" e "e)" tratam de obrigações acessórias que deveriam ser meio para se apurar informações, mas jamais um fator isolado para se vedar a consolidação. E mais: mesmo no caso das perguntas "a)", "b)" e "e)" o Fisco parte de erros de fato, conforme será demonstrado nos próximos itens.

Nesse contexto, passa-se a refletir, a seguir, sobre cada um dos critérios acima indicados.

Sobre a primeira pergunta do "teste": a) Pergunta 1 - Coluna [A]: A investidora informou "SIM" no Indicador de Consolidação na ECF?

Iniciando-se pela pergunta 1 ("A investidora informou "SIM" no Indicador de Consolidação na ECF?") deve-se apontar que, **realmente**, a Impugnante optou por **não** consolidar certas pessoas jurídicas quando da apresentação da ECF, na maior parte dos casos, **por erros** de informação que viciaram sua vontade.

É preciso considerar que o § 6º prevê que a consolidação é irretratável, mas não previu que a não-consolidação é irretratável. Veja-se novamente sua redação:

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

Em outras palavras, uma vez consolidado, o contribuinte não pode voltar atrás. Contudo, em momento algum a lei proíbe o contribuinte de consolidar parcelas que não estavam consolidadas.

Nesse sentido, quando, no Novo Demonstrativo, a Impugnante optou por apresentar cálculo consolidando o resultado de algumas pessoas jurídicas em que não havia consolidação anterior, não incorreu, em hipótese alguma, na vedação do §6º do artigo 78 da Lei n. 12.973/14.

Como já visto, tal dispositivo apenas veda a retratação quando há a opção pela consolidação. Mas fica silente quanto à impossibilidade de se retratar quando não há a consolidação. Portanto, quando o Termo de Verificação Fiscal obsta a "consolidação" sob a justificativa de que não havia sido efetivada quando da ECF, acaba violando expressa dicção legal do §6º do artigo 78 da Lei n. 12.973/14.

Não bastasse isso, é preciso considerar que se a opção pela não consolidação for efetivada com erro pelo contribuinte - por exemplo, o contribuinte entender, por equívoco, que certa investida não poderia ter seus resultados consolidados - emerge um vício de vontade que compromete o ato praticado pelo contribuinte. É o caso, como se verá oportunamente, da maior parte das investidas que não haviam sido consolidadas originalmente.

Os artigos 138 e 139 do Código Civil tratam do "erro substancial", como elemento que vicia o negócio jurídico. A redação de tais dispositivos é a seguinte:

(...)

Note-se, portanto, que o "erro substancial" - que abrange qualidades essenciais da declaração - representa um vício de vontade que torna o ato anulável. No caso, se a Impugnante entendia que certas investidas não poderiam ser consolidadas, em razão de premissas fáticas erradas, é evidente que há um erro substancial quanto à declaração que compromete sua vontade.

Agora, embora a consolidação não seja, evidentemente, um "negócio jurídico", o artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional admite a analogia como método de aplicar a legislação tributária. Veja-se:

(...)

Logo, a noção de "erro substancial", do direito privado, pode ser perfeitamente aplicável na seara tributária, quando o contribuinte promove uma escolha fiscal a partir de premissas erradas.

Portanto, se o contribuinte deixa de consolidar, originalmente, os resultados de certa investida por comprovado erro essencial, a opção evidentemente é viciada, devendo a Administração Pública avaliar a possibilidade de se consolidar.

Aliás, o grande publicista Augustin Gordillo comenta a aplicação de "erro substancial", inclusive, como causa de nulidades de atos administrativos, como se opera na Argentina, por exemplo. Veja-se seus ensinamentos explicando o conceito de erro substancial:

(...)

No caso concreto, esse fator é importante porque quando a Impugnante optou por não consolidar certas investidas, assim o fez pois partiu de informações equivocadas, fornecidas pelas contabilidades de investidas, especialmente, no tocante à inexistência de renda ativa. Ou seja, **entendeu-se que certas investidas não poderiam ser consolidadas quando, na realidade, poderiam.** É evidente que tal circunstância acarreta erro substancial na opção pela não consolidação

Esse elemento fático será demonstrado, individualmente, para cada investida, em momento oportuno da presente Impugnação, mas como regra geral, pode-se dizer que nesses casos, (a) a Impugnante havia informado inexistência de renda ativa abaixo de 80% (oitenta por cento) e (b) posteriormente, com a vinda de demonstrações financeiras finalizadas, percebeu-se pela existência de renda ativa acima de 80% (oitenta por cento). Nesse sentido, a própria informação veiculada no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas se torna uma prova cabal do erro.

É preciso considerar que, em diversos países, a obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras é posterior à data de entrega da ECF. Isso levou à Impugnante ser obrigada a lidar com informações provisórias, fornecidas pela contabilidade das investidas que, muitas vezes, foram posteriormente corrigidas.

Assim, para tais hipóteses, a Impugnante se viu obrigada a não consolidar, tendo depois percebido que a consolidação poderia ter sido feita, mas com patente erro substancial que torna nula sua expressão de vontade, para tais casos.

Logo, com a devida vênia, seja porque a literalidade do § 6º do artigo 78 da Lei n. 12.973/14 não prevê a vedação de mudança de opção quando se havia escolhido, originalmente, pela não consolidação, seja porque o erro substancial compromete a vontade, não poderia o Fisco tomar a não consolidação original como um fator que definitivamente veda a possibilidade de se consolidar.

Sobre a segunda pergunta do "teste": b) Pergunta 2 - Coluna [B]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Consolidação (Registro X353) na ECF?

Já com relação à pergunta 2, ("A investidora apresentou o Demonstrativo de Consolidação (Registro X353) na ECF?"), é preciso considerar que tal demonstrativo, segundo o Manual da ECF, é uma ficha que tem como finalidade demonstrar os resultados consolidados no exterior de controladas, diretas ou indiretas, equiparadas ou coligadas.

Para os casos de investidas em que a Impugnante havia optado por não consolidar originalmente - na maior parte dos casos em razão de erro que a levou a pensar que a renda ativa de tais investidas era inferior a 80% (oitenta por cento) - o Registro X353 não foi preenchido.

Ocorre que o Registro X353 é, evidentemente, um meio, um instrumento para a consolidação, não podendo ser visto como um fim em si mesmo. Portanto, para os casos em que a Impugnante optou por consolidar posteriormente, o Registro X353 não deveria

ser visto como óbice, especialmente, quando ao Fisco são disponibilizadas as informações necessárias para se consolidar.

Ora, **no curso da fiscalização**, a Impugnante disponibilizou o Novo Demonstrativo, como bem reconhecido pela Fiscalização, no Anexo da resposta do Termo de Intimação n. 02. Como o Novo Demonstrativo permite a identificação das informações relevantes para a consolidação, a instrumentalidade do Registro X353 deixa de ser essencial para a consolidação.

Nesse sentido, vale citar, novamente, o inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/99 que expressamente prevê que a Administração Pública deve se valer da adequação entre fins e meios nos processos administrativos. Veja-se:

(...)

Vale repetir, também o artigo 3º da mesma Lei diz que cabe à autoridade e ao servidor "facilitar o exercício" dos direitos do administrado. Veja-se:

(...)

Ora, sendo o Novo Demonstrativo planilha que informa o nome da investida, o respectivo país, a participação societária envolvida, o lucro antes dos impostos, os dividendos, a equivalência patrimonial, o prejuízo acumulado e o lucro após a participação, o resultado consolidado e o não consolidado, é evidente que tal documento fornece todos os elementos relevantes para fins de consolidação.

Aliás, a partir do Novo Demonstrativo, a fiscalização colheu importantes informações a ponto de, em eventuais divergências com a ECF, terem prevalecido as informações do Novo Demonstrativo. Veja-se à fl. 7436:

"1. No Registro X340 da ECF consta que as investidas To-Ricos Distribution e To-Ricos Ltd estão localizadas nos EUA. Mas no Novo Demonstrativo, que presumidamente passou pela revisão da "consultoria contratada", consta que ambas estão localizadas nas Bermudas (por essa razão, foi assumido que ambas estão localizadas nas Bermudas); 2. No Registro X340 da ECF consta que a investida Burcher Pty Ltd está localizada na Austrália. Mas no Novo Demonstrativo, que presumidamente passou pela revisão da "consultoria contratada", consta o Reino Unido como o local dessa investida (por essa razão, foi assumido o Reino Unido como o local correto);"

Nesse sentido, a inobservância de requisito meramente formal, **quando sanado** por informações trazidas pelo contribuinte jamais pode ser um empecilho para a aplicação de um direito subjetivo quando os requisitos materiais de tal direito forem comprovados.

Trata-se, portanto, de exigência ilegal por parte da fiscalização, para fins de consolidação.

Portanto, a falta de preenchimento do "Demonstrativo de Consolidação" não prejudicaria a visualização, pelas autoridades administrativas, dos resultados positivos e/o negativos que foram consolidados.

É preciso considerar que o § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional prescreve que "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária", mas jamais o descumprimento da obrigação acessória pode justificar a cobrança de tributo, especialmente, quando o contribuinte tem outros meios de demonstrar os fatos aplicáveis!

Assim, nas palavras de Luciano Amaro, as obrigações acessórias "objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributo (obrigação principal)"⁴. Ora, se a fiscalização dispõe de outros meios para identificar os fatos aplicáveis, não pode se eximir de observá-los!

Tanto é assim, aliás, que a fiscalização, em diversas oportunidades, no TVF, demonstrou conhecer os resultados das investidas, tanto que efetivou a apuração do crédito tributário.

Nesse contexto, a ausência do cumprimento dessa obrigação acessória não foi prejudicial ao Fisco e a autoridade administrativa tem, por dever de ofício, identificar as informações necessárias para fins de aplicação do artigo 78 da Lei n. 12.973/14.

Note-se, portanto, que (a) se trata de informação cujo preenchimento não era um requisito previsto na hipótese de incidência da norma que trata da consolidação, prevista pelo artigo 78 caput e incisos I a IV da Lei n. 12.973/14 e (b) não era essencial para apuração dos valores consolidados em razão de redundância da própria ECF.

Ao condicionar o preenchimento de tal item como elemento essencial para a consolidação, a fiscalização incorreu em ilegalidade inaceitável.

Sobre a terceira pergunta do "teste": c) Pergunta 3 - Coluna [C]: A investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, tampouco é beneficiária de regime fiscal privilegiado?

Com relação à pergunta 3 ("A investida não está localizada em país ou dependência com tributação favorecida, tampouco é beneficiária de regime fiscal privilegiado?") realmente trata-se de requisito previsto pela legislação e sua aplicação é adequada, não havendo como superá-lo.

Nesse sentido, para todas as investidas nas situações acima descritas, a Impugnante concordou com a não consolidação.

Sobre a quarta pergunta do "teste": d) Pergunta 4 - Coluna [D]: A investidora efetuou o registro da subconta?

Já com relação ao questionamento 4 ("A investidora efetuou o registro da subconta?") é preciso considerar que, mais uma vez, trata-se de um aspecto formal. A **subconta** deveria ser vista como um meio para se registrar informações, mas jamais como um fim em si mesma, especialmente, quando a Impugnante, no Novo Demonstrativo fornece todas as informações atinentes à consolidação.

Ao mesmo tempo, é preciso considerar que conforme já esclarecido, os registros em **subconta** foram efetivados com lançamento extemporâneo em janeiro de 2.020 e transmitido por ECD, em junho de 2.021. Portanto, há um erro de fato grave quando o Termo de Verificação Fiscal diz que não existe subconta para inúmeras investidas.

Para que não surjam dúvidas, o procedimento adotado pela Impugnante de contabilizar a **subconta** como lançamento contábil extemporâneo em 2.020 está em linha com o que determina o próprio Manual da ECD, o qual veda a substituição e alteração da ECD de anos calendários passados.

Ademais, a comprovação do lançamento extemporâneo é efetivada com a juntada de documentos anexos (Doc. 02) à presente Impugnação, sendo certo que os seguintes esclarecimentos devem ser prestados.

Por limitações **do sistema contábil da Impugnante**, houve dificuldade na criação das subcontas de suas controladas indiretas, conforme inclusive consta em declaração anexa à presente Impugnação (Doc. 02).

Ocorre que, como já dito, com o advento da Instrução Normativa no 1.774/2017 ficou restrita a casos excepcionalíssimos a possibilidade de alteração e substituição da ECD, tal como consta, atualmente, no Manual da ECD anexo ao Ato Declaratório Executivo COFIS n. 79/2020. Veja-se:

(...)

Portanto, para sanar o problema da inexistência de subconta, a Impugnante, seguindo os termos do Manual da ECD e do artigo 7º da Instrução Normativa no 1.774/17 efetivou os lançamentos contábeis extemporâneos, tal como se depreende do exemplo a seguir indicado:

(...)

Note-se, portanto, que o lançamento, acima, faz referência ao lançamento contábil original, sanando a inexistência de subconta até então existente.

Com relação à ECD, a inclusão da subconta pode ser verificada no exemplo a seguir:

(...)

Portanto, não há dúvidas que as subcontas realmente existem, ao contrário do que assinalado pela fiscalização.

É preciso considerar, ainda, que o artigo 2º da Instrução Normativa RFB n. 1520/14 não define prazo fatal para fins de registro de subcontas. Veja-se:

(...)

Portanto, tendo sido a obrigação acessória cumprida, não há que se falar em impossibilidade de consolidação. E **mesmo se não tivesse sido cumprida**, um problema de obrigação acessória por si jamais deveria ser empecilho para consolidação, sob pena de se incorrer em um formalismo arbitrário, não autorizado pelo inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/99.

Descabida, portanto, na pretensão de se afastar a consolidação por tal aspecto formal, se a instrumentalidade foi integralmente suprida.

Sobre as quinta e sexta perguntas do "teste": e) Pergunta 5 - Coluna [E]: A investidora apresentou o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF (Registro X355)? e f) Pergunta 6 Coluna [F]: A Renda Ativa Própria no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF é igual ou superior a 80% da Renda Total?

Com relação ao questionamento 5, ("A investidora apresentou o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF (Registro X355)?", é preciso considerar o seguinte.

O inciso IV do artigo 78 da Lei n. 12.973/14 prescreve que um dos requisitos para a consolidação é a existência de "renda ativa própria" superior a 80% (oitenta por cento). O dispositivo faz menção, ainda, ao artigo 84, inciso I, da mesma lei, que define o conceito de "renda ativa", ao indicar taxativamente, as hipóteses de "rendas passivas".

O §1º, por sua vez, do mesmo dispositivo, inclui a Demonstração de Rendas Ativas e Passivas como uma obrigação acessória a ser cumprida pela pessoa jurídica. Evidentemente, tal Demonstrativo é um meio para se verificar se o requisito material da norma foi cumprido.

Muito bem. Para certas investidas, a Impugnante incluiu, equivocadamente, no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas, o valor de zero reais. Tal circunstância se deu em razão de a Impugnante, na maior parte das vezes em que tal situação se

verificou, ter recebido informações imprecisas do departamento contábil de tais investidas, o que a induziu a erro.

A fiscalização, percebendo uma inconsistência entre a consolidação efetivada em ECF e a informação de que a "renda ativa" estava zerada, corretamente intimou a Impugnante para prestar informações, conforme Termo de

Intimação Fiscal n. 04. Veja-se a pergunta específica, à fl. 6881 do processo administrativo:

"1. Conforme informação da ECF do ano-calendário de 2016, as controladas estrangeiras listadas abaixo tiveram seus resultados consolidados, para fim de tributação em bases universais. Ocorre que na ECF não foram apresentados os respectivos Demonstrativos de Rendas Ativas e Passivas. Diante disso, fica o sujeito passivo intimado a informar as razões de não tê-los apresentado e a comprovar que esses resultados poderiam efetivamente ser consolidados;"

Note-se que a postura da fiscalização, conforme se depreende acima, é bastante coerente com o que exigiria o inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/99 e artigo 3º, inciso I, da mesma lei: verificando a inconsistência da obrigação acessória, o contribuinte é intimado para buscar comprovar o seu direito material.

Pois bem. Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 05, a Impugnante disponibilizou um Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas para todas as investidas questionadas pela fiscalização, em que houve a consolidação no Novo Demonstrativo, além de juntar as demonstrações financeiras de tais investidas, conforme se depreende à fl. 6898 e seguintes dos autos:

(...)

Surpreendentemente, contudo, em vez de acatar os esclarecimentos do contribuinte, a fiscalização simplesmente ignora as informações apresentadas, conforme se infere à fl. 7430 e 7431 do processo administrativo:

(...)

Essa conduta viola claramente a ideia de "verdade material" que norteia o processo administrativo. Viola também o inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/99 que prescreve que as formas são meios instrumentais.

Antes disso, de modo excessivamente formalista, em clara confusão entre os requisitos materiais da consolidação e as obrigações acessórias cabíveis, a fiscalização sustentou o seguinte à fl. 7426 do processo:

(...)

Embora reconheça a Impugnante que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas seja previsto em lei, ao impedir outros meios de disponibilização da informação, que havia, por sinal sido solicitada pela própria fiscalização (!) o Fisco confunde a obrigação acessória com o requisito material da lei e acaba criando uma presunção absoluta de inexistência de renda ativa que é totalmente vedada pelo ordenamento.

A consolidação que é um regime de transição, e como tal, um imperativo da segurança jurídica, acaba se tornando uma espécie de malfadado "jogo mortal" - ou "Jogo da Lula", para empregarmos a figura de festejado seriado coreano - em que a consolidação é um prêmio ao contribuinte que cumpre, fielmente, as inúmeras obrigações acessórias criadas pela Receita Federal do Brasil, que fica à espreita de um deslize como pretexto para exigir a tributação mais gravosa.

Interpretação de tal calibre não é minimamente razoável. São modos como esse de se aplicar a lei tributária, tão beligerantes, tão incompatíveis com uma ideia de princípio de colaboração entre Fisco e contribuinte, que tornam o Brasil um dos países com maior insegurança jurídica em matéria fiscal e com um volume de litígio astronômico e absurdo. Ainda, lembrando: todo o contexto aqui envolvido ocorre em meio a um regime de transição!

Considerando se tratar de autuação que envolve matéria intrinsecamente vinculada ao Direito Internacional, cabe trazer à baila, para enriquecimento do estudo do direito defendido nesta impugnação, lições obtidas a partir do estudo comparado, de modo a demonstrar a forma na qual outros países impõem sua tributação em situações envolvendo de operações de ordem internacional.

A esse respeito, entende-se relevante mencionar a doutrina de Judith Freedman, Professora de Direito Tributário da Faculdade de Oxford, na qual analisa o papel da fiscalização nos casos envolvendo a requalificação de uma operação internacional, para fins de subsunção do fato à norma tributária. Confira-se:

"The GAAR Guidance (...) states that the alternative transaction chosen should not necessarily be the one which would result in the highest tax charge. In the case of a dispute with the revenue authority, the precise form of the counteraction would be a justiciable issue" (FREEDMAN, Judith. Designing a General Anti-Abuse Rule. Striking a balance. Asia-Pacific Tax Bulletin, p. 167-173, May/June 2014 - destaques da Impugnante).

Da disposição acima, Judith Freedman nos mostra que, diante de uma situação considerada abusiva, o Órgão Britânico "equivalente" à Receita Federal do Brasil ("HMRS"), não deve impor necessariamente a tributação mais gravosa ao contribuinte, mas sim aquela que reflita de forma precisa a operação real praticada pelo contribuinte, ou seja, considerados todos os seus direitos e deveres em estrito cumprimento à sobrevalência da verdade material. Nesse sentido, aliás, Judith Freedman expressamente menciona que essa conduta por parte da fiscalização seria uma verdadeira "questão de justiça" (justiciable issue).

Por outro lado, e na contramão do que, por exemplo, nos ensina a doutrina britânica, a d. Fiscalização, no caso concreto, com base em subterfúgios de ordem meramente formal, conscientemente opta por desconsiderar todo e qualquer direito assegurado ao contribuinte, como por exemplo o direito à consolidação de suas investidas, sempre em prol da busca da imposição da tributação mais onerosa, conduta, portanto, que não se coaduna com a melhores práticas internacionais.

Agora, o mais grave é que além de não razoável, além de destoante da própria literalidade do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, o Termo de Verificação Fiscal incorre em erro de fato, porque confunde o preenchimento equivocado do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas com a ausência de preenchimento.

Há uma diferença entre não apresentar o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas e apresentá-lo com inconsistência. O contribuinte abriu o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas e o preencheu, embora tenha acrescido, em alguns casos, como valor "zero". Esse erro, contudo, em hipótese alguma, deveria ser um impeditivo para a consolidação, quando sanado por informação solicitada pelo próprio Fisco.

Ao punir o erro procedimental do contribuinte como um erro insanável, com repercussões em termos de carga tributária altíssima, a fiscalização empreende um excesso de formalismo, que viola o princípio da instrumentalidade das formas, previsto no inciso VI, do parágrafo único do artigo 2o da Lei n. 9.784/99, bem como viola o artigo 3o, inciso I, da mesma Lei.

O tratamento dispensado pelo Fisco, também, ofende ao princípio da isonomia, pois a Impugnante é tratada de modo desigual - tendo que suportar uma diferença frente a outros contribuintes - não em razão de sua capacidade econômica, mas por conta de erros facilmente escusáveis quando se nota a evidente complexidade de nosso sistema tributário.

Dos lucros de investidas em jurisdições com os quais o Brasil mantenha Tratado Internacional.

Não bastasse o aspecto relatado no item anterior, deve-se levar em conta que a tributação de lucro no exterior, em nosso sistema jurídico, não pode ser alvo de tributação quando há previsão de não bitributação em tratados internacionais.

Ocorre que seguintes investidas tributadas estão em países com tratado:

(...)

Em tais tratados, invariavelmente, há previsão de que o lucro deve apenas ser tributável no país em que auferido. Veja-se na tabela a seguir indicada a previsão do artigo VII do Tratado:

(...)

Note-se que invariavelmente o dispositivo acima citado prescreve que "Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado". Portanto, é evidente que o lucro auferido por controladas do exterior não pode ser tributado no país.

Nem se venha alegar que os Tratados não impediriam a tributação das controladoras no Brasil, sob a justificativa de que apenas evita a tributação das controladas no que estão situadas no exterior.

É preciso considerar que o dispositivo não está instituindo uma não-incidência subjetiva - não tributação que alcança a pessoa - mas objetiva, isto é, impede a tributação dos "lucros". O objetivo da norma é que sobre tal parcela de riqueza haja apenas uma incidência.

Isto é, não se trata de proteger as controladas do exterior da tributação no país. Trata-se, sim, de impedir que seus lucros sejam tributados no Brasil.

(...)

Não há dúvidas, portanto, que os lucros auferidos por investidas controladas em que haja Tratados para evitar a bitributação, jamais poderiam ser alvo de tributação.

Análise individualizada: dos equívocos da vedação à consolidação e da tributação dos lucros do exterior auferido por suas investidas.

Nos itens anteriores, restou demonstrado que o modo como a fiscalização interpretou a legislação importou a aplicação de critérios excessivamente formalistas e ilegais.

A seguir, para visualizar o impacto da aplicação dos critérios em cada investida, a Impugnante contesta - ou ratifica, conforme o caso - cada linha constante da tabela de fls. 7432 a 7435 - Tabela 8 do TVF - que sintetiza os motivos de recusa de consolidação para diversas investidas.

A Impugnante esclarece que sua contestação segue a exata ordem da Tabela 8 do TVF, agrupando investidas em um mesmo item **apenas em casos em que a acusação é repetida em linhas sequenciais da Tabela 8 do TVF**, e criando novo item quando a linha imediatamente abaixo da Tabela 8 se refere a situação fática distinta. Esse método

pode importar textos repetitivos - especialmente nos casos de investidas em que há a mesma situação fática, mas não estão em linhas sequenciais da tabela - mas permitirá um exame comparativo entre a acusação do TVF sintetizada na Tabela 8 e a situação fático- jurídica efetivamente ocorrida, respeitando-se a ordem disposta na referida tabela.

A Impugnante esclarece, ainda, que concordou com a não consolidação em três situações distintas: (a) ou bem quando a investida não possuía, realmente, renda ativa em patamar superior a 80% (oitenta por cento); (b) ou bem a investida está situada em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado; (c) ou bem a investida não possui um resultado positivo ou negativo expressivo, de modo que se entendeu que a discussão desviaria o foco de outros temas de repercussão tributária mais relevantes. De qualquer forma, mesmo quando houve concordância com o Fisco, tal fato foi expressamente indicado, como se verá, adiante, para que fique claro os casos de não consolidação contestados.

I. (1) FRIGORÍFICO CANELONES S.A.

(...)

A não aceitação da consolidação para a investida em epígrafe teve como única razão a suposta ausência de registro da subconta como se infere à fl. 7432 do processo administrativo.

Contudo, como já antecipado, a subconta foi devidamente registrada em lançamento contábil extemporâneo efetuado em janeiro de 2.020 e transmitido via ECD, em junho de 2.021, conforme demonstram documentos anexos (Doc. 02).

Sendo o motivo para não autorização de consolidação dessa investida a mera ausência de subconta, nota-se que deveria ser revista a negativa de consolidação, seja porque há claro erro de fato do lançamento de ofício - já que as subcontas existem - seja por conta de excesso de formalismo, haja vista que aspectos meramente formais não deveriam importar uma tributação majorada, em patente ofensa ao princípio do formalismo moderado e da isonomia.

Portanto, não há razão para não consolidação da referida investida.

II. (2) JBS PARAGUAY S.A., (3) INDUSTRIA PARAGUAYA FRIGORIFICA S.A., (4) NEDHOL INTERNATIONAL N.V. (5) JERKY SNACK BRANDS, Inc., (6) JBS GLOBAL BEEF COMPANY (SU) LDA., (7) JBS GLOBAL (UK) LTD. (8) BURCHER PTY. LTD. (9) JBS INVESTMENTS WATERFORD LTD., (10) JBS MEAT UK LTD. E (11) JBS INVESTMENTS UK LTD

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessas investidas.

III. (12) JBS USA FOOD COMPANY HOLDINGS

Quanto a esta investida, não se permitiu a consolidação por três razões: (a) suposta ausência de subconta, (b) suposta ausência de Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos e (c) suposta renda ativa abaixo de 80% (oitenta por cento).

Com relação à inexistência de subconta, esclarece-se, a exemplo do caso anterior, que em janeiro de 2.020, foi realizado o lançamento extemporâneo de subconta, tal como transmitido na ECD em junho de 2.021, conforme comprovam documentos acostados à presente Impugnação (Doc. 02).

Nesse contexto, repita-se, conforme já esclarecido, a ECD proíbe a substituição, de modo que houve lançamento extemporâneo com transmissão em junho de 2.021.

Quanto à ausência de Demonstrativo X355, esclarece-se que o demonstrativo, em verdade, foi preenchido, embora com erro de preenchimento (os valores estavam zerados) (vide Doc 09).

Apesar desse erro formal, a Impugnante informou ao Fisco, à fl.6898 dos autos, que a renda ativa de tal pessoa jurídica é de 100% (cem por cento).

Essa informação é ratificada pelas Demonstrações Financeiras da investida, que comprovam, claramente, o não recebimento nem de a) royalties, nem de b) juros, nem de c) dividendos, nem de (d) participações societárias, nem de e) aluguéis, nem tampouco f) ganhos de capital, (g) aplicações financeiras ou h) intermediação financeira, que são as hipóteses de renda passiva taxativamente previstas no inciso I do artigo 84 da Lei n. 12.973/14, sendo que, na verdade, as principais receitas são de prestação de serviços administrativos e gerenciais entre empresa do grupo, conforme se depreende da seguinte linha de seu balancete (Doc. 03), que demonstra receita recuperação de despesas de rateio de custos operacionais/ administrativos que a investida presta para as demais empresas do grupo. Veja-se:

(...)

Apesar do descritivo de "despesa", na linha em questão, a natureza de receita pode ser inferida quando se nota que tal valor corresponde ao "EBDITA" da companhia e seu lucro antes dos impostos, conforme se depreende de seu balanço acima.

Nesse sentido, nota-se tanto que está errada a informação de que não houve preenchimento de demonstração de renda ativa, como também se percebe que esse requisito (renda ativa superior a 80%) foi devidamente preenchido.

Não há razão, portanto, para se manter a impossibilidade de consolidação do presente resultado.

IV. (13) JBS USA FOOD COMPANY

(...)

Para essa investida, a Impugnante esclarece que aceita a não consolidação efetivada pelo Fisco.

V. (14) JBS PACKERLAND, INC.

(...)

ausência da ficha do Demonstrativo de Consolidação X353

Essa pessoa jurídica não foi consolidada, originalmente, pois se interpretou que as receitas enquadradas sob a rubrica de "outras receitas não operacionais" não poderiam ser tidas como "renda ativa". Contudo, verificou-se que houve um erro por parte do contribuinte, que viciou sua vontade.

Em verdade, as "receitas não operacionais" auferidas pela investida, conforme se infere do balancete anexado (Doc. 03), ora anexado, referem-se a ganhos de capital na venda de ativo imobilizado. A receita pode ser identificada no seguinte trecho do referido balancete:

(...)

É preciso considerar que o ganho de capital oriundo da venda de ativos que haviam adquirido há mais de 2 (dois) anos, ao contrário do que interpretado, originalmente, pela Impugnante, não se encontra no conceito de "renda passiva". Veja-se a previsão do artigo 84, inciso I, "f" da Lei n. 12.973/14:

Nesse sentido, sendo o ganho de capital decorrente da venda de ativos que haviam sido adquiridos em 2.008 - conforme demonstra relatório extraído do sistema contábil da investida - não há que se falar que se falar em "renda passiva".

Agora, como já demonstrado, o erro substancial - no caso, quanto à impossibilidade de se consolidar - vicia vontade, de modo que o direito de consolidar deveria ser levado em consideração, especialmente, quando se nota, como já demonstrado, que a opção pela consolidação é irretratável, mas a opção pela não consolidação não é irretratável.

Assim, a ausência da ficha do Demonstrativo de Consolidação X353 é fruto dessa circunstância do erro que levou à não consolidação.

Contudo, quando da fiscalização, foi disponibilizado o Novo Demonstrativo que apresenta todos os aspectos relevantes para a consolidação, de sorte que se fosse abandonado um formalismo extremado, os resultados dessa investida poderiam ser considerados de modo consolidado.

Ademais, a exemplo dos casos anteriores, a subconta também foi apresentada em janeiro de 2.020, com o lançamento extemporâneo em ECD em junho de 2.021.

Outro ponto a se considerar é que a tabela de fl. 52 do TVF apresenta a renda ativa da investida como inferior a 80% (oitenta por cento). Isso se dá porque a fiscalização se baseia no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas em ECF que é infirmada pela verdade material. Trata-se de uma verdadeira presunção absoluta, não aceitável em nosso sistema jurídico.

Em suma, a não consolidação inicial se deu por erro, viciando a vontade do contribuinte. Nesse contexto, deve-se levar em conta que: (a) a não consolidação não é irretratável; (b) a investida possui, sim, renda ativa acima de 80%, e (c) a subconta foi registrada em janeiro de 2.020. Não há razão, portanto, para não se consolidar os resultados dessa pessoa jurídica.

VI. (15) CATTLE PRODUCTION SYSTEMS, Inc

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessa investida.

VII. (16) JBS FIVE RIVERS CATTLE FEEDING, LLC, (17), JBS GREEN BAY, INC., (18) JBS PLAINWELL, INC., (19) JBS TOLLESON, INC, (20) JBS CARRIERS, INC. E (21) JBS SOUDERTON, INC.

Mais uma vez, o único motivo para a não consolidação dos resultados dessas investidas, que seria a ausência de subconta, não se confirma, haja vista que se junta, à presente Impugnação, demonstração de registro de subconta, em janeiro de 2.020 e a com transmissão na ECD contábil em junho de 2.021 (Doc. 02).

Portanto, mais uma vez, não há razão para não consolidação dos resultados auferidos por essa investida.

VIII. (22) MOPAC OF VIRGINIA, INC. E (23) SKIPPACK CREEK CORP.

(...)

O caso dessas duas investidas é muito semelhante ao da JBS Packerland, Inc.: essas pessoas jurídicas não foram consolidadas, originalmente, pois se entendeu que as linhas "outras receitas não operacionais" não poderiam ser tidas como "renda ativa". Contudo, verificou-se que houve um erro substancial por parte do contribuinte, que viciou sua vontade, já que a renda ativa ultrapassava os 80% (oitenta por cento) exigidos pela legislação.

No caso da Mopac of Virginia, a renda ativa se justifica pois houve distribuição de resultado, de US\$ 150.000,00 de uma "partnership", firmada com a Rocco Specialty Foods, Inc em 1989. Veja-se em seu balanço analítico:

(...)

A "partnership", em questão, tem por objeto a exploração econômica de uma unidade de negócios - designada no contrato de parceria de "facilities" - em que são adquiridos insumos de baixo valor agregado como gordura, osso entre outros e beneficiados para venda. Portanto, fica demonstrada a "renda ativa".

Por ser uma receita de participação "partnership" referente a investimento firmado antes de 31 de dezembro de 2013, (vide contrato anexo) fica demonstrada a "renda ativa".

No caso da Skippack, houve um ganho relativo a uma reserva de indenização, como se infere do balancete analítico anexo, demonstrado no "print" abaixo:

(...)

Tal investimento não está previsto nos exemplos de renda passiva, previstos no artigo 84, inciso I, da Lei n. 12.973/14, de sorte que fica demonstrada a renda ativa.

Como já discorrido, o erro vicia a vontade, de modo que o direito de consolidar deveria ser levado em consideração, especialmente, quando se nota, como já demonstrado, que a opção pela consolidação é irretratável, mas a opção pela não consolidação não é irretratável.

Portanto, por um erro de fato, que comprometeu a vontade da Impugnante, não houve consolidação, de sorte que a ausência da ficha do demonstrativo de Consolidação X353, é fruto dessa circunstância.

Contudo, quando da fiscalização, o Novo Demonstrativo foi apresentado com todos os aspectos relevantes para a consolidação, de sorte que se fosse abandonado um formalismo extremado, os resultados dessa investida poderiam ser considerados de modo consolidado.

Ademais, a exemplo dos casos anteriores, as subcontas também foram lançadas, extemporaneamente, em janeiro de 2020, com a transmissão em ECD em junho de 2021.

Em suma, nos dois casos, a não consolidação inicial se deu por erro, viciando a vontade, sendo certo que a não consolidação não é irretratável; além disso, as investidas possuem, sim, renda acima de 80% (oitenta por cento), sendo certo que a subconta foi contabilizadas em janeiro de 2020. Essas investidas, portanto, devem ser consolidadas.

IX. (24) SWIFT BEEF COMPANY

(...)

Mais uma vez, a única acusação apontada foi a ausência de subconta. A alegação, contudo, não procede, conforme documentos anexados à presente Impugnação, referentes ao lançamento contábil extemporâneo de 2020 e o com transmissão na ECD em junho de 2020 (Doc. 02). Assim, o Fisco age com claro erro de fato, ao imputar a inexistência de subconta para tal investida.

Ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria verificando, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação.

Portanto, não há razões para não se consolidar tal pessoa jurídica.

X. (25) SWIFT & COMPANY INTERNATIONAL SALES CO

(...)

O caso dessa investida é muito semelhante ao de outras que não haviam sido consolidadas anteriormente por erro que viciou a vontade: o resultado dessa pessoa jurídica não foi consolidado, pois no momento de se verificar a renda ativa, alocou-se receita como se fosse despesa. Ou seja, houve erro de fato, em que se entendeu pela impossibilidade de consolidação.

Contudo, na realidade, a renda ativa ultrapassava os 80% (oitenta por cento) exigidos pela legislação, conforme demonstrações financeiras disponibilizadas ao Fisco e anexadas à presente Impugnação (Doc 03).

Como já discorrido, o erro vicia a vontade, de modo que o direito de consolidar deveria ser levado em consideração, especialmente, quando se nota, como já demonstrado, que a opção pela consolidação é irretratável, mas a opção pela não consolidação não é irretratável.

Desse modo, a ausência da ficha do demonstrativo de Consolidação X353, é fruto dessa circunstância.

Contudo, quando da fiscalização, o Novo Demonstrativo apresenta todos os aspectos relevantes para a consolidação, de sorte que se fosse abandonado um formalismo extremado, os resultados dessa investida poderiam ser considerados de modo consolidado.

Ademais, a exemplo dos casos anteriores, a subconta também foi apresentada em janeiro de 2.020, com o lançamento extemporâneo em ECD em junho de 2.021.

Portanto, conclui-se que: a não consolidação inicial se deu por erro, viciando a vontade, sendo certo que a não consolidação não é irretratável; ademais, a investida, em questão, possui sim renda ativa acima de 80% (oitenta por cento), sendo certo que a subconta foi registrada em janeiro de 2.020. O direito de consolidar, portanto, deve ser acatado pelo Fisco.

XI. (26) SWIFT PORK COMPANY E (27) JBS LIVE PORK, LLC

(...)

Uma vez mais, a acusação se restringe a apontar a ausência de subconta como motivo exclusivo para não consolidar os resultados dessa investida. A alegação, contudo, não procede, pois os documentos ora anexados corroboram que houve lançamento contábil extemporâneo de 2.020, transmitidos no SPED em junho de 2.020:

Ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria verificando, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso.

É inaceitável, portanto, que a não consolidação prevaleça quando se nota que todos os requisitos para a consolidação são aplicáveis.

XII. (28) SWIFT REFRIGERATED FOODS S.A. DE C.V.

(...)

O caso dessa investida é análogo ao de outras, apontadas anteriormente, que não haviam sido consolidadas originalmente por erro que viciou a vontade: essa pessoa jurídica não foi consolidada, pois no momento de se verificar a renda ativa, a contabilidade havia

alocado receita como se fosse despesa. Não há dúvida que esse caso também importa patente "erro substancial", em que se entendeu pela impossibilidade de consolidação.

Contudo, na realidade, a renda ativa ultrapassava os 80% (oitenta por cento) do valor total da renda, conforme se depreende do balanço acostado à presente Impugnação.

Vale repetir que o erro vicia a vontade, de modo que o direito de consolidar deveria ser acatado pelo Fisco. Não se olvide, nesse sentido, que a opção pela consolidação é irretratável, mas a opção pela não consolidação não é irretratável. Assim, a alegação de irretratabilidade da não consolidação não resiste à simples literalidade do §6º do artigo 78 da Lei n. 12.973/14.

Desse modo, a exemplo de casos anteriores, a ausência da ficha do demonstrativo de Consolidação X353 é fruto dessa ausência original de consolidação.

Contudo, o Novo Demonstrativo, disponibilizado à fiscalização, apresenta todos os aspectos relevantes para a consolidação, de sorte que se fosse abandonado um formalismo extremado, os resultados dessa investida poderiam ser considerados de modo consolidado.

Ademais, a exemplo dos casos anteriores, a subconta também foi apresentada em janeiro de 2.020, com o lançamento extemporâneo em ECD em junho de 2.021.

Em síntese, a não consolidação inicial se deu por erro, viciando a vontade, sendo certo que a não consolidação não é irretratável; além disso, ao contrário do que alegado pela fiscalização, a Impugnante possui sim renda acima de 80% (oitenta por cento), sendo certo que a subconta foi registrada em janeiro de 2.020.

XIII. (29) PILGRIM'S PRIDE CORPORATION

Novamente, o único motivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. A alegação, contudo, não procede, conforme demonstram documentos anexados à presente Impugnação, referentes ao lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e o registro contábil no SPED em junho de 2.020 (Doc 02).

Ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria verificando, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, evidenciando o excesso de formalismo para esse caso.

XIV. (30) PILGRIM'S PRIDE OF NEVADA, Inc

(...)

A exemplo de casos anteriormente descritos, os resultados dessa investida não foram consolidados, originalmente, por erro que viciou a vontade da Impugnante, já que se interpretou que as receitas classificadas como "outras receitas não operacionais" não se enquadrariam no conceito de "renda ativa". Assim, houve claro erro, em que se entendeu pela impossibilidade de consolidação.

Porém, a renda ativa de tal investida, em 2.016, superou o patamar de 80% (oitenta por cento) exigido pela legislação, conforme se depreende do balanço analítico acostado à presente Impugnação.

Como já discutido, o erro vicia a vontade da parte, de modo que o direito de consolidar deveria ser levado em consideração. Ademais, como a Impugnante vem insistindo, vale repetir: não há previsão de irretratabilidade para a não-consolidação.

Desse modo, a ausência da ficha do demonstrativo de Consolidação X353 deve ser relevada, especialmente, porque o Novo Demonstrativo apresenta todos os aspectos

relevantes para a consolidação. Assim, apenas um formalismo indevido impediria que os resultados de tal investida fossem consolidados.

Ademais, a exemplo dos casos anteriores, a subconta também foi apresentada em janeiro de 2.020, com o lançamento extemporâneo em ECD em junho de 2.021.

Em suma, no caso sob análise, a não consolidação inicial se deu por erro, viciando a vontade, sendo certo que a não consolidação não é irretratável; além disso, a investida possui sim renda acima de 80% (oitenta por cento), sendo certo que a subconta foi registrada em janeiro de 2.020. Não há, portanto, justificativa para a não consolidação.

XV. (31) PPC MARKETING LTD. E (32) PPC TRANSPORTATION COMPANY

(...)

Para as duas investidas, em epígrafe, houve erro de opção quando da consolidação: por um equívoco não se consolidou, quando a consolidação deveria ter sido realizada. O erro, porém, vicia o ato, sendo que a manifestação de vontade deve ser revista.

Essas investidas não estão situadas em país com dependência favorecida ou regime fiscal privilegiado, apresentam renda ativa acima de 80%, como reconhecido pelo próprio TVF e apresentou a subconta em janeiro de 2.020.

É preciso considerar, outro aspecto: o contribuinte quando efetivou a opção por consolidação, havia cometido erros e consolidou o resultado de investidas que não poderiam ter sido consolidados.

Isso significa que houve um desbalanceamento no que concerne a expectativa que nutria, em termos de carga tributária, e o que se configurou.

Esses erros devem ser levados em consideração, pois ainda que se ultrapasse a literalidade da lei - já que a lei prescreve que a consolidação é irretratável, mas nada diz sobre a opção pela não consolidação- sob uma ótica teológica, o que a norma pretende garantir ao indicar a irretratabilidade da consolidação é evitar um desequilíbrio que comprometa a estabilidade da relação jurídico-tributário, especificamente, o quantum recolhido.

Ora, no caso em concreto, o valor já reconhecido pela Impugnante, quando da fiscalização, a título de base de cálculo já importa um valor superior ao que declarado originalmente.

Em tal hipótese, apegar-se à uma eventual impossibilidade de se retratar afeta justamente o equilíbrio que a norma visava a garantir. A não consolidação, portanto, em claro erro, representa um formalismo indevido que não pode ser tolerado.

Portanto, o único óbice faltante seria a não apresentação de subconta. Contudo, na verdade, a subconta foi apresentada, em janeiro de 2020, com transmissão na ECD, em junho de 2.021, tal como exigido pelo Manual da ECD.

Assim, não há razão para não se consolidar as presentes investidas.

XVI. (33) PILGRIM'S PRIDE AFORDABLE HOUSING CORP. E (34) PILGRIM'S PRIDE CORP. OF WEST VIRGINIA, INC.

(...)

A exemplo de casos anteriores, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Porém, os documentos contábeis anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e a transmissão em ECD ocorreu em junho de 2.021, tal como exigido pelo Manual da ECD.

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria verificando, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso.

XVII. (35) GC PROPERTIES, GP

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessa investida.

XVIII. (36) TO-RICOS DISTRIBUTION, LTD. E (37) TO RICOS LTD.

(...)

A Impugnante concorda com a não consolidação, não em razão da suposta ausência de subconta - que existe - mas, porque tais investidas, na realidade, estão situadas em Bermudas.

XIX. (38) AVICOLA PILGRIM'S PRIDE DE MEXICO

(...)

Originalmente, acreditava-se que a investida acima mencionada não possuía renda ativa acima de 80%. Essa informação, inclusive, foi disponibilizada no Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos, comprovando o erro da Impugnante que viciou sua vontade. Assim, não se consolidou em razão de suposta barreira legal.

Conforme se depreende de suas demonstrações financeiras auditadas, a renda ativa é oriunda de participação nos resultados de subsidiárias, sendo certo que tal investimento é anterior a 31 de dezembro de 2.013. Veja-se o "Print" de sua demonstração financeira a seguir indicada (Doc. 03):

(...)

Assim, após novas informações trazidas pela contabilidade da investida, percebeu-se que a consolidação seria possível. Portanto, a não consolidação original é decorrente dessa circunstância, de modo que havia um vício substancial de vontade que comprometeu a não consolidação originária e a consequente ausência no registro X353, suprida pelo Novo Demonstrativo.

Ademais, quanto ao aspecto de que não haveria registro em subconta, aponta-se que tal circunstância não resiste aos fatos, haja vista que em janeiro de 2.020 houve registro da subconta e lançamento extemporâneo no SPED.

Assim, não há razão para não se consolidar tal pessoa jurídica. **XX. (39) OPERADORA DE PRODUTOS AVÍCOLAS**

(...)

A não consolidação dessa investida se deu por suposta ausência de subconta, suposta ausência de Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos e suposta ausência de renda ativa superior a 80% (oitenta por cento).

Com relação à suposta ausência de subconta, a essa altura certamente já está claro que em janeiro de 2.020 houve registro da subconta e lançamento extemporâneo em ECD em junho de 2.021. Portanto, a vedação por tal motivo não se sustenta.

Com relação à ausência de renda passiva e de Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos esclarece-se o seguinte. Originalmente, acreditava-se que a investida acima

mencionada não possuía renda ativa acima de 80%. Essa informação, inclusive, foi disponibilizada no Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos - que foi apresentado mas com informação equivocada.

Contudo, após novas informações trazidas pela contabilidade da investida, percebeu-se que a consolidação seria possível.

A renda ativa é formada pelo resultado de investidas adquiridas antes de 2.013, com renda ativa superior a 80% conforme se depreende das demonstrações financeiras auditadas, ora anexadas. Nos termos do §2º do artigo 84 da Lei n. 12.973/14, tal resultado pode ser classificado como renda ativa, como se depreende de suas demonstrações financeiras auditadas:

Portanto, pelo princípio da instrumentalidade das formas, da verdade material e do formalismo moderado, não há razão para não se consolidar o resultado de tal pessoa jurídica apenas por conta de erro no Demonstrativo de Rendimentos Ativos e Passivos.

XXI. (40) SERVICIOS ADMINISTRATIVOS PILGRIM'S PRIDE (41) INMOBILIARIA AVÍCOLA PILGRIM'S PRIDE (42) PILGRIM S PRIDE (43) PILGRIM S OPERACIONES LAGUNA, (44) PILGRIM S COMMERCIALIZADORA LAGUNA, (45) PILGRIM'S SERVICIOS LAGUNA E (46) POPPSA 4.

(...)

Mais uma vez, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Porém, os documentos acostados à presente Impugnação corroboram, demonstram a existência de lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e a transmissão na ECD em junho de 2.021, com o registro das subcontas. Não há razão, assim, para se manter a não consolidação.

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria identificado, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso.

XXII. (47) CARNES Y PRODUCTOS AVÍCOLAS DE MÉXICO

(...)

Essa pessoa jurídica apresentou resultado negativo de R\$ 25,91 (vinte e cinco reais e noventa e um centavos) para fins fiscais, de modo que em razão da ausência de repercussão, não se discutirá a consolidação para o caso concreto.

XXIII. (48) INCUBADORA HIDALGO, S. DE R.L. DE C.V., (49) GALINA PESADA, S.A. DE C.V., (50) GRUPO PILGRIM'S PRIDE FUNDING HOLDINGS, (51) COMMERCIALIZADORA DE CARNES DE MEXICO, (52) GRUPO PILGRIM'S PRIDE FUNDING

(...)

A exemplo de casos anteriores, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, conforme se tem reiteradamente enfatizado, os documentos anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 com transmissão na ECD em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria identificado, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações

necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso.

XXIV. (53) BERTIN USA CORPORATION E (54) INTERNATIONAL FOOD PACKERS, LLC

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessas investidas.

XXV. (55) SAMPCO, Inc.

(...)

A única razão para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, como ocorre com as outras investidas, os documentos anexados à presente

Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e transmissão na ECD em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc 02).

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria identificado, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso. Os resultados dessa investida, portanto, devem ser consolidados.

XXVI.(56) JBS TRADING USA, Inc

(...)

Com relação à essa investida, a Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação.

XXVII. (57) JBS USA PROMONTORY I, LLC (58) JBS USA PROMONTORY II, LLC;

(...)

Para essas pessoas jurídicas, houve a consolidação original e a subconta foi efetivada, de modo extemporâneo, em janeiro de 2.020, com transmissão no ECD em junho de 2.021.

O único suposto óbice, portanto, seria a ausência de Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas e a suposta inexistência de renda ativa.

Na realidade, o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas foi, sim, preenchido (Doc. 09), embora com valores equivocados. Contudo, um mero equívoco no preenchimento, não pode obstar um direito de se consolidar valores, sob pena de se configurar um formalismo excessivo e desproporcional.

Ademais, conforme se depreende das demonstrações financeiras, ora juntadas (Doc. 03), há sim renda ativa superior a 80% (oitenta por cento), de modo que a vedação à consolidação é absurda e ilegal.

XXVIII. (59) JBS LEATHER, Inc.

(...)

Este é mais um dos casos em que o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, vale repetir: os documentos anexados comprovam lançamento contábil extemporâneo de 2.020 com transmissão em ECD em junho de 2.021 (Doc. 02).

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria identificado, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação.

A consolidação, portanto, deveria ser acatada.

XXIX. (60) FLORA GREEN PTY LTD

(...)

Há aqui grave erro de fato do Fisco.

A Flora Green Pty Ltd estava contemplada na ECF sob o nome de JBS Australian Holdings. Nesse contexto, toda a acusação do Fisco restou prejudicada, na medida em que não identificou tal pessoa jurídica na ECF e, tampouco, os efetivos requisitos para a consolidação. Os documentos, ora acostados, comprovam essa alteração de nome. (Doc. 04)

Ocorre que, para tal pessoa jurídica, todos os requisitos para a consolidação foram devidamente cumpridos, não havendo que se falar, portanto, em qualquer razão para não se consolidar.

De fato, ela preencheu Registro Demonstrativo X353 e Demonstrativo X 355 -com informação de renda ativa de 100% (cem por cento) (Doc. 04)!

Lembrando-se, ainda que, com relação à subconta, houve contabilização extemporânea em janeiro de 2.020, com transmissão na ECD em junho de 2.021.

XXX. (61) JBS HOLDCO AUSTRÁLIA PTY. LTD.

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessa investida, em razão da imaterialidade do resultado.

XXXI. (62) JBS SOUTHERN HOLDCO PTY. LTD. E (63) JBS SOUTHERN INVESTMENTS 1 PTY. LTD.

(...)

Para estas investidas, houve uma atualização na contabilidade da investida, de sorte que em um primeiro momento não se identificou "renda ativa" e, posteriormente, percebeu-se a existência de "renda ativa" superior a 80% (oitenta por cento), conforme demonstram demonstrações financeiras ora juntadas (Doc. 03).

Ao contrário do que consta no TVF, portanto, tais investidas apresentam "renda ativa superior a 80% (oitenta por cento), não havendo tal óbice para se consolidar. Ademais, houve sim o preenchimento do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF, muito embora tenha sido preenchido com informações inexatas, em razão do erro da própria contabilidade da investida, posteriormente corrigido.

O "print" do SAP da investidas JBS Southern Holdco Pty Ltd. e JBS Southern Investments 1 PTY (Doc. 03) demonstram que suas receitas são frutos de recuperação de despesas, não se enquadrando, portanto, nas alíneas do inciso I do artigo 84 da Lei n. 12.973/14. Veja-se:

(...)

Note-se, assim, que em havendo "renda ativa" superior a 80% (oitenta por cento) da renda total, há possibilidade de consolidação, de modo que um mero erro de preenchimento de "Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas" (vide Doc. 09) não pode obstar tal prerrogativa.

Ademais, para essas investidas, houve sim apresentação de subconta, em lançamento efetivado em janeiro de 2.020, e com transmissão em ECD, em junho de 2.021.

Portanto, não há motivo para não consolidar os resultados das presentes investidas.

XXXII.

(64) S&CAUSTRAUAHODL COPTY. LTD., (65) S&CAUSTRAUA INVESTMENTS PTY. LTD., (66/67) ZM AUSTRALIA PTY. LTD., (68) TATIARA MEAT COMPANY PTY. LTD. E (69) GOOD COUNTRY INVESTMENTS PTY. LTD E (70) JBS SOUTHERN AUSTRALIA PTY LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessas investidas.

XXXIII. (71) SWIFT AUSTRALIA (SOUTHERN) PTY. LTD.

(...)

Mais uma vez, a não consolidação inicial ocorreu por um erro de fato que viciou a vontade da Impugnante.

Ocorre que, originalmente, a contabilidade da investida havia alocado "receitas" em contas de despesa, o que levou a Impugnante a erro no momento de identificar sua "renda ativa". Contudo, as demonstrações financeiras fornecidas à fiscalização, bem como os documentos ora acostados, indicam que a renda ativa, na realidade, é superior a 80% (oitenta por cento).

O extrato de seu "SAP", demonstra que essa investida, basicamente, auferiu receitas de reversão de despesas dos anos anteriores. Veja-se:

(...)

Agora, o erro de vontade levou a Impugnante originalmente não consolidar os resultados de tal pessoa jurídica. Contudo, na fiscalização, constatado o erro, a Impugnante entende legítimo o seu direito de consolidar, o que justifica, também, a ausência de Demonstrativo X 353, suprida, no entanto, com o Novo Demonstrativo.

Note-se, portanto, que a não consolidação foi um problema de erro de fato que comprometeu a vontade do contribuinte, sendo certo que as informações disponibilizadas à autoridade administrativa dão elementos suficientes para a consolidação, especialmente no Novo Demonstrativo; além disso, a inexistência de renda ativa superior a 80% (oitenta por cento) também não se sustenta.

Por fim, o último óbice seria a ausência de subconta. Tal óbice, porém, não se sustenta, já que a subconta foi constituída, ainda que de maneira extemporânea em 2.020, com transmissão da ECD, com tal informação, para junho de 2.021.

Não há vedação, portanto, para a consolidação dos resultados dessa investida.

XXXIV. (72) SWIFT SOUTHERN INVESTMENTS PTY. LTD.

Para essa investida, originalmente, a receita por ela auferida foi classificada na contabilidade como "despesas gerais". Tal aspecto levou ao erro de se declarar ausência de "renda ativa" superior a 80% (oitenta por cento). Não nos olvidemos que a ECF teve de ser apresentada, antes do fechamento da contabilidade da investida, o que explica esses equívocos.

Assim, a Impugnante baseou-se em informação inexata quando apresentou a ECF. Na verdade, conforme demonstram as demonstrações contábeis ora anexadas (Doc. 03) - e

que já haviam sido disponibilizadas à fiscalização - a renda ativa dessa investida supera o patamar de 80% (oitenta por cento), especialmente, porque a renda da investida é composta de receitas oriundas de reversão de despesas, que não se enquadram em nenhuma hipótese de renda passiva prevista nas alíneas "a" a "e" do inciso I do artigo 84 da Lei n. 12.973/14, já que se trata de reversão de despesas do ano anterior, como se infere do "print" de seu SAP, a seguir juntado:

(...)

Ademais, conforme demonstram documentos anexos, a subconta foi devidamente registrada, conforme se depreende dos lançamentos extemporâneo em janeiro de 2.020 e transmitida em ECD em junho de 2.021 (Doc. 02). Sendo assim, não há motivos para não se consolidar.

XXXV. (73) JBS SMALLGOODS HOLDCO AUSTRALIA PTY. LTD., (74) JBS INVESTMENTS CORK LTD., (75) JBS INVESTMENTS DUBLIN LTD., (76) JBS ASIA PACIFIC HOLDINGS DAC E (77) JBS ASIA PACIFIC INVESTMENTS LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação dessas investidas.

XXXVI. (78) JBS AUSTRALIA FINANCE PTY. LTD.

(...)

Em um primeiro momento, a Impugnante realmente optou por não consolidar os resultados dessa pessoa jurídica, apesar de estar autorizada, o que explica a ausência de Registro X353.

É preciso considerar que quando tal decisão foi tomada, a Impugnante lidava com outros dados em termos de resultado do exterior, posteriormente corrigidos com o Novo Demonstrativo.

Ora, a Impugnante havia consolidado algumas pessoas jurídicas de modo inadequado - e nesse caso, a não consolidação é admitida na presente

Impugnação - e, além disso, contava com o uso de guias posteriormente glosadas.

Com a fiscalização, ao apresentar o Novo Demonstrativo, a Impugnante reavaliou os dados e percebeu que o valor a pagar a título de IRPJ e CSLL seria distinto do que tinha, originalmente, considerado.

A situação configura-se como um erro de fato, que vicia a vontade de sua opção.

A Impugnante reitera, ainda, que a opção pela consolidação, nos termos do §6o do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, é irretroatável, mas fica silente quanto à opção pela não consolidação. Assim, impedir o contribuinte de reavaliar sua opção de não consolidar seria ilegal e incompatível com o teor do §6o do artigo 78 da Lei n. 12.973/14.

É preciso considerar, ainda, que essa pessoa jurídica poderia ter sido consolidada, pois não está situada em país ou dependência com tributação favorecida ou conta com regime fiscal privilegiado e possui renda ativa superior a 80% (oitenta por cento) conforme consta do próprio TVF.

O único óbice adicional para a não consolidação seria a ausência de subconta. No entanto, a subconta foi devidamente registrada em janeiro de 2.020, com transmissão em ECD em junho de 2.021, conforme documentos anexos (Doc. 02).

XXXVII. (79) BAYBRICK PTY. LTD.

(...)

Originalmente, essa investida não havia sido consolidada, em razão de se entender, equivocadamente, que "receitas não operacionais" não poderiam compor o conceito de "renda ativa".

Conforme demonstra suas demonstrações financeiras, essa investida deteve receita de serviços de gerenciamentos, conforme se depreende do contrato anexo (Doc. 03), interpretadas, como renda "passiva". Contudo, as receitas de tal atividade não podem ser tidas como "renda passiva" nos termos do artigo 84, inciso I, da Lei n. 12.973/14, anteriormente citado, especialmente, porque são receitas de serviços, conforme se depreende de contrato ora anexado.

Como se nota, apenas as receitas acima são consideradas como excludentes de "renda ativa", de sorte que a taxatividade impede que receitas não operacionais sejam empecilhos para se consolidar.

Mais uma vez, aponta-se que o erro compromete o vício de vontade do contribuinte ao optar pela não consolidação originalmente. Além disso, a não consolidação não é irretratável, ao contrário do que se sucede pela opção pela consolidação, conforme já demonstrado.

Por fim, aponte-se que para essa investida houve sim lançamentos referentes à subconta, em janeiro de 2.020, transmitida em ECD contábil em junho de 2.021, conforme se infere dos documentos anexos (Doc 02).

Nota-se, assim, que não há cabida para não se autorizar a consolidação dessa investida.

XXXVIII. (80) INDUSTRY PARK PTY. LTD.

(...)

Quanto a essa pessoa jurídica, a Impugnante esclarece que abdica da discussão sobre não consolidação, em razão do baixo valor envolvido.

XXXIX. (81) JBS AUSTRÁLIA PTY. LTD.

(...)

A exemplo de casos anteriores, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, conforme tem reiterado na presente Impugnação, os documentos juntados demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 transmitido em ECD em junho de 2.021 (Doc .02).

Ademais, ainda que não existisse tal ponto, o excesso de formalismo seria identificado, especialmente, quando se verifica que o Novo Demonstrativo registra as informações necessárias exigíveis na Consolidação, demonstrando o excesso de formalismo para esse caso.

XL. (82) JBS HOLDINGS HONG KONG CO. LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessa pessoa jurídica.

XLI. (83) ANDREWS MEAT INDUSTRIES PTY. LTD

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Insiste-se que houve lançamento contábil extemporâneo da subconta em janeiro de 2.020, com transmissão em ECD em junho de 2.021. Superado, portanto, o único óbice para a não consolidação, infere-se que o resultado dessa investida deveria ser consolidado.

XLII. (84) JBS MEAT INVESTMENTS PTY. LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessas investidas.

XLIII. (86) SCOTT TECHNOLOGY NZ LTD., (88) SCOTT SEPARATION TECHNOLOGY LTD., (91) ROBOTIC TECHNOLOGIES LTD., (94) SCOTT SYSTEMS INTERNATIONAL, Inc., (95) SCOTT TECHNOLOGY AUSTRALIA PTY. LTD., (96) APPLIED SORTING TECHNOLOGIES PTY. LTD., (97) SCOTT AUTOMATION AND ROBOTICS PTY. LTD.

(...)

Essas pessoas jurídicas não haviam sido informadas originalmente na ECF e, após a constatação do erro, foram voluntariamente informadas à fiscalização, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 56.

Durante a fiscalização, foi fornecido o Novo Demonstrativo, com todos os dados pertinentes para a consolidação.

Note-se, portanto, que a Impugnante não chegou a realizar a opção pela não consolidação, como dito no TVF já que, não tendo declarado em ECF, não houve opção alguma. Isso justifica a ausência do "SIM" na ECF e a ausência do preenchimento do Demonstrativo X 353 na EC.

Ademais, os documentos anexos comprovam que tais investidas possuem renda ativa acima de 80% (oitenta por cento), já que suas receitas são oriundas de vendas.

Além disso, tais pessoas jurídicas não estão situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, ainda que extemporaneamente em 2.020, com transmissão na ECD em junho de 2.021.

Portanto, os resultados de tais companhias deveriam ser consolidados.

XLIV. (85) SCOTT TECHNOLOGY LTD., (87) SCOTT TECHNOLOGY USA LTD., (89) HTS-110 LTD., (90) SCOTT MILKTECH LTD., (92) SCOTT TECHNOLOGY EURO LTD., (93) ZM AUSTRALIA PTY LTD., (98) PRIMO MEATS PTY LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessas investidas.

XLV. (99) HANS CONTINENTAL SMALLGOODS PTY. LTD.

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos ora acostados

demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e a transmissão na ECD em junho de 2.021, com o registro das subcontas.

Portanto, a decisão do Fisco importaria excesso de formalismo não justificável.

XLVI. (100) P&H INVESTMENTS 1 PTY. LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessa investida.

XLVII. (101) P&M QUALITY SMALLGOODS PTY. LTD.

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexos demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 das mencionadas subcontas e a respectiva transmissão em ECD em junho de 2.021 (Doc. 02).

XLVIII. (102) HUNTER VALLEY QUALITY MEATS PTY. LTD.

(...)

No caso, originalmente, a Impugnante recebeu a contabilidade de tal investida de aluguel que, na realidade, não existia. Após o fechamento das demonstrações financeiras, a contabilidade foi ajustada e percebeu-se que, em razão da inexistência de tal receita de aluguel, a renda ativa era superior a 80% (oitenta por cento), como se infere das demonstrações financeiras dessa investida e do contrato de licenciamento, anexo (Doc. 03), que demonstra a origem das receitas obtidas.

Nesse sentido, quando a fiscalização não permite a consolidação por inexistência de renda ativa parte de uma informação inexata do Demonstrativo de Renda Ativa, infirmada pelas demonstrações financeiras da investida.

Ademais, esclarece-se que a subconta de tal investida foi devidamente registrada, conforme se infere dos documentos anexados à presente Impugnação, que demonstram lançamento extemporâneo em janeiro de 2.020 e transmissão em ECD em junho de 2.021 (Doc 02).

Assim, inexistente razão para não consolidar os resultados de tal pessoa jurídica.

XLIX. (103) LUTURN PTY. LTD., (104) SPM FRESH HOLDINGS PTY. LTD., (105) P&H INVESTMENTS 2 PTY. LTD., (106) PRIMO RETAIL PTY. LTD. E (107) PREMIER BEEHIVE NZ ULC LTD.

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, não custa repetir que os documentos acostados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e o registro contábil e transmissão na ECD em junho de 2.021 (Doc .02). Assim, a impossibilidade de se consolidar tal investida revela-se ilegal e um formalismo excessivo e arbitrário.

L. (108) GIDENY S.A.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessas investidas.

LI. (109) TRIM S.A.

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, conforme já dito, foram juntados documentos que demonstram lançamento contábil extemporâneo de janeiro de 2.020 e o registro contábil em ECD em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Assim, a não contabilização, no presente caso, é ilegal e arbitrária.

LII. (110) ZENDALEATHER CO. (USA)

(...)

Originalmente, a Impugnante havia recebido informações contábeis de que tal investida não possuía receitas. Assim, registrou no Demonstrativo de Renda Ativa o valor zero a título de renda ativa. Vale apontar que a contabilidade de tal investida não estava finalizada quando do cálculo, tendo-se em vista que as demonstrações financeiras seriam entregues posteriormente.

Após receber as Demonstrações Financeiras com os números corretos, verificou-se que a companhia possuía renda ativa acima de 80% (oitenta por cento) - sendo certo que a principal receita delas é fruto de venda, como demonstra o balanço juntado - de modo que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas havia sido preenchido de modo equivocado.

Ao mesmo tempo, verifica-se que o registro de subconta de tal investida foi realizado de modo extemporâneo em janeiro de 2.020 e retificado em SPED em junho de 2.021. Assim, não há razão para não se consolidar essa investida.

LIII. (111) ZENDALEATHER S.A. DE C.V. (MEXICO), (112) SERVICIOS INTEGRALES S.A. DE C.V., (113) ZENDALEATHER S.A. (URUGUAY)

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e transmissão na ECD contábil em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Não há razão, assim, para a não consolidação.

LIV. (114) TRUMP ASIA ENTERPRISES, (115) WONDER BEST HOLDING COMPANY LTD., (116) CAPITAL JOY HOLDING LTD.

(...)

A Impugnante esclarece que, com relação às investidas acima indicadas, concorda com o TVF ao não permitir a consolidação dessas investidas.

LV. (117) JBS LEATHER PARAGUAY S.R.L. E

(...)

Neste caso, o TVF reconheceu o direito à consolidação.

LVI. (118) JBS GLOBAL INVESTMENTS S.A.

(...)

Nesta hipótese, a Impugnante concorda em não consolidar.

LVII. (119) MEAT SNACKS PARTNER, LLC

(...)

Em relação à essa pessoa jurídica, houve um equívoco no tocante ao reconhecimento do percentual de renda ativa, de modo que seus resultados não foram, originalmente, consolidados.

Porém, constatou-se, posteriormente, que a renda ativa ultrapassava o patamar de 80% (oitenta por cento) da renda total, de sorte que haveria direito a consolidar.

Interessante notar que, para tal pessoa jurídica, foi registrada a subconta já em um primeiro momento, sendo certo que todos os requisitos materiais para a consolidação foram preenchidos.

Assim, não há que se falar em óbice para não consolidar.

LVIII. (120) MOY PARK LUX HOLDINGS (EUROPE) LTD.

(...)

Para essa pessoa jurídica, a Impugnante esclarece que concorda pela não consolidação.

LIX. (121) Moy Park (Newco.) Ltd.

(...)

A Impugnante esclarece que concorda com a não consolidação.

LX. (122) MOY PARK LTD. E (123) DUNGANNON PROTEINS LTD.

(...)

Assim como em diversos outros casos, a única razão pela qual se impões a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e o registro contábil no SPED em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Assim, não há razão para se proibir a consolidação.

LXI. (124) ROSE ENERGY LTD., (125) MOY PARK FOOD SERVICE DUBLIN LTD. E (126) MOY PARK (BONDSCO) PLC.

(...)

Para essas pessoas jurídicas, a Impugnante esclarece que concorda pela não consolidação.

LXII. (127) KITCHEN RANGE FOODS LTD E (128) BAKEWELL FOODS LTD.

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e o registro contábil no SPED em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Assim, não há razão para se proibir a consolidação.

LXIII. (129) ITAHOLB INTERNATIONAL B.V.

Para essa pessoa jurídica, a Impugnante esclarece que concorda pela não consolidação.

LXIV. (130) JBS TOLEDO N.V.

(...)

Essa pessoa jurídica, acertadamente, foi consolidada pelo TVF.

Porém, o valor sequer deveria ser tributável, já que se trata de investida com Tratado, eis que residente na Bélgica, conforme já assinalado, sem estabelecimento permanente no Brasil.

LXV. (131) POPPSA 3 LLC

(...)

Para essa pessoa jurídica, não houve resultado tributável, de modo que não se discute a não consolidação.

LXVI. (132) JBS FOOD CANADA, Inc., (133) WEDDEL LTD., (134) JBS AUSTRALIA PTY. LTD. NZ

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexados à presente Impugnação demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e o registro contábil no SPED em junho de 2.021, com o registro das subcontas (Doc. 02).

Assim, não há razão para se proibir a consolidação.

Não bastasse isso, a Weddel Ltd. estando localizada no Canadá, não pode ser tributada no Brasil por estar em jurisdição com a qual o Brasil firmou Tratado para evitar a bitributação.

Ora, já foi mencionado, no passado, o fundamento jurídico para a proibição de se tributar esta investida: o artigo 7º do Tratado proíbe a tributação de lucros, no Brasil, de investidas situadas em jurisdição com Tratado. Não possuindo a referida investida estabelecimento permanente no país, não há que se falar em tributação no Brasil.

Quanto à JBS Canadá Inc, a Impugnante esclarece que essa pessoa jurídica também está situada no Canadá, de modo que, segundo a legislação, os resultados de tal investida também não deveriam ser tributados, nos termos do artigo 7º do Tratado. Contudo, como tal investida apresentou prejuízo, o resultado não foi tributado, de modo que a Impugnante concorda com a não consolidação.

LXVII. (135) JBS LEATHER EUROPE E (136) CONCERTIA PRIANTE S.P.A.

(...)

Para essas investidas, o TVF acertadamente aceitou a consolidação.

LXVIII. (137) JBS LEATHER INTERNATIONAL B.V.

(...)

Para essa investida, concorda-se com a não consolidação promovida pela fiscalização.

LXIX. (138) ZENDALEATHER GMBH (GERMANY)

(...)

Com relação à essa investida, concorda-se com a não consolidação.

LXX. (139) ZENDALEATHER S.A. (ARGENTINA)

(...)

Tal como se sucedeu em inúmeros outros casos, o motivo exclusivo para a não consolidação foi a suposta ausência de subconta. Contudo, os documentos anexados à presente Impugnação, demonstram lançamento contábil extemporâneo de 2.020 e transmissão em ECD em junho de 2.021, de modo que a consolidação deveria ser efetivada (Doc. 02).

Além disso, para a Zendaleather S.A., porém, outro ponto deve ser apontado. Ocorre que o resultado de tal pessoa jurídica - situada na Argentina, sem estabelecimento permanente no Brasil, como é fato incontroverso aos autos - não pode ser tributado no Brasil.

Isso porque o artigo VII do Tratado Brasil e Argentina, conforme já visto, simplesmente impede que o lucro auferido no exterior por investidas sejam computados no país.

Assim, não há que se falar em tributação dos resultados verificados de tal investida.

LXXI. (140) HAI FENG WONDER BEST LEATHERGOODS

(...)

Para essa pessoa jurídica, a Impugnante concorda com a não consolidação.

LXXII. (141) ALBERTVANZONENB.V.

(...)

Para essa investida, concorda-se com a não consolidação.

LXXIII. (142) RIGAMONTI SALUMIFICIO S.P.A., (143) JBS MENDOZA S.A., (144) JBS ARGENTINA S.A.

(...)

Para essas investidas, o TVF acertadamente aceitou a consolidação.

Contudo, para a Rigamonti Salumificio S.A. é preciso considerar, ainda, que há tratado para evitar bitributação entre Brasil e Itália. Nos termos do artigo 7 de tal Tratado, os lucros auferidos por estabelecimento da Itália, sem estabelecimento permanente no país, não podem ser tributados no Brasil.

Logo, os resultados de tal companhia sequer poderiam ser considerados.

Para as investidas JBS Mendonza S.A. e JBS Argentina S.A., embora haja Tratado, não se contesta a consolidação, haja vista o resultado negativo de tais investidas, de modo

que eventual desconsideração iria acarretar "reformatio in pejus" impedido na esfera processual.

LXXIV. (145) JBS PROJECT MANAGEMENT GMBH, (146) JBS BERG SARL, (147) JBS DUDELANGE SARL, (148) JBS BRANDENBOURG FINANCE SARL, (149) JBS LA ROCHETTE SARL, (150) JBS MERSCH SARL, (151) MOY PARK BEEF ORLEANS SAS E (152) JBS GLOBAL LUXEMBURGO.

(...)

Para essas pessoas jurídicas, a tributação é ilegal por conta de aplicação de Tratado.

De fato, a "JBS BERG SARL", a "JBS DUDELANGE SARL", a "JBS BRANDENBOURG FINANCE SARL", a "JBS MESCH SARL", a "JBS LA ROCHETTE SARL" e a "JBS GLOBAL LUXEMBURGO" estão situadas em Luxemburgo cujo Tratado, conforme já citado, em seu artigo 7, que os lucros de uma pessoa jurídica só podem ser tributados no Estado em que está estabelecido.

É preciso considerar, ainda, que para o caso da "JBS Global Luxemburgo" -que na realidade se chama JBS Global Luxembourg S.a.r.l. - a fiscalização deixou de considerar dividendos recebidos de tal investida na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Para se compreender tal ponto, vale indicar que o §1o do artigo 76 da Lei n. 12.973/14 prescreve o seguinte:

(...)

No caso em concreto, o lucro da JBS Global Luxembourg Sarl foi de US\$ 261.522.053,03 conforme se infere de suas demonstrações financeiras e do print a seguir indicado:

(...)

Como se percebe, os dividendos de US\$ 283.554.439,20 é superior, inclusive, ao lucro recebido. Por isso, tal pessoa jurídica deveria ter prejuízo de R\$ 71.805.749,27 (setenta e um milhões, oitocentos e cinco mil, setecentos e quarenta e nove reais e vinte e sete centavos), conforme consta do Novo Demonstrativo.

Contudo, a fiscalização desconsidera os dividendos recebidos, em flagrante violação à previsão contida no §1o do artigo 76 da Lei n. 12.973/14. Nota-se que tal investida não deveria ter valor algum tributável, de modo que a imputação de resultado a ela é totalmente ilegal e indevida.

Avançando-se na análise das investidas, no caso da JBS Project Management GmbH, que está situada na Áustria, o artigo 7 do Tratado firmado entre Brasil e Áustria, anteriormente citado, prevê a não tributação dos lucros, no Brasil, auferidos por um estabelecimento permanente situado fora do país. Portanto, também neste caso a tributação é indevida.

Por fim, a Moy Park Beef Orleans SAS está situada na França, de modo que há expressa proibição de tributação prevista no artigo VII do respectivo Tratado.

No caso concreto, o Fisco não comprovou estabelecimento permanente das investidas da Impugnante no Brasil - até mesmo porque não existe - de sorte que os lucros auferidos por tais investidas devem ser considerados tributados no exterior e jamais no Brasil.

Portanto, comprova-se a impossibilidade de tributação dos lucros de tal pessoa jurídica no Brasil.

LXXV. JBS Finco, Inc.

Com relação a essa investida, as seguintes considerações devem ser levadas em conta.

Muito bem. No TVF, a d. fiscalização indica as investidas que serão consolidadas ou não consolidadas na Tabela 08. É, em tal tabela, portanto, que, após a explicação jurídica sobre a consolidação, são apontados os fatos que justificam, em cada caso, se haverá consolidação, ou não, de cada pessoa jurídica.

Nesse sentido, a Tabela 8 cumpre parte do requisito formal do lançamento de ofício que é a previsão inserta no artigo 10, inciso III, do Decreto n. 70.235/72 que prescreve o seguinte:

(...)

Ocorre que, no caso em concreto, a descrição do fato foi efetivada de modo incompleto, porque a investida JBS Finco, Inc, não é citada na Tabela 8 do TVF. Assim, parte dos fatos, que são os motivos pelos quais a fiscalização dispensou tratamento a cada investida, restou incompleto.

Muito bem. A Impugnante está defendendo, aqui, em toda sua Impugnação, o princípio da essência sobre a forma e do formalismo moderado.

Nesse sentido, caso este MM. Órgão administrativo não acate o argumento da Impugnante de que a legislação tributária deve ser aplicada de modo menos rigoroso e formalístico, e não aceite, integralmente, a consolidação defendida na presente Impugnação, argui-se, subsidiariamente, que a ausência de motivação sobre a tributação individualizada da Finco, Inc. deveria ser tida como um caso de nulidade, por ausência de motivação.

De fato, é preciso que haja isonomia processual/procedimental, Ou bem se admite que eventuais erros da Impugnante, em sua apuração, sejam tolerados, privilegiando-se a essência, ou se aplica a mesma intolerância para erros procedimentais da fiscalização.

Não é possível que erros procedimentais do contribuinte sejam tratados com todo o rigor e erros do Fisco sejam tolerados. O mesmo rigor dispensado ao contribuinte deve ser dispensado ao Fisco!

Nesse sentido, requer, desde já, que caso o formalismo extremado seja aplicado em face da Impugnante, não se permitindo a consolidação dos casos ora contestados, seja aplicado o mesmo formalismo em face do Fisco, para que, do valor dos autos de infração, a parcela de IRPJ e adicional, bem como CSLL proporcional ao lucro dessa investida.

DA GLOSA DE GUIAS DO EXTERIOR**COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS NO EXTERIOR.****CONSIDERAÇÕES INICIAIS.**

Com relação aos pagamentos no exterior, há cinco ordens de divergências: (a) os limites totais das guias foram diferentes porque a fiscalização divergiu da Impugnante no que diz respeito a **consolidação** ou não do resultado das investidas no exterior; (b) houve **erro de digitação no valor de 01 (uma) guia**, em que a fiscalização considerou erroneamente **um valor inferior ao que deveria ter considerado**; (c) houve **guias que a fiscalização não encontrou entre os documentos fornecidos pela Impugnante**; (d) houve guias desconsideradas, pois a fiscalização não localizou a **natureza jurídica** do pagamento; e (e) a fiscalização descontou o **crédito presumido** do valor total aproveitável das guias, o que a legislação não admite.

DO ILEGAL IMPACTO DA NÃO CONSOLIDAÇÃO.

Conforme visto anteriormente, o TVF não admitiu a consolidação do resultado de diversas investidas. Tal aspecto gera significativa diferença no limite considerado global que, para a Impugnante é da ordem R\$ 1.242.605.471,26 e, para a fiscalização é de R\$ 1.050.823.034,62.

Nesse contexto, uma vez revista a ilegal vedação à consolidação efetivada pelo TVF, automaticamente, o limite para fins de cômputo de Imposto de Renda pago no exterior aumentará.

(...)

Para se compreender tal aspecto, o artigo 87 da Lei n. 12.973/14 prescreve o seguinte:

(...)

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

O § 2º de tal artigo prevê que, no caso de consolidação, deverá ser considerado, para efeito da dedução, o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados, sendo certo que, no caso de não consolidação, o §3º prevê que a dedução será de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

Muito bem, como se nota do TVF, o cálculo efetivado pela fiscalização para não considerar as guias pagas no exterior pela Impugnante parte da premissa de que a maior parte das investidas não poderia ser consolidada para fins de TBU.

Contudo, já restou demonstrada que tal premissa é totalmente inconsistente, de sorte que a apuração empreendida pela fiscalização fica totalmente comprometida.

Sendo assim, o limite total a ser aproveitável, indicado na tabela 19 do TVF, a título de guias, não deveria ser de R\$ 1.050.823.034,62, mas sim de R\$ 1.242.605.471,26 o que já revela mais uma ilegalidade digna de nota.

DO VALOR DE GUIA "COPIADO" ERRADO.

Além do fator acima, um segundo elemento que explica a diferença entre as guias aproveitadas pela Impugnante e aquelas constantes no TVF refere-se ao fato que, para a investida JBS USA FOOD COMPANY a fiscalização, simplesmente, copiou errado o valor a título de imposto pago. Esse fator pode ser comprovado pelo próprio TVF.

Na tabela 17 do TVF que totalizou a quantia paga em 2.016, a quantia paga pela JBS USA Food Company Holdings em reais estava na quantia de R\$ 587.276,82 (quinhentos e oitenta e sete mil, duzentos e setenta e seis reais e oitenta e dois centavos). Veja-se:

(...)

Já na tabela 16, nota-se que para essa mesma investida foi lançado o valor de R\$ 58.782.767,82 (fl. 7470 do processo administrativo) a título de imposto pago por tal investida, conforme segue:

(...)

É evidente que a tabela 16 conta com grave equívoco. Aliás, as guias juntadas no processo administrativo demonstram o equívoco da fiscalização e foram incluídas na resposta ao termo de Intimação n. 03.

DAS 04 EMPRESAS CUJAS GUIAS NÃO FORAM LOCALIZADAS.

Além dos fatores acima, para 04 (quatro) investidas, a fiscalização simplesmente não encontrou as guias que deveriam ter sido localizadas.

Para se compreender porque a fiscalização não encontrou as guias de certas investidas situadas na Austrália, aponte-se que na Parte 3-90 da Lei do Imposto de Renda de 1997 - (Income Tax Assessment Act "ITAA 1997"), na Divisão 703-5, há previsão de que os impostos na Austrália podem ser pagos de modo consolidado por empresas do mesmo grupo econômico, conforme demonstram traduções anexas à presente Impugnação (Doc. 05).

Dito isso, aponta-se que o fisco não localizou guias para as seguintes investidas:

(...)

Muito bem, os documentos acostados à Impugnação demonstram a existência de diversos grupos de consolidação entre as investidas da Impugnante. Esses grupos de consolidação envolvem, justamente as empresas investidas em que as guias não foram localizadas. Veja-se, a título de exemplo, o grupo de consolidação abaixo indicado:

(...)

Justamente por conta do grupo de consolidação, o imposto no exterior é pago pela "líder" do grupo em nome das demais companhias. Assim, como é um pagamento concentrado efetivado em nome de uma companhia, para fins de aproveitamento de guias do exterior, a Impugnante rateou as guias de acordo com o lucro de cada investida, de acordo com os critérios indicados nas planilhas juntadas nos documentos que comprovam a consolidação.

Nesse contexto, a fiscalização não encontrou as guias justamente porque deixou de procurar as guias em nomes dos grupos consolidados, sendo certo que as guias foram pagas em nome da Australian Consolidated Food Holdings Pty Ltd e da Flora Green Pty Ltd. de acordo com a seguinte tabela:

(...)

O valor de AUD 4.651.842,00 (quatro milhões, seiscentos e cinquenta e um mil, oitocentos e quarenta e dois dólares australianos) representa o pagamento referente a dois grupos de consolidação, a saber "grupo AFCH", em que houve o pagamento de AUD1.974.059,00 (um milhão, novecentos e setenta e quatro mil e cinquenta e nove dólares australianos) e o "grupo Flora", com pagamento total de tributos de AUD 2.677.783,00 (dois milhões, seiscentos e setenta mil, setecentos e oitenta e três dólares australianos).

A alocação entre as 04 empresas acima se dá nos seguintes moldes, sempre levando em conta a proporção do lucro auferida por cada uma, tomando-se as seguintes bases:

(...)

Nesse sentido, respeitando-se a proporção de participação acima - que leva em consideração o lucro individual da investida dividido pelo lucro total de cada grupo - considerando-se que o valor total pago de Imposto de Renda pelo grupo AFCH foi de AUD 1.974.059,00 tem-se a seguinte alocação de tributos para as investidas, a título do grupo AFCH:

(...)

DO VALOR DE GUIAS EM QUE A NATUREZA JURÍDICA NÃO FOI ENCONTRADA.

Além dos elementos acima, para duas guias, não foram localizadas pela fiscalização a natureza jurídica das quantias pagas. Daí por que tais valores não foram aproveitáveis.

Aqui, chama a atenção que em vez de solicitar informações, a fiscalização simplesmente opta por ignorar milhões de reais em guias, que poderiam ter sido aproveitados caso um simples esclarecimento fosse prestado. É o que se passa a demonstrar.

Além dos elementos acima, para duas guias, não foram localizadas pela fiscalização a natureza jurídica das quantias pagas. Daí por que tais valores não foram aproveitáveis.

Aqui, chama a atenção que em vez de solicitar informações, a fiscalização simplesmente opta por ignorar milhões de reais em guias, que poderiam ter sido aproveitados caso um simples esclarecimento fosse prestado. É o que se passa a demonstrar.

Na Austrália, a Lei de Administração Tributária de 1953 prevê a criação de Running Ballance Account (RBA) que é uma conta fiscal em que o contribuinte deposita valores para fins de quitação dos débitos tributários, conforme definido no item 8AAZC, Divisão 2 e 3 da Parte IIB, da referida lei (Doc. 06).

Nesse sentido, a Impugnante disponibilizou tal conta, conforme extrato fornecido pela "Australian Government-Australian Taxation Office". Tal extrato contém créditos que são valores disponibilizados pelo contribuinte na "conta fiscal" e "débitos" que são os valores debitados pelo Fisco para fins de extinção do crédito tributário.

O pagamento de AUD 83.399.892,00, efetivado pela investida JBS Australia PTY Limited, foi devidamente localizado e reconhecido como existente no TVF. Foi, porém, desconsiderado pela única razão de que sua natureza jurídica não teria sido comprovada. Ou seja, a fiscalização não pode constatar quais os tributos que foram pagos com o crédito de AUD 83.399.892,00 na conta fiscal. De fato, sobre tal pagamento, o TVF, à fl. 7498 e 7499 diz o seguinte:

"Como facilmente se infere do extrato acima não se pode asseverar que o pagamento se refere a imposto de renda. Não há, portanto, em relação a esse pagamento (no valor de AUD 83.399.892,00) qualquer elemento que ateste a natureza deles ou a que título foram realizados pela investida estrangeira, razão pela qual ele será glosado, para fim de aproveitamento pela JBS no Brasil."

Contudo, o referido extrato fiscal "Australian Government-Australian Taxation Office", se observado com atenção, demonstra que o pagamento de AUD 83.399.892,00 foi utilizado para pagar Imposto de Renda de AUD 80.559.449,30, como demonstra o crédito e débito, referente à conta detalhada da "Administração Fiscal" mantida junto ao Fisco (Doc. 06):

(...)

Portanto, embora, na realidade, o crédito de AUD 83.399.892,00 não pudesse ser aproveitado integralmente, o valor de AUD 80.559.449,30 deveria ser aproveitado na íntegra, já que inequivocadamente foi empregado para pagar Imposto de Renda, devendo ser admitido.

2. Do pagamento de AUD 1.006.514,30 da "Andrews Meat Industries Pty Ltd."

A exemplo do que sucede no item anterior, a Andrews Meat Industries Pty Ltd. também pagou seu imposto mediante a conta fiscal, nos termos da Lei de

Administração Tributária de 1953, conforme se depreende de extrato fornecido pelo "Australian Government-Australian Taxation Office" que o Fisco teve acesso.

Quanto ao valor de AUD 1.006.514,30, o Fisco localizou tal quantia, no entanto, não identificou a natureza jurídica de seu pagamento. Essa foi a única razão pela qual o referido pagamento não foi creditado.

Contudo, conforme se depreende do extrato abaixo (vide fl. 6261 e Doc. 06), o valor creditado foi utilizado para pagar a quantia de AUD 986,170,60 a título de imposto de renda corporativo australiano.

(...)

Assim, o referido valor deveria ser considerado haja vista a comprovação da quantia que, segundo a fiscalização, não existia.

DO INDEVIDO DESCONTO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

Por fim, o último ponto a ser identificado no lançamento de ofício refere-se ao crédito presumido. Nota-se pela tabela a seguir que foi descontado o valor de crédito presumido do IRPJ e adicional, de tal sorte que não se aproveitou 34% (trinta e quatro por cento) de crédito de guia, mas apenas 25% (vinte e cinco por cento), referente à alíquota e o adicional. A tabela abaixo demonstra tal ponto:

(...)

Pela tabela acima, nota-se claramente que o valor dedutível de IRPJ foi considerado o valor do limite de IRPJ e subtraído o crédito presumido de 9% (nove por cento).

Esse mecanismo é claramente ilegal e reduziu, de modo indevido, o imposto de renda dedutível da Impugnante.

O §10 do artigo 87 da Lei n. 12.973/14 expressamente prevê a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de 9% e não prevê qualquer dedução no crédito atinente a IRPJ e CSLL. Veja-se:

(...)

Não há, portanto, previsão legal para a dedução acima apontada, sendo tal procedimento claramente ilegal, reduzindo-se o montante total do crédito aplicável.

SÍNTESE SOBRE AS ILEGALIDADES DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS

Em síntese, a glosa dos créditos efetivada pelo Fisco é indevida pelas seguintes razões:

Em síntese, a glosa dos créditos efetivada pelo Fisco é indevida pelas seguintes razões:

- (a) O Fisco desconsidera, de modo ilegal, a consolidação de diversas investidas, o que gera uma distorção nos limites considerados;
- (b) O Fisco, por erro de digitação, considera errôneo o valor de guia;
- (c) O Fisco não localiza guias em razão de não considerar o pagamento por grupo de consolidação.
- (d) O Fisco deixa de considerar valores legitimamente pagos por desconsiderar sua natureza jurídica quando, na realidade, a natureza seria totalmente identificável; e
- (e) O fisco desconta o crédito presumido de 9% do IRPJ pago no exterior, reduzindo o total de crédito.

DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS

Em sendo cancelada a cobrança principal, não haverá razão jurídica para a cobrança de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nem tampouco juros Selic.

De fato, a multa de ofício, exigida com base no artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96 incide sob a totalidade do imposto ou contribuição. Ora em sendo cancelada a contribuição, a penalidade também deve ser cancelada.

O mesmo se diga para a Selic que sendo juros de mora, deve ser cancelado uma vez inexistindo débito.

Sendo assim, como o valor principal cobrado é indevido-, faz-se imperioso, desde já, o cancelamento de tais cobranças a título de multas e juros.

PEDIDO SUBSIDIÁRIO - NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR VÍCIO NA APURAÇÃO E MOTIVAÇÃO

(...)

No caso em concreto, a fiscalização cometeu vários erros de apuração no crédito tributário, bem como de motivação, listados ao longo da presente Impugnação a saber:

(a) Disse que não houve subconta para diversas investidas, quando, na realidade, houve contabilização de subcontas para tais investidas;

(b) A investida Flora Green Pty Ltd estava contemplada na ECF sob o nome de JBS Australian Holdings e, por conta de alteração de nome, não foi localizada indicação de tal investida, na ECF, pelo Fisco;

(c) Disse não existir Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas para diversas investidas, quando, na verdade, tais Demonstrativos existiam;

(d) Para a investida JBS Global Luxembourg Sarl, a tributação do resultado se deu sem a exclusão dos dividendos, em patente violação ao §1o, do artigo 76 da Lei n. 12.973/14;

(e) Com relação à glosa de guias, a fiscalização copiou errado o valor da guia da investida JBS USA Food Company; e

(f) Com relação à glosa de guias, a fiscalização desconsiderou duas guias, uma da investida JBS Australia Pty. Ltd. e outra da investida Andrews Meat Industries Pty Ltd. por não localizar a natureza jurídica dos pagamentos, sendo certo que tal natureza jurídica poderia ter sido identificada nos próprios documentos fornecidos pela Impugnante;

(g) Desconsiderou guias pagas pela Hans Continental SmallGoods Pty Ltd., pela P&M Quality SmallGoods Pty Ltd., pela Hunter Valley Quality Meats Pty Limited e pela Luturn Pty Limited; e

(h) Não motivou a tributação individualizada da JBS Finco, Inc.

E, tão grave quanto, em vez de verificar os requisitos materiais da consolidação, apreciando os documentos apresentados pelo contribuinte, simplesmente escolheu o caminho fácil, ilegal e arbitrário, da vedação de se consolidar resultados por simples erros formais.

Todos esses sucessivos erros são capazes de gerar nulidade no lançamento de ofício, por representarem problemas de apuração/motivação do lançamento de ofício. Veja-se a jurisprudência nesse sentido:

(...)

No caso em concreto, a Impugnante reitera que vem sustentando um dever de colaboração entre Fisco e contribuinte que afaste uma postura beligerante, e que não se apegue ao formalismo exacerbado.

Agora, a Impugnante não abre mão de um tratamento isonômico, especialmente, quer porque a cobrança imputada pelo Fisco chega a valores astronômicos, pautados, quer porque, na sua maioria, trata-se de invocações de ordem formal.

Nesse sentido, pelo princípio da isonomia procedimental, a Impugnante requer seja conferido o mesmo rigor ao Fisco em sua própria apuração/ motivação do que é dispensado à Impugnante para consolidar, sob pena de flagrante incoerência inaceitável e violadora de qualquer paridade isonômica entre as partes.

Assim requer, como pedido subsidiário, caso não aceite a consolidação do resultado de suas investidas, ora pleiteada, bem como o aproveitamento dos créditos, pleiteados, cancelando-se integralmente o crédito tributário, então, sejam declarados nulos os autos de infração, ora atacados, em razão dos vícios de apuração e motivação, ora destacados, cancelando-se integralmente o crédito tributário neles constituídos.

PEDIDO SUBSIDIÁRIO – DILIGÊNCIA

Caso V. Sas. não tenham certeza dos fatos, para fins de cancelamento dos autos de infração, o que se admite apenas por amor ao argumento, e caso V. Sas. decidam por não decretar a nulidade dos Autos de Infração, requer ao menos sejam baixados os autos em diligência para:

- (a) Que se verifique a existência de subcontas das investidas cujos resultados foram consolidados no Novo Demonstrativo;
- (b) Que se verifiquem os requisitos materiais de todas as investidas não consolidadas por problemas de ordem formal, inclusive nos casos de presunção absoluta de inexistência de renda ativa para empresas com erros no preenchimento de Demonstrativo X355;
- (c) Que se verifique a consolidação da Flora Green Pty Ltd, efetivada em ECF, mas não localizada pela Fiscalização;
- (d) Que se pronuncie a fiscalização sobre a não exclusão dos dividendos da JBS Global Luxembourg Sarl no resultado tributado dessa investida;
- (e) Que verifique a fiscalização o erro de cópia do valor de guias da JBS USA Food Company Holdings na Tabela 17 do TVF;
- (f) Que se pronuncie sobre as guias da JBS Australia Pty. Ltd. e outra da investida Andrews Meat Industries Pty Ltd.;
- (g) Que se pronuncie sobre as guias da Hans Continental SmallGoods Pty Ltd., pela P&M Quality SmallGoods Pty Ltd., pela Hunter Valley Quality Meats Pty Limited e pela Luturn Pty Limited; e
- (h) Que se pronuncie sobre a não consolidação dos resultados da JBS FINCO, Inc.

DO PEDIDO

- (I) cancelar integralmente os autos de infração lavrados, ou
- (II) em menor extensão, subsidiariamente:

(II.1) reconhecer a nulidade dos autos de infração, em razão dos diversos erros de motivação e de apuração do crédito tributário, anteriormente demonstrados, ou caso assim não admitam V. Sas., que seja o processo baixado em diligência para que a fiscalização:

(a) verifique a existência de subcontas relativas às investidas cujos resultados foram consolidados no Novo Demonstrativo;

(b) verifique os requisitos materiais para o caso de investidas em que não houve a consolidação prevista no artigo 78 da Lei n. 12.973/14, por problemas de ordem formal, inclusive nos casos de suposta inexistência de renda ativa para empresas com erros no preenchimento de Demonstrativo X355;

(c) verifique a consolidação da Flora Green Pty Ltd, efetivada em ECF, mas não localizada pela Fiscalização Flora Green Pty Ltd.;

(e) pronuncie-se sobre a não exclusão dos dividendos recebidos pela JBS Global Luxembourg S.a.r.l. nos resultados tributados de tal investida;

(f) verifique o erro de cópia do valor de guias da JBS USA Food Company Holdings na Tabela 17 do TVF;

(g) pronuncie-se sobre as guias da JBS Australia Pty. Ltd. e da investida Andrews Meat Industries Pty Ltd.;

(h) pronuncie-se sobre os créditos, a título de IR pago no exterior, relativos às investidas Hans Continental SmallGoods Pty Ltd., P&M Quality SmallGoods Pty Ltd., Hunter Valley Quality Meats Pty Limited e Luturn Pty Limited; e

(i) pronuncie-se sobre a não consolidação da JBS FINCO, Inc.

(II.2) permitir a consolidação dos resultados de investidas cujos requisitos materiais, previstos nos incisos I a IV do artigo 78 da Lei n. 12.973/14, estejam cumpridos;

(II.3) afastar a tributação dos resultados de investidas localizadas em países em que o Brasil tenha firmado Tratados para evitar a bitributação;

(II.4) deferir da dedução do IRPJ e da CSLL eventualmente devidos com créditos decorrentes de imposto de renda pago no exterior demonstrados na presente Impugnação, afastando-se as glosas ilegais praticadas pelo Fisco, inclusive a ilegal dedução do crédito presumido;

Requer-se, ainda, prazo de 180 (cento e oitenta dias) para a juntada de documentos comprobatórios suplementares e eventuais traduções juramentadas não apresentadas, bem como para a apresentação de laudo comprobatório das razões, ora indicadas.

Em petição apresentada em 7/02/2022, a impugnante solicitou o que se segue:

"JBS S/A, já qualificada nos autos, por seu advogado, com fulcro no artigo 16, §4o, "a" do Decreto n. 70.235/72, vem, respeitosamente, requerer a juntada de traduções de documentos originais já acostados à Impugnação, que não puderam ser apresentadas, anteriormente, em razão do volume considerável de documentos e impossibilidade humana de tradução em sua integralidade em tempo hábil no protocolo de impugnação.

Informa, ainda que indica, abaixo, quadro demonstrativo que sintetiza a finalidade do documento e sua localização nos autos."

É o Relatório.

A 9ª Turma da DRJ01 (Acórdão n. 101-016.401, e-fls. 8620 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2016

LUCROS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. CONTROLADAS.

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

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

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

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Entendeu a DRJ, resumidamente: i) que a Impugnante optou por não consolidar o resultado de determinadas controladas no exterior, opção irrevogável segundo o § 6º do art. 78 da Lei 12.973/14; ii) que têm amparo legal todos os critérios estabelecidos pela Fiscalização, para aferir a validade da opção, feita pela impugnante, pela consolidação dos resultados de outras de suas investidas no exterior; iii) que a norma que permitiu a consolidação de resultados constitui exceção à regra geral da individualização da tributação dos lucros auferidos por controladas diretas e indiretas no exterior; iv) que a norma que permitiu a consolidação é uma norma excepcional, tanto que tem vigência já delimitada pela própria lei, logo, como toda norma excepcional deve ser interpretada estritamente, razão pela qual não cabe o alargamento exegético pleiteado pela impugnante; v) que a norma que permite a dedução do imposto de renda pago no exterior, no caso de cômputo individual dos lucros de investida, é diversa da que permite o da dedução dos pagamentos das investida cujos resultados foram consolidados.

Cientificada da Decisão de Primeira instância, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 12/09/2022 (e-fls. 8709 e ss) em que repete as razões de primeira instância. Destacamos:

- não há que se falar em perda de espontaneidade, especialmente, quando se nota que a escrituração dos lançamentos foi efetivada antes do início da fiscalização
- entre os resultados incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL, há o lucro da Global Luxembourg Sarl. Ocorre que o lucro auferido por tal companhia é decorrente de dividendos recebidos, de modo que a inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL representa direta violação ao § 1º do artigo 76 da Lei n. 12.973/14.
- o lançamento de ofício, ao calcular o crédito presumido a que teria direito a Recorrente faz a dedução em valor superior ao necessário para se atingir aos limites legais de créditos do exterior.

- nulidade, digna de nota, refere-se à inovação de critério em que a r. decisão de 1ª instância administrativa acresce novos motivos para não aceitar guias de exterior que não haviam sido invocados no TVF (JBS Australian Pty Ltd e Andrews Meat Ind Ltd).
- a aplicação de crédito presumido deve ser efetivada sem qualquer espécie de dedução do crédito ordinário decorrente das guias.
- outro aspecto ilegal do lançamento de ofício é a indevida tributação de lucro no exterior, em casos de investidas situadas em jurisdições com as quais a República Federativa do Brasil celebrou Tratados para evitar a bitributação.

A PGFN apresentou Contra Razões em 12/09/2022 (e-fls. 8883 e ss) em que reforça os argumentos da Primeira Instância. Destacamos:

- o STF voltou a se pronunciar sobre o tema após a conclusão do julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”.
- ao contrário do que parece entender a recorrente, obrigações acessórias não são ornamentos e, pois, dispensáveis, mas sim deveres cujo atendimento é imprescindível para que se dê o regular cumprimento das obrigações principais. A relação que se estabelece entre ambas é de instrumentalidade e de essencialidade.
- admitir a irrelevância do descumprimento dos deveres instrumentais em que incorreu a JBS S.A. corresponderia, via oblíqua, a permitir que se negasse vigência às normas que impõem as obrigações principais. Dispensado o cumprimento das normas acessórias, a obrigação principal se torna facultativa, pois se mostra inviável aferir a regularidade do seu cumprimento.
- cabe realizar distinção entre obrigações acessórias que constituem deveres, como as normas que regulamentam os registros contábeis e a apresentação de declarações, e as normas que impõem aos contribuintes ônus, cujo descumprimento não acarreta punição mas a perda de um direito.
- quanto aos descumprimentos dos deveres, as consequências devem ser mais gravosas, pois obstam o regular cumprimento das obrigações principais. Assim, podem ser passíveis de punição por meio de multa, por exemplo, além de repercutirem diretamente na apuração dos tributos devidos.
- o regime de consolidação ostenta caráter de benefício, pois autoriza que o contribuinte considere, na determinação dos tributos devidos no Brasil, prejuízos suportados em outras jurisdições fiscais, bem como aproveitamento de tributos. Ao permitir a consolidação de resultados negativos e positivos, a sistemática resulta mais benéfica. Note-se, ademais, que a escolha fica a critério exclusivo do contribuinte, que pode eleger, anualmente, apenas quando essa forma de cálculo lhe for favorável.
- sequer é necessário aplicar o art. 111, do CTN para concluir por negar a pretensão da contribuinte. Basta a simples legalidade, que se impõe à toda a Administração Pública. Como

será detalhado, a recorrente incorreu em flagrantes violações ou deixou de cumprir exigências expressas em Lei em sentido estrito, o que torna forçoso negar seus pleitos.

- devem ser afastadas as alegações recursais sobre um suposto formalismo da fiscalização, sendo devida a análise do cumprimento das exigências normativas para consolidação, em estrita obediência ao princípio da legalidade que orienta a atividade da Administração Pública.

- No exame do cumprimento das exigências legais para promover a consolidação dos valores auferidos pelas sociedades investidas não-residentes, o primeiro ponto a ser debatido é a pretensão de consolidar os balanços de investidas para as quais não exerceu a opção prevista no art. 78, § 6º da Lei n.º 12.973/14.

- A Lei confere aos contribuintes a possibilidade de adotar a sistemática da consolidação. Para fazê-lo, dentre outros pressupostos, devem expressar sua vontade de aderir à sistemática na forma e prazo estipulados, ou seja, a norma impõe ao contribuinte o ônus de manifestar sua adesão. Caso o contribuinte não se desincumba do ônus imposto, não faz jus à sistemática específica. E a redação legal não poderia ser mais clara, pois é expressa em considerar irretratável a opção. Assim, admitir a inclusão intempestiva de sociedades investidas para fins de consolidação importaria descumprimento de norma cogente e, por consequência, negar incidência à norma vigente e eficaz. Não é ocioso recordar o enunciado da Súmula CARF n.º 2 e a previsão do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, acima já transcritos.

- neste caso, se discute o ano-calendário 2016; a ação fiscal se iniciou em 22/05/2020, quando a JBS foi cientificada do início do procedimento, e a suposta atualização dos dados somente foi apresentada em documento de março de 2021.

- Ante a expressa determinação do art. 78, §6º, não cabe, após iniciada a ação fiscal, ao contribuinte, reivindicar a apuração dos lucros auferidos no exterior em sistemática de consolidação, quando não exercido oportunamente seu direito de escolha, pois manifestamente intempestiva a pretensão. Em situação análoga, veja-se o seguinte precedente dessa Corte: Acórdão n.º 1101000.953 (...) EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. A legislação não reabre ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo lucro presumido depois de iniciado o procedimento fiscal motivado por sua anterior exclusão do Simples Federal.

- No tocante ao Demonstrativo de Rendas e Ativas e Passivas, o recurso confessa que “para certas investidas, (...) incluiu equivocadamente, no Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas, o valor de zero reais. Tal circunstâncias se deu em razão de a Recorrente, na maior parte das vezes que a situação se verificou, ter recebido informações imprecisas do departamento contábil de tais investidas, o que a induziu a erro”. Não obstante, defende que disponibilizou um Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas, em sua resposta ao TIF n. 05, pleiteando que a fiscalização acate os valores lançados na referida manifestação;

- é impossível promover consolidação quando não há precisão sobre os dados consolidados, sendo a imprecisão das informações a consequência inexorável da conduta da autuada.

- se esclarece, de início, que, ao contrário do que afirma a autuada, persiste a situação de extemporaneidade, pois, ainda que se aceite a alegação de que os registros contábeis foram corrigidos, a correção não foi comunicada à Administração Tributária anteriormente ao início da ação fiscal. Não foi registrada na ECD nem transmitida via ECF.
- a JBS trata das “empresas cujas guias não foram localizadas”. Nesse ponto, discute especificamente a situação das guias de pagamento referentes a investidas situadas na Austrália. A controvérsia envolve o pagamento em bases consolidadas dos tributos naquela jurisdição, uma vez que as investidas compõem um mesmo grupo econômico.
- Segundo o documento cujo recorte é apresentado pela recorrente à e-fl. 8.848, além das quatro sociedades que pretende consolidar no Brasil (*Hans Continental Smallgoods Pty. Ltd.*; *P&M Quality Smallgoods Pty. Ltd.*; *Hunter Valley Quality Meats Pty. Ltd.*; *Lutum Pty. Ltd.*), várias outras empresas compõem o grupo econômico na jurisdição australiana. Essa circunstância foi considerada pela DRJ quando afastou a força probatória do documento. Com efeito, para identificar o valor pago por cada sociedade investida, não basta respeitar a proporção “que leva em consideração o lucro individual da investida pelo lucro total de cada grupo”, pois não necessariamente as pessoas recolherão tributo ou mesmo sofrerão exação sobre a totalidade de seus lucros (por exemplo, em virtude de discussão judicial).
- A terceira linha de argumentação diz respeito aos pagamentos cuja natureza de tributo sobre a renda não foi confirmada. Envolve créditos relativos a duas investidas: (a) JBS Austrália Pty Limited (ou JBS Austrália Pty Ltd) e (b) Andrews Meat Industries Pty Ltd. A discussão é a mesma para ambas as sociedades investidas. (...) Ora, a lógica de toda a legislação é comparar o imposto pago no exterior com o que foi gerado aqui no Brasil sobre a mesma base que foi aqui oferecida, razão pela qual não há que se falar em compensação de um imposto pago no exterior referente a 2015 com o imposto de renda no Brasil referente ao fato gerador de 2016.
- A recorrente reitera sua irrisignação em relação à forma pela qual foi realizado o cômputo do crédito presumido.
- A IN n.º 1520/14 por sua vez, prevê: Art. 28 (...) “§ 3º Para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devido no Brasil será considerado após a dedução do crédito previsto no caput.”
- houve uma redução de R\$ 332.819.129,39, decorrente da dedução do crédito presumido, conforme tabela a fls. 7507 (observe-se que nesta tabela não consta o crédito presumido de investida que não pagou imposto, para ver todo o crédito presumido veja a tabela a fls. 7503). Assim, o que se verifica é que a maior redução do limite de dedutibilidade do imposto de renda pago pelas investidas se deu em virtude da dedução anterior àquela do crédito presumido.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 8.709 e ss) contra acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação contra lançamentos de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2016. As infrações imputadas referiram-se a: consolidação de resultados de

controladas no exterior, para fins de apuração do valor a ser adicionado às bases tributáveis no Brasil, em que não se teria observado as condições estabelecidas no art. 78 da Lei 12.973/14; consequentes lucros auferidos no exterior que não teriam sido computados para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e glosa de créditos de imposto de renda no exterior.

Assim dispôs o TVF sobre as infrações constatadas na determinação das bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL da JBS quanto à adição de resultados efetivamente apurados por diversas sociedades controladas pela Recorrente no exterior (e-fls. 7381 e ss):

(...)

2 – Síntese das infrações apuradas

No decorrer desta ação fiscal, verificamos que a JBS apurou seu resultado tributável do ano-calendário de 2.016 pela sistemática do lucro real anual. É o que denota sua correspondente Escrituração Contábil Fiscal – ECF (escrituração retificadora transmitida em 20/01/2020, cujo respectivo arquivo está identificado sob o seguinte hashcode: A85448615EBCCDFC928C72DADA0D19C7DA14B3E8-0).

Ao analisarmos os dados informados na referida ECF correspondente ao Ano-calendário de 2.016, constatamos que na determinação das suas bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL a JBS igualmente adicionou ao lucro líquido o valor de R\$ 4.065.370.178,49 a título de lucros disponibilizados no exterior.

Todavia, no transcorrer deste procedimento, restou comprovado que este valor adicionado pela fiscalizada na aludida ECF foi inferior ao montante devido, determinado nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais (doravante referida apenas como “TBU”). Como será detalhado adiante, essa diferença decorreu não só de disparidades constatadas entre os resultados efetivamente apurados por diversas sociedades controladas pela fiscalizada no exterior no ano-calendário de 2.016 e os respectivos montantes oferecidos à tributação na ECF, mas também em função de inconsistências identificadas na consolidação de resultados de controladas no exterior neste mesmo período de apuração, cujo efeito foi igualmente a ilícita redução do valor de lucros do exterior oferecidos à tributação. Por consequência, constituímos os créditos tributários do IRPJ e da CSLL (acrescidos de multa de ofício e de juros moratórios) decorrentes dessa diferença global apurada no ano-calendário de 2.016.

Das “disparidades constatadas entre os resultados efetivamente apurados por diversas sociedades controladas pela fiscalizada no exterior no ano-calendário de 2.016 e os respectivos montantes oferecidos à tributação na ECF”.

A Recorrente defende ser “ilegal” o fundamento do lançamento de ofício, por entender constituir “indevida tributação” de lucro no exterior, em casos de investidas situadas em jurisdições com as quais a República Federativa do Brasil celebrou Tratados para evitar a bitributação.

Como bem destacado já no TVF (e-fls. 7386), a partir do ano-calendário de 1.996, com a publicação da Lei nº 9.249/95, o sistema tributário brasileiro passou por significativa transformação quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). O até então vigente princípio da territorialidade – sob cuja égide apenas os rendimentos produzidos no território brasileiro sofriam a incidência do IRPJ, o que implicava que os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior não eram tributados no Brasil – cedeu lugar ao princípio da universalidade, deste decorrendo a inclusão na base impositiva interna de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior. Estabeleceu-se, pois, que a tributação alcançaria não só os rendimentos auferidos no

exterior pelo sujeito passivo na exploração de sua atividade direta, mas também os lucros decorrentes da exploração indireta (por meio de controladas e coligadas).

O STF já se pronunciou sobre o tema após a conclusão do julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”.

A posição do STF é importante para a resolução do litígio destes nestes autos, visto que a Recorrente sustenta que não se pode incluir, na apuração do IRPJ e da CSLL, os resultados auferidos por intermédio de diversas controladas porque a tributação com base nos artigos 76 e 77 da Lei n.º 12.973/14 violaria os Tratados firmados pelo Brasil com Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, França, Holanda, Itália e Luxemburgo. Sobre a prevalência da lei brasileira e sua compatibilidade com os citados Tratados, foi assertiva a manifestação da PGFN (e-fls. 8906/8907):

O art. 77 da Lei n.º 12.73/14 determina que a *parcela do ajuste* do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior *equivalente aos lucros* por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explícita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Previsão com teor similar encontrava-se no art. 25 da Lei n.º 9.249/95 ao qual o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, fazia referência.

A Lei n.º 12.973/14 manteve para as controladas o regime de competência como critério temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras brasileiras, enquanto o tratamento das coligadas passou a ser estabelecido no art. 81 do normativo. Note-se que a regra do art. 25 da Lei n.º 9.249/95, que prevê que os resultados auferidos no exterior serão considerados na determinação do lucro ao fim do ano-calendário se mantém vigente, sendo perfeitamente compatível com o art. 77 da Lei n.º 12.973/14.

Cabe ressaltar, ademais, que a previsão encontra arrimo no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento da disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior, o que anteriormente permitira que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, complementasse o regime de tributação em bases universais, para as pessoas jurídicas residentes no Brasil, inaugurado pelo art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Definida a legislação doméstica aplicável, cabe retornar à análise da tributação dos lucros auferidos no exterior sob a ótica do Tratado firmados entre o Brasil e os países acima enumerados.

Uma vez que as normas brasileiras se limitaram a definir o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção - não extrapolaram os limites dos respectivos Tratados Internacionais, não há, portanto, conflito normativo. Tampouco há incompatibilidade lógica, pois o art. 77 da Lei n.º 12.973/14 apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil – ou seja, define o conteúdo de lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros.

Por oportuno, ressalte-se que a discussão sobre as normas brasileiras de TBU centra-se na questão da disponibilização da renda para a pessoa jurídica brasileira, o que não se confunde, como procura fazer a recorrente, com a tributação da sociedade investida não residente.

Não há qualquer tentativa da Administração Tributária brasileira de impor-se sobre os lucros auferidos por residentes em outros Estados.

Dessa maneira, tem-se que a fiscalização corretamente fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira, conforme determina o art. 3º do Tratado Brasil-Áustria (e demais tratados examinados). Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que caracterizam hipótese autorizadora da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Desta forma, mostra-se devida a tributação de lucro no exterior, em casos de investidas situadas em jurisdições com as quais a República Federativa do Brasil celebrou Tratados para evitar a bitributação.

Das “inconsistências identificadas na consolidação de resultados de controladas no exterior”.

O Fisco comprovou inconsistências identificadas na declarada consolidação de resultados de controladas da Recorrente no exterior no período de apuração de 2016, cujo efeito (dessas inconsistências) foi a redução do valor de lucros do exterior oferecidos à tributação. A consolidação é uma exceção legal à regra geral da tributação individualizada de resultados apurados por cada uma das controladas diretas e indiretas estrangeiras instituída pela Lei nº 12.973/2.014. Mas, a própria Lei nº 12.973/2.014 (art. 78) estabeleceu um período de transição (até 2024), durante o qual, excepcionadas determinadas situações em que se enquadrem as controladas estrangeiras e caso cumpridas fielmente algumas condições pela controladora nacional, esta poderá exercer a opção pela consolidação dos resultados daquelas, possibilitando a compensação de prejuízos de uma controlada (direta ou indireta) com lucros de outra controlada estrangeira (direta ou indireta), para fim de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A regra geral posta é a da individualização no oferecimento da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos (arts 77 e 79 da Lei nº 12.973/2.014):

(...)

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

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

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

(...)

Considerando que essa consolidação de resultados constitui exceção à regra geral da individualização da tributação (Lei nº 12.973/2.014, art. 79) dos lucros auferidos por controladas diretas e indiretas no exterior, representando um benefício tributário transitório que pode ser opcionalmente **fruído** pela controladora brasileira – pois permite a compensação imediata de prejuízos de uma controlada estrangeira com os lucros auferidos por uma outra controlada estrangeira –, as condições legalmente impostas para a sua utilização devem ser interpretadas de maneira literal e restritiva, a teor do que prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional, sob a consequência de se retornar à regra geral da individualização da tributação daqueles lucros, se constatada a desobediência às condições legais à concessão do favor fiscal, como ficou caracterizada no presente caso.

A norma e os fatos que se aplicam às inconsistências identificadas na declarada consolidação de resultados de controladas da Recorrente no exterior no período de apuração de 2016 foram bem definidos no TVF (e-fls. 7390 e ss):

Pelo regime instituído pela Lei nº 12.973/2.014, os resultados apurados por cada uma das controladas diretas e indiretas estrangeiras devem ser individualizados e os lucros (resultados positivos), oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL pela controladora no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados no exterior. Já os prejuízos (resultados negativos) apurados por essas controladas diretas e indiretas estrangeiras poderão ser compensados com os respectivos lucros futuros dessas mesmas sociedades estrangeiras no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal. A individualização da tributação dos resultados das controladas – diretas ou indiretas – passou a configurar a nova regra geral instituída pela Lei nº 12.973/2.014.

Todavia, a própria Lei nº 12.973/2.014 estabeleceu um período de transição, durante o qual, excepcionadas determinadas situações em que se enquadrem as controladas estrangeiras e caso cumpridas fielmente algumas condições pela controladora nacional, esta poderá exercer a opção pela consolidação dos resultados daquelas, possibilitando a compensação de prejuízos de uma controlada (direta ou indireta) com lucros de outra controlada estrangeira (direta ou indireta), para fim de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Essa exceção à regra geral da individualização da tributação está contemplada no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014, literalmente a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Uma vez que essa consolidação de resultados constitui exceção à regra geral da individualização da tributação dos lucros auferidos por controladas diretas e indiretas no exterior, representando um benefício tributário transitório que pode ser opcionalmente fruído pela controladora brasileira – porquanto permite a compensação imediata de prejuízos de uma controlada estrangeira com os lucros auferidos por uma outra controlada estrangeira –, as condições legalmente impostas para a sua utilização devem ser interpretadas de maneira literal e restritiva, a teor do que prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional e do que já é assentado em remansosa jurisprudência administrativa e judicial.

Os incisos I a III do artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 preveem vedações à consolidação de resultados de investidas, a depender dos locais onde estejam situadas (país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários ou, ainda, país ou dependência com tributação favorecida) ou dos regimes fiscais a que estejam submetidas (beneficiárias de regime fiscal privilegiado ou submetida a regime de subtributação). Já o inciso IV (que é relevante para a presente autuação, como restará evidenciado), proíbe a consolidação de

resultados de investidas estrangeiras com renda ativa própria inferior a 80% da renda total, nos termos do artigo 84 da própria Lei nº 12.973/2.014, in verbis:

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se: (Vigência)

I -renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira .

II - renda total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

III - regime de subtributação - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento) § 1º As alíneas “b”, “g” e “h” do inciso I não se aplicam às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar pela autoridade monetária do país em que estejam situadas.

§ 2º Poderão ser considerados como renda ativa própria os valores recebidos a título de dividendos ou a receita decorrente de participações societárias relativos a investimentos efetuados até 31 de dezembro de 2013 em pessoa jurídica cuja receita ativa própria seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento)

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir a alíquota nominal de que trata o inciso III do caput para até 15% (quinze por cento), ou a restabelecer, total ou parcialmente.

Deduz-se que o legislador pretendeu impedir a consolidação de resultados – e a conseqüente possibilidade de compensação imediata de prejuízos apurados por uma controlada com lucros auferidos por outra – de controladas estrangeiras que não tenham auferido renda ativa significativa. Trata-se de condição, como já destacado, que deve ser interpretada de maneira restritiva e literal. Assim, controladas estrangeiras (diretas ou indiretas) que não tenham apurado renda ativa superior a 80% da renda total, respeitadas as demais disposições do artigo 84 da Lei nº 12.973/2.014, não são qualificadas para consolidar seus resultados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014. Constitui corolário desta imposição legal que aquelas controladas estrangeiras que não tiverem auferido qualquer renda no período tampouco se qualificam para consolidar seus resultados. Nesta situação, tais investidas devem ser enquadradas na regra geral da individualização, e seus eventuais prejuízos então apurados só poderão ser compensados com seus próprios lucros futuros.

Também é imprescindível para a presente análise reservar especial atenção às condições essenciais exigidas para a citada consolidação de resultados previstas no **artigo 78, § 1º, da Lei nº 12.973/2.014:**

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

Por sua vez, o referido artigo 76 da Lei nº 12.973/2.014 assim preceitua:

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

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

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

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

Resta evidente, pois, que a Lei nº 12.973/2.014 exige para a consolidação de resultados prevista no seu artigo 78 **o registro em subcontas** da conta de investimentos em controlada direta no exterior, **de forma individualizada**, do resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos proporcionalmente auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço. Esse **registro em subcontas** previsto na Lei nº 12.973/2.014 se mostra tão relevante para a Tributação em Bases Universais – além de requisito essencial para a consolidação de resultados prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014 – que o Anexo Único da já citada IN RFB nº 1.520/2.014 apresenta um exemplo hipotético de contabilização em subconta, que visa a tornar mais claro o correto registro contábil a ser adotado pela investidora brasileira.

Como se não bastasse, o artigo 78, § 1º, da Lei nº 12.973/2.014 também requer a apresentação da correspondente **demonstração das rendas ativas e passivas** da investida estrangeira cujos resultados a controladora nacional pretenda consolidar. Infere-se que se trata de obrigação tributária acessória que a própria Lei nº 12.973/2.014 impõe e que guarda estreita relação com a comprovação de que a investida estrangeira não se enquadra na condição impeditiva de consolidação de resultados prevista no seu artigo 78, inciso IV.

Fica claro, pois, que a falta do registro em subconta e/ou da elaboração da demonstração de rendas ativas e passivas de uma determinada controlada estrangeira (direta ou indireta) torna-a desqualificada para fim da consolidação de resultados prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014. Assim, caso a controladora brasileira tenha (indevidamente) consolidado os resultados de determinada investida estrangeira sem que tenha mantido o correspondente registro em subconta e/ou que não tenha apresentado a sua respectiva demonstração de rendas ativas e passivas, **cabe à**

autoridade fiscal, por falta de cumprimento de condições legalmente exigidas, tributar, na controladora brasileira, os resultados apurados por essa sociedade estrangeira pela regra geral, isto é, de maneira individualizada.

Consequentemente, **eventuais prejuízos apurados pela aludida investida não poderão ser consolidados nos termos da sistemática facultada pelo artigo 78 da Lei n.º 12.973/2.014** e só poderão ser utilizados para a compensação com lucros futuros porventura auferidos por essa mesma controlada estrangeira.

Outrossim, a IN RFB n.º 1.520/2.014 regulamenta as obrigações tributárias acessórias a serem necessariamente cumpridas pela controladora brasileira, de forma a possibilitar a consolidação dos resultados de suas investidas estrangeiras, conforme se deduz do seu artigo 11, § 2º:

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

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

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

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

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

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

c) Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37;

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

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

O artigo 35, parágrafo único, inciso I, da IN RFB n.º 1.520/2.014 reforça a obrigatoriedade de elaboração do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF como requisito essencial para a consolidação de resultados, in verbis:

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

(...)

IV-Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas ;

(...)

Parágrafo único. O demonstrativo de que trata o inciso IV do caput é de preenchimento obrigatório quando a pessoa jurídica: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1674, de 28 de novembro de 2016)

I -efetuar a consolidação dos resultados prevista na Seção II do Capítulo

II; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1674, de 28 de novembro de 2016)

Fica evidente, pois, que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas deverá ser formalmente apresentado na ECF. Conforme dispõe o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas deve constar no Registro X355 da ECF. **Assim, pelo que já foi discutido anteriormente, a falta de apresentação do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas de determinada investida estrangeira na ECF constitui obstáculo intransponível que impede a consolidação de resultados da referida investida, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014.**

Uma questão importante a ser aqui também discutida diz respeito ao **momento em que a investidora brasileira deve exercer a opção pela consolidação de resultados prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014.** Isso se mostra de grande relevância – notadamente no presente caso, como ficará claro adiante –, já que a opção pela consolidação é irretratável para o ano-calendário correspondente, tal como expressamente determina o artigo 78, § 6º, da Lei nº 12.973/2.014, in verbis:

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

Para dirimir essa questão do momento da opção pela consolidação, há que se valer do que preceitua o artigo 11, §§ 7º e 8º, da IN RFB nº 1.520/2.014:

Seção II

Da Consolidação

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

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

I - é irretratável para o ano-calendário correspondente e deve ser exercida no Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37 relativo ao ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior;

II - pode ser aplicada de forma parcial, ou seja, incluindo os resultados das controladas diretas ou indiretas, no exterior, indicadas pela controladora no Brasil no Demonstrativo de Consolidação de que trata o art. 37.

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

Conforme se extrai dos dispositivos transcritos, a opção pela consolidação – por óbvio, para as situações em que ela seja possível – deve ser exercida no Demonstrativo de Consolidação. Tal demonstrativo está previsto no artigo 35, inciso II, da IN RFB nº 1.520/2.014, e deve ser informado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), conforme a seguir se infere:

CAPÍTULO VIII

DOS DEMONSTRATIVOS

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

(...)

II - Demonstrativo de Consolidação;

Resta incontestável, portanto, que a opção irrevogável pela consolidação de resultados prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014 se dá no Demonstrativo de Consolidação da ECF. Desta maneira, uma opção validamente informada na ECF não poderá ser alterada. Uma posterior alteração de uma opção antes realizada só poderá (ou melhor, deverá) ocorrer em situações em que, a despeito da lei vedar a consolidação, mesmo assim a opção pela consolidação for indevidamente exercida na ECF. Assim, exemplificativamente, ainda que uma determinada controladora brasileira tenha exercido (ilicitamente) no Demonstrativo de Consolidação de sua ECF a opção pela consolidação de resultados de uma investida localizada em país ou dependência com tributação favorecida (tratando-se de vedação imposta pelo artigo 78, inciso II, da Lei nº 12.973/2.014), deverá a administração tributária desconsiderar essa opção ilegalmente realizada pela investidora nacional e determinar as consequências jurídico-tributárias decorrentes dessa ilícita opção. Por outro lado, inexistindo qualquer vedação legal, a opção pela consolidação ou não de resultados validamente exercida na ECF não poderá ser desconsiderada pela autoridade fiscal, tampouco posteriormente alterada pela própria investidora brasileira. Ainda em conformidade com os ditames da Lei nº 12.973/2.014, caso a opção pela consolidação de resultados de determinada investida estrangeira não tenha sido exercida no Demonstrativo de Consolidação (isto é, a investidora optou por tributar os resultados dessa investida de maneira individualizada), a investidora brasileira não poderá posteriormente alterar essa opção para consolidar os resultados da aludida investida, porquanto se trata de ato irrevogável.

No que concerne ao Demonstrativo de Consolidação da ECF, cabe ainda tecer uma última consideração. O artigo 78, § 3º, da Lei nº 12.973/2.014, assim determina:

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas na consolidação, no momento da apuração, na forma estabelecida nos procedimentos estabelecidos. (grifos nossos)

Já o artigo 37 da IN RFB nº 1.520/2.014 trata especificamente do Demonstrativo de Consolidação e assim disciplina:

Seção II Do Demonstrativo de Consolidação

Art. 37. O Demonstrativo de Consolidação conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais;

IV - o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais;

V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e

VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

Conforme se depreende do inciso V do dispositivo antes transcrito, é no Demonstrativo de Consolidação da ECF que a controladora brasileira deve informar “as parcelas negativas utilizadas na consolidação”, tal como exigido no artigo 78, § 3º, da Lei nº

12.973/2.014. Fica reforçada, desta maneira, a obrigatoriedade de apresentação do aludido demonstrativo para as controladas estrangeiras cujos resultados negativos a controladora brasileira pretenda consolidar.

É necessário ressaltar a imprescindibilidade do cumprimento de determinadas obrigações acessórias pela investidora brasileira – tais como, exemplificativamente no caso sob exame, a apresentação do Demonstrativo de Consolidação e do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas, assim como o registro de subcontas – para que ela qualifique determinada investida estrangeira a ter seus resultados consolidados e, conseqüentemente, possibilite seu enquadramento na regra especial (consolidação de resultados) em detrimento da regra geral (individualização da tributação e compensação de prejuízos apenas com lucros futuros próprios). Sem o adimplemento dessas obrigações previstas em lei, o trabalho da administração tributária se torna, em muitos casos, inviabilizado, prejudicando notadamente suas estratégias de planejamento de fiscalização e arrecadação. Por essa razão, a lei atribui ao sujeito passivo determinadas exigências – que devem ser fielmente cumpridas – para que ele se beneficie de determinada regra especial (tal como se enquadra o artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014). Assim, o descumprimento dessas exigências legais conduz, de maneira inapelável, à não aplicação da regra especial (consolidação de resultados) e, conseqüentemente, à aplicação da regra geral (individualização da tributação e compensação de prejuízos apenas com lucros futuros próprios). Isso se mostra particularmente presente nesta ação fiscal, uma vez que restará demonstrado que a fiscalizada não cumpriu, em relação a diversas investidas estrangeiras, obrigações acessórias essenciais para o enquadramento na regra especial da consolidação.

(...)

Mas, o cotejo dos dados da ECF apresentada pela Recorrente antes do início da fiscalização que redundou na autuação, com as informações do Novo Demonstrativo (apresentada após a perda da espontaneidade) revelou que muitas das investidas discriminadas não preencheram os requisitos legais que as qualificassem para ter os resultados consolidados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014 (TVF, e-fls. 7415 e ss). Assim dispôs o TVF sobre os requisitos e o cotejo referidos:

Apenas como exemplo, vejamos a situação da controlada indireta JBS Australia Finance Pty Ltd. Essa investida está incluída na Tabela 6 ou seja, a JBS, em sua resposta à fiscalização apresentada no curso deste procedimento, informou que os resultados dessa investida estrangeira foram consolidados. Todavia, a consulta ao Registro X340 da ECF revela que a JBS já havia informado que tal investida, por opção, não tivera os resultados consolidados, conforme se comprova pela seguinte tela extraída da ECF (foram inseridas setas indicativas apenas para destacar as informações relevantes):

Registro X340 - Identificação da Participação no Exterior	
Razão Social:	JBS Australia Finance Pty Ltd
CPF:	074 725 261
Indicador de Controle:	2
País:	BR
Indicador de Isenção Relacionada à Preservação e Captação de Rendimentos e Gás:	N
Indicador de Consolidação:	N
Motivo da Não Consolidação:	1
CPF do Investido no Exterior:	
Moeda do país de domicílio:	USD

Figura 1 – Registro X340 da ECF (JBS Australia Finance Ltd)

Como já visto anteriormente, por ser irretroatável, a opção pela consolidação ou não de resultados realizada na ECF é de fundamental importância para a determinação dos lucros do exterior a serem adicionados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e

da CSLL. Por conseguinte, a despeito do que foi informado no Novo Demonstrativo e independentemente do cumprimento das demais condições, fica patente a impossibilidade de consolidação dos resultados da mencionada controlada indireta.

Ainda no que tange ao Novo Demonstrativo, a apresentação de um exemplo de outra situação recorrentemente apurada no decorrer desta ação fiscal também se mostra oportuna. Analisemos, pois, o caso da controlada estrangeira Primo Meats Pty Ltd. A consulta ao Registro X340 da ECF revela que a JBS lá havia informado que tal investida tivera os resultados consolidados:

Razão Social	Primo Meats Pty Ltd
CPF	02.744.777
Indicador de Controle	3 - Controlada Indireta
País	99 - AUSTRALIA
Indicador de Baseção Relacionada à Preservação e Expropriação de Patentes e Gols	0 - Não
Indicador de Consolidação	1 - Sim
Moeda de Não Consolidação	-
CMF de Investida no Brasil	-
Moeda do país de origem	AUD - DOLAR AUSTRALIANO

Figura 2 – Registro X340 da ECF (Primo Meats Pty Ltd)

O Registro X355 (“Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas”) da ECF relativo à Primo Meats Pty Ltd consigna as seguintes informações quanto às receitas auferidas no ano-calendário de 2.016:

Demonstrativo de Rendias Ativas e Passivas	
Renda Passiva Própria	0,00
Renda Passiva Própria em Base	0,00
Renda Total	0,00
Renda Total em Base	0,00
Renda Ativa Própria	0,00
Renda Ativa Própria em Base	0,00
Porcentagem	0,0000 %

Figura 3 – Registro X355 da ECF (Primo Meats Pty Ltd)

Diante da natureza das receitas informadas na ECF, a fiscalizada foi assim intimada por meio do ITEM 01 do Termo de Intimação n.º 05 (fls. 6.880/6.884):

1. Conforme informação da ECF do ano-calendário de 2016, as controladas estrangeiras listadas abaixo tiveram seus resultados consolidados, para fim de tributação em bases universais. Ocorre que na ECF não foram apresentados os respectivos Demonstrativos de Rendas Ativas e Passivas. Diante disso, fica o sujeito passivo intimado a informar as razões de não tê-los apresentado e a comprovar que esses resultados poderiam efetivamente ser consolidados:

- ZM AUSTRALIA PTY LTD
- OPERADORA DE PRODUCTOS AVICOLAS
- GC PROPERTIES GP
- INTERNATIONAL FOOD PACKERS LLC
- JBS INVESTMENT UK LTD
- ROSE ENERGY LIMITED
- SWIFT SOUTHERN INVESTMENTS PTY LTD
- JBS USA FOOD COMPANY HOLDINGS, INC
- JBS USA PROMONTORY I LLC
- P&H INVESTMENTS 2 PTY LTD
- JBS HONG KONG HOLDINGS COMPANY LTD
- POPPSA 3
- P&H INVESTMENTS 1 PTY LTD
- JBS SOUTHERN HOLDCO PTY LTD
- ZENDALEATHER CO. (EUA)
- HUNTER VALLEY QUALITY MEATS PTY LTD
- JBS MENDOZA S.A.
- GIDENY S.A.
- JBS TRADING USA (TUPMAN)
- JBS SOUTHERN INVESTMENTS 1 PTY LTD
- JBS USA PROMONTORY II LLC
- JBS MEAT INVESTMENTS PTY LTD
- PRIMO MEATS PTY LTD

Em sua correspondente resposta, a JBS assim informou (fls. 6.891/6.897):

Resposta:

Para as empresas JBS USA Food Company Holdings, Inc; JBS USA Promontory I LLC; JBS USA Promontory II LLC; JBS Southern Holdco Pty Ltd; JBS Southern Investments 1 Pty Ltd e Swift Southern Investments Pty Ltd, informamos que por um erro meramente formal no preenchimento do demonstrativo de resultado da empresa ora mencionada, a receita (renda passiva) foi alocada, de forma equivocada, em uma conta de Despesa com sinal invertido.

Devido a este erro formal, quando efetuamos o cálculo do limite da renda não identificamos nenhuma "renda" para estas empresas.

Já para as demais empresas, estas não apresentaram nenhuma receita no ano-calendário de 2015.

Para ambos os casos, onde alocamos a receita na conta de despesa e onde não houve qualquer tipo de receita, interpretamos que o preenchimento dos Demonstrativos de Rendas Ativas e Passivas não era obrigatório, por isso não o fizemos.

Ressaltamos, porém, que contratamos uma consultoria externa para revisão da metodologia do cálculo do lucro do exterior e, diante disso, a Companhia identificou inconsistências na apuração de alguns valores declarados na ECF do respectivo ano-calendário, os quais necessitam de ajustes.

Importante mencionar que efetuamos um novo cálculo o qual já apresentamos nas intimações anteriores e das 23 empresas mencionadas, apenas 9 foram consolidadas conforme demonstramos a seguir:

EMPRESA
JBS USA Food Company Holdings
Operadora de Produtos Avícolas, S. de R.L. de C.V.
JBS USA Promontory I, LLC
JBS USA Promontory II, LLC
JBS Southern Holdco Pty. Ltd.
JBS Southern Investments 1 Pty. Ltd.
Swift Southern Investments Pty. Ltd.
Hunter Valley Quality Meats Pty. Ltd.
Zendaleather Co. (USA)

É certo que ao apresentar o Novo Demonstrativo, os resultados da Primo Meats Pty Ltd já não foram consolidados (tanto que essa investida não está incluída na Tabela 6).

Nunca é demais assinalar que, em relação a diversas outras investidas estrangeiras, foram identificadas situações semelhantes àquela acima descrita, que igualmente exigiram a invalidação da consolidação realizada pela JBS. Em muitas dessas situações, a própria JBS já não mais consolidou os resultados das respectivas investidas estrangeiras no Novo Demonstrativo. Em outras, a fiscalizada manteve a indevida consolidação de resultados, exigindo que a fiscalização procedesse, de ofício, à invalidação dessa consolidação.

Como já antes explanado, apesar da JBS ter acertadamente excluído da consolidação de resultados apresentada no Novo Demonstrativo diversas investidas estrangeiras assinaladas por esta fiscalização ela ainda manteve indevidamente consolidados os resultados de diversas outras na mesma situação, justificando a averiguação da licitude da consolidação de resultados de todas as 144 investidas estrangeiras informadas no Novo Demonstrativo.

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

(...)

5.1.1.1. Do registro das subcontas

Como já destacado anteriormente, a própria Lei n.º 12.973/2.014 impõe algumas condições para a consolidação de resultados prevista no seu artigo 78. A primeira questão analisada nesta ação fiscal diz respeito ao registro de subcontas a que faz menção o artigo 76 da Lei n.º 12.973/2.014, combinado com o seu artigo 78, § 1º (essa previsão também está contemplada no artigo 11, §2º, inciso I, da INRFB n.º 1.520/2.014).

Nesse sentido, por meio do Termo de Intimação n.º 01, item 14 (fls.3/8), a fiscalizada foi intimada a apresentar esclarecimentos quanto ao registro das subcontas, nos seguintes termos:

14) Em relação a cada uma de suas investidas estrangeiras no ano-calendário de 2016, fica a fiscalizada intimada a apresentar e a identificar as subcontas a que se referem o artigo 76 da Lei n.º 12.973/2014 e os artigos 2º e 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014. Para tanto, deverá ser apresentado um demonstrativo com a identificação de cada subconta e da respectiva investida estrangeira (também deverão ser identificados os percentuais de participação da fiscalizada), além dos respectivos saldos em 31/12/2015. Ademais, deverão ser apresentadas cópias dos lançamentos contábeis realizados nessas subcontas no ano-calendário de 2016.

Em atenção ao questionamento anteriormente reproduzido, a fiscalizada apresentou resposta datada de 14/08/2020 (fls.29/42), na qual prestou os esclarecimentos a seguir literalmente transcritos:

A Companhia apresenta no **ANEXO 14** o demonstrativo das subcontas que se referem o artigo 76 da Lei nº 12.973/2014 e os artigos 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014, para o ano-calendário de 2016 e 2015, bem como cópia dos lançamentos contábeis efetuados nas respectivas subcontas.

Informamos que na época da entrega da ECD/ECF a referida legislação era relativamente recente, e devido ao fato da Companhia ter uma elevada quantidade de investidas (128 empresas) que necessitavam de subcontas, o sistema contábil não estava parametrizado para receber esse nível de estrutura societária (organograma) no plano de contas.

A decisão da Companhia, para atender a norma da melhor forma possível à época, foi de abrir subcontas para as investidas diretas e a primeira indireta (21 Companhias), e manter em controle auxiliar a relação de 100% das investidas diretas e indiretas.

Dessa forma, nos anos subsequentes, investimos em desenvolvimento do sistema para atender essa demanda, trazendo para o plano de contas da Companhia a relação estrutural de 100% das investidas em subcontas.

Adicionalmente, conforme já mencionado, contratamos uma consultoria externa para revisão da apuração do lucro do exterior, a qual identificou algumas inconsistências que, conseqüentemente, também foram declaradas na ECF do respectivo ano-calendário

Ante ao exposto, apresentamos nos **ANEXOS 14.1 e 14.2**, sumário com a relação individual das investidas diretas e indiretas e os respectivos saldos em 31/12/2016 e 31/12/2015, após a referida revisão.

Importante mencionar que, por conta das fiscalizações em curso, não efetuamos a retificação da ECD/ECF, o que ocorrerá tão logo seja possível. Por hora, estamos enviando novo demonstrativo refletindo os valores corretos após a revisão acima citada.

No acima intitulado Anexo 14 (fls. 1.426/1.431), a fiscalizada discriminou as 21 subcontas a que se referiu na resposta anteriormente trasladada. Ainda que a planilha contida no Anexo 14 se mostre extensa, é oportuno aqui transcrevê-la literalmente, de forma a tornar irrefutável a estrutura dos registros das subcontas da JBS no ano-calendário de 2.016:

(...)

Já os correspondentes lançamentos contabilizados nas 23 subcontas utilizadas no ano-calendário de 2.016 (conforme apresentado no mencionado Anexo 14) também são a seguir literalmente apresentados:

(...)

Deduz-se, de maneira incontestável, que a despeito do elevado número de investidas estrangeiras (na ECF foram 226), a fiscalizada efetuou o registro tão somente de 23 subcontas, conforme especificação a seguir:

(...)

Fica demonstrado, portanto, que no ano-calendário de 2.016 a JBS não cumpriu estritamente as disposições atinentes à TBU estipuladas na Lei nº 12.973/2.014, que exigiam o registro de uma subconta para cada controlada, direta ou indireta. E a própria fiscalizada admite isso no trecho de sua resposta ao item 14 do Termo de Início de Ação Fiscal (fls.29/42): “A decisão da Companhia, para atender a norma da melhor forma possível à época, foi de abrir subcontas para as investidas diretas e a primeira indireta (21 Companhias) ...”.

(...)

Em função do que já foi antes exposto e considerando o que se discutiu no subitem 4.1. acerca dos requisitos para a consolidação de resultados prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014, é inegável que, sem prejuízo do cumprimento dos demais requisitos legais, a JBS só poderia consolidar, a priori e caso tivesse assim adequadamente informado na ECF, os resultados das 23 investidas estrangeiras em relação às quais manteve o registro de subcontas no ano-calendário de 2.016. É certo, todavia, que os saldos dessas 23 subcontas não registram a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pelas 23 controladas, diretas ou indiretas, antes da tributação no exterior sobre o lucro (não devendo desses resultados constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a JBS mantenha o controle direto ou indireto), tal como exigido pela legislação, porquanto se infere facilmente da planilha contida no Anexo 14 (transcrita acima) que as referidas subcontas também registram resultados de outras investidas estrangeiras (isso sem contar, como já acima destacado, as divergências entre diversos valores contabilizados e os respectivos montantes apresentados no Novo Demonstrativo). Destarte, ainda que os valores registrados nas subcontas não correspondam ao que determina a legislação que rege a TBU, sem prejuízo do cumprimento dos demais requisitos legais e das opções exercidas na ECF, formalmente estão aptas a ter os resultados consolidados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014, tão somente essas 23 controladas em relação às quais a JBS manteve subcontas e que estão identificadas na Tabela 7.

Apesar disso, a JBS consolidou o resultado de 74 investidas estrangeiras no Novo Demonstrativo, como já registrado na Tabela 5.

5.1.1.2. Do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas

Consoante já explanado detalhadamente no subitem 4.1. deste Termo de Verificação Fiscal, o artigo 78, § 1º, da Lei nº 12.973/2.014 requer, para a consolidação de resultados de determinada investida, a apresentação da correspondente “demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil–RFB”.

Por sua vez, a Receita Federal, através da IN RFB nº 1.520/2.014, regulamentou, dentre inúmeras outras questões, a apresentação da Demonstração de Rendas Ativas e Passivas, a que faz menção a Lei nº 12.973/2.014. O artigo 35 da IN RFB nº 1.520/2.014 determina que a Demonstração de Rendas Ativas e Passivas deve ser apresentada na ECF (cuja disciplina está prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.422/2.013 e alterações).

Assim, a lei atribuiu à Receita Federal a competência para disciplinar a forma e o prazo para a apresentação da Demonstração de Rendas Ativas e Passivas. E a Receita Federal, em cumprimento ao disposto na lei, estabeleceu que a Demonstração de Rendas Ativas e Passivas deve ser apresentada na ECF.

Dessa maneira, fica mais uma vez comprovado que a falta de apresentação da Demonstração de Rendas Ativas e Passivas de uma investida estrangeira na ECF

impede a consolidação de seus resultados, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014.

A despeito dessa condição inafastável para a consolidação de resultados, no Novo Demonstrativo a fiscalizada consolidou os resultados de diversas investidas estrangeiras, em relação às quais não apresentou os correspondentes Demonstrativos de Rendas Ativas e Passivas na ECF.

É digno de nota que, para efeito de consolidação, de nada adianta a apresentação do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas em meio diverso da ECF e, tampouco, fora do prazo fixado para a apresentação desta, conforme preceitua o artigo 78, § 1º, da Lei nº 12.973/2.014, combinado com o artigo 11, § 2º, bem como com o artigo 35, ambos da IN RFB nº 1.520/2.014.

Vale registrar que na resposta apresentada em atenção ao Termo de Intimação nº 05, já transcrita acima, a JBS apresentou o intitulado ANEXO 1 – Demonstrativo Renda Ativa (fl.6.898), no qual discriminou a renda ativa própria, a passiva própria e a total de cada investida estrangeira. Contudo, esse documento – apresentado pela JBS tão somente após provocada pela fiscalização para justificar a consolidação de resultados de diversas investidas estrangeiras – não supre a obrigação acessória que deveria ter sido regularmente cumprida na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

(...)

5.1.1.3. Do demonstrativo que evidencia o preenchimento ou não de condições necessárias para a consolidação de resultados

Para a verificação da licitude ou não da consolidação de resultados de investidas estrangeiras realizada pela JBS no ano-calendário de 2.016, adotamos como estratégia, dado o grande número de investidas da JBS no exterior, a elaboração de um demonstrativo que exhibe, de forma didática e ilustrativa, o cumprimento ou não de seis condições que deveriam ser cumulativa e obrigatoriamente atendidas por cada uma das investidas estrangeiras cujos resultados foram consolidados. Assim, uma investida estrangeira só poderia ter seus resultados consolidados caso todas essas seis condições investigadas tivessem sido atendidas. Cada uma das 144 investidas estrangeiras constantes no Novo Demonstrativo, além da JBS Project Management GmbH, da JBS Global Luxemburgo, JBS Berg Sarl, JBS Dudelage Sarl, JBS Brandenburg Finance Sarl, JBS La Rochette Sarl, JBS Mersch Sarl e Moy Park Beef Orleans SAS, foi disposta em uma linha do demonstrativo. Já cada uma das seis condições investigadas – que foram apresentadas em forma de perguntas – foi distribuída em uma coluna (Colunas [A] a [F]). A última coluna do demonstrativo (Coluna [G]) revela a conclusão (“Sim” ou “Não”) quanto à licitude ou não da consolidação de resultados da respectiva investida estrangeira. Para facilitar a visualização, cada célula do demonstrativo foi preenchida na cor vermelha se a correspondente condição não foi atendida pela investida estrangeira. Já se a condição foi atendida pela investida, a correspondente célula foi preenchida na cor verde e nela foi ainda aposta a letra “X”. Assim, uma investida só poderia ter seus resultados consolidados se todas as suas correspondentes seis colunas tiverem sido preenchidas na cor verde e com a letra “X”. Se ao menos uma dessas colunas correspondentes a uma determinada investida tenha sido preenchida na cor vermelha (o que significa que ao menos uma das condições examinadas e impostas pela legislação para a consolidação de resultados não foi atendida), a consolidação de resultados é vedada.

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

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

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

Como já discutido anteriormente, a investidora brasileira deveria informar nesse campo da ECF se a investida estrangeira teve ou não os resultados positivos e negativos consolidados;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

g) Conclusão – Coluna [G]: Resultados podem ser consolidados? Sim ou Não

SP SÃO PAULO DE O		Investida Estrangeira						
		Coluna A	Coluna B	Coluna C	Coluna D	Coluna E	Coluna F	Coluna G
1	Frigorífico Canelones S.A.	X	X	X		X	X	Não
2	JBS Paraguay S.A.	X	X	X		X	X	Não
3	Industria Paraguaya Frigorifica S.A.			X		X		Não
4	Nedhol International N.V.			X		X		Não
5	Jerky Snack Brands, Inc.			X	X	X		Não
6	JBS Global Beef Company (SU), Lda.				X	X		Não
7	JBS Global (UK) Ltd.			X		X	X	Não
8	Burcher Pty. Ltd.	X	X	X				Não
9	JBS Investments Waterford Ltd.							Não
10	JBS Meat UK Ltd.			X				Não
11	JBS Investments UK Ltd.	X	X	X		X		Não
12	JBS USA Food Company Holdings	X	X	X				Não
13	JBS USA Food Company			X		X		Não
14	JBS Packerland, Inc.			X		X		Não
15	Cattle Production Systems, Inc.			X		X		Não
16	JBS Five Rivers Cattle Feeding, LLC	X	X	X		X	X	Não
17	JBS Green Bay, Inc.	X	X	X		X	X	Não
18	JBS Plainwell, Inc.	X	X	X		X	X	Não
19	JBS Tolleson, Inc.	X	X	X		X	X	Não
20	JBS Carriers, Inc.	X	X	X		X	X	Não
21	JBS Souderton, Inc.	X	X	X		X	X	Não
22	Mopac of Virginia, Inc.			X		X		Não
23	Skippack Creek Corp.			X		X		Não
24	Swift Beef Company	X	X	X		X	X	Não
25	Swift & Company International Sales Co			X		X		Não
26	Swift Pork Company	X	X	X		X	X	Não
27	JBS Live Pork, LLC	X	X	X		X	X	Não
28	Swift Refrigerated Foods S.A. de C.V.			X		X		Não
29	Pilgrim's Pride Corporation	X	X	X		X	X	Não
30	Pilgrim's Pride of Nevada, Inc			X		X		Não
31	PPC Marketing Ltd.			X		X	X	Não
32	PPC Transportation Company			X		X	X	Não
33	Pilgrim's Pride Affordable Housing Corp.	X	X	X		X	X	Não
34	Pilgrim's Pride Corp. of West Virginia, Inc.	X	X	X		X	X	Não
35	GC Properties, GP	X	X	X				Não
36	To-Ricos Distribution, Ltd.	X	X	X		X	X	Não
37	To-Ricos, Ltd.	X	X	X		X	X	Não
38	Avicola Pilgrim's Pride de Mexico			X		X		Não
39	Operadora de Produtos Avícolas	X	X	X				Não
40	Servicios Administrativos Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não

41	Inmobiliaria Avicola Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não
42	Pilgrim's Pride	X	X	X		X	X	Não
43	Pilgrim's Operaciones Laguna	X	X	X		X	X	Não
44	Pilgrim's Comercializadora Laguna	X	X	X		X	X	Não
45	Pilgrim's Servicios Laguna	X	X	X		X	X	Não
46	POPPSA 4, LLC	X	X	X		X	X	Não
47	Carnes y Productos Avícolas de México	X	X	X				Não
48	Incubadora Hidalgo, S. de R.L. de C.V.	X	X	X		X	X	Não
49	Galina Pesada, S.A. de C.V.	X	X	X		X	X	Não
50	Grupo Pilgrim's Pride Funding Holdings	X	X	X		X	X	Não
51	Commercializadora de Carnes de Mexico	X	X	X		X	X	Não
52	Grupo Pilgrim's Pride Funding	X	X	X		X	X	Não
53	Bertin USA Corporation			X		X		Não
54	International Food Packers, LLC	X	X	X				Não
55	Sampco, Inc.	X	X	X		X	X	Não
56	JBS Trading USA, Inc.	X	X	X				Não
57	JBS USA Promontory I, LLC	X	X	X				Não
58	JBS USA Promontory II, LLC	X	X	X				Não
59	JBS Leather, Inc.	X	X	X		X	X	Não
60	Flora Green Pty. Ltd.			X				Não
61	JBS Holdco Australia Pty. Ltd.			X				Não
62	JBS Southern Holdco Pty. Ltd.	X	X	X				Não
63	JBS Southern Investments 1 Pty. Ltd.	X	X	X				Não
64	S&C Australia Holdco Pty. Ltd.			X				Não
65	S&C Australia Investments Pty. Ltd.			X		X		Não
66	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
67	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
68	Tatiara Meat Company Pty. Ltd.			X				Não
69	Good Country Investments Pty. Ltd.	X	X	X				Não
70	JBS Southern Australia Pty. Ltd.			X				Não
71	Swift Australia (Southern) Pty. Ltd.			X		X		Não
72	Swift Southern Investments Pty. Ltd.	X	X	X				Não
73	JBS Smallgoods Holdco Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
74	JBS Investments Cork Ltd.							Não
75	JBS Investments Dublin Ltd.							Não
76	JBS Asia Pacific Holdings DAC					X	X	Não
77	JBS Asia Pacific Investments Ltd.					X	X	Não
78	JBS Australia Finance Pty. Ltd.			X		X	X	Não
79	Baybrick Pty. Ltd.			X		X		Não

80	Industry Park Pty. Ltd.			X						Não
81	JBS Australia Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
82	JBS Holdings Hong Kong Co. Ltd.									Não
83	Andrews Meat Industries Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
84	JBS Meat Investments Pty. Ltd.	X	X	X						Não
85	Scott Technology Ltd.			X						Não
86	Scott Technology NZ Ltd.			X						Não
87	Scott Technology USA Ltd.			X						Não
88	Scott Separation Technology Ltd.			X						Não
89	HTS-110 Ltd.			X						Não
90	Scott Milktech Ltd.			X						Não
91	Robotic Technologies Ltd.			X						Não
92	Scott Technology Euro Ltd.									Não
93	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X						Não
94	Scott Systems International, Inc.			X						Não
95	Scott Technology Australia Pty. Ltd.			X						Não
96	Applied Sorting Technologies Pty. Ltd.			X						Não
97	Scott Automation and Robotics Pty. Ltd.			X						Não
98	Primo Meats Pty. Ltd.	X	X	X						Não
99	Hans Continental Smallgoods Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
100	P&H Investments 1 Pty. Ltd.	X	X	X						Não
101	P&M Quality Smallgoods Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
102	Hunter Valley Quality Meats Pty. Ltd.	X	X	X			X			Não
103	Luturn Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
104	SPM Fresh Holdings Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
105	P&H Investments 2 Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
106	Primo Retail Pty. Ltd.	X	X	X			X	X		Não
107	Premier Beehive NZ ULC Ltd.	X	X	X			X	X		Não
108	Gideny S.A.	X	X	X	X					Não
109	Trim S.A.	X	X	X			X	X		Não
110	Zendaleather Co. (USA)	X	X	X						Não
111	Zendaleather S.A. de C.V. (Mexico)	X	X	X			X	X		Não
112	Servicios Integrales S.A. de C.V.	X	X	X			X	X		Não
113	Zendaleather S.A. (Uruguay)	X	X	X			X	X		Não
114	Trump Asia Enterprises						X	X	X	Não
115	Wonder Best Holding Company Ltd.							X		Não
116	Capital Joy Holding Ltd.						X	X	X	Não
117	JBS Leather Paraguay S.R.L.	X	X	X	X	X	X	X		Sim
118	JBS Global Investments S.A.									Não

119	Meat Snacks Partner, LLC			X	X	X		Não
120	Moy Park Lux Holdings (Europe) Ltd.			X				Não
121	Moy Park (Newco) Ltd.	X	X	X		X	X	Não
122	Moy Park Ltd.	X	X	X		X	X	Não
123	Dungannon Proteins Ltd.	X	X	X		X	X	Não
124	Rose Energy Ltd.	X	X	X				Não
125	Moy Park Food Service Dublin Ltd.					X	X	Não
126	Moy Park (Bondco) Plc.			X		X		Não
127	Kitchen Range Foods Ltd.	X	X	X		X	X	Não
128	Bakewell Foods Ltd.	X	X	X		X	X	Não
129	Itaholb International B.V.					X		Não
130	JBS Toledo N.V.	X	X	X	X	X	X	Sim
131	POPPSA 3, LLC	X	X	X				Não
132	JBS Food Canada, Inc.	X	X	X		X	X	Não
133	Weddel Ltd.	X	X	X		X	X	Não
134	JBS Australia Pty. Ltd. NZ	X	X	X		X	X	Não
135	JBS Leather Europe	X	X	X	X	X	X	Sim
136	Conceria Priante S.p.A.	X	X	X	X	X	X	Sim
137	JBS Leather International B.V.							Não
138	Zendaleather GmbH (Germany)	X	X	X		X	X	Não
139	Zendaleather S.A. (Argentina)	X	X	X		X	X	Não
140	Hai Feng Wonder Best Leathergoods					X	X	Não
141	Albert Van Zoonen B.V.	X	X	X		X	X	Não
142	Rigamonti Salumificio S.p.A.	X	X	X	X	X	X	Sim
143	JBS Mendoza S.A.	X	X	X	X	X	X	Sim
144	JBS Argentina S.A.	X	X	X	X	X	X	Sim
145	JBS Project Management GmbH			X	X	X		Não
146	JBS Berg Sarl			X		X		Não
147	JBS Dudelage Sarl			X		X		Não
148	JBS Brandenburg Finance Sarl			X		X		Não
149	JBS La Rochette Sarl			X		X		Não
150	JBS Mersch Sarl			X		X		Não
151	Moy Park Beef Orleans SAS			X		X	X	Não
152	JBS Global Luxemburgo			X	X	X	X	Não

Tabela 8 – Demonstrativo de apuração da possibilidade de consolidação ou não de resultados das investidas estrangeiras em 2016

A Recorrente retorna ao argumento de que a opção da não consolidação (em contraponto à simples consolidação) não é irretratável. Mesmo que se superasse a vedação expressa à retratação, disposta no § 6º do art. 78 da Lei n. 12.973/14, não se pode aceitar a inclusão dos resultados de investidas feita em demonstrativo entregue após o início do procedimento de Fiscalização. Neste ponto foi precisa a DRJ:

A) MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A Fiscalização identificou 145 investidas, cujos resultados não poderiam ser consolidados (planilha a fls. 7456), sendo que, ao descartar as investidas que tiveram prejuízos (já que esses não são computados diretamente no resultado da investidora brasileira), foram levantadas 78 investidas com resultado positivo e que não poderiam ser consolidadas (planilha a fls. 7460). Dessas 78 investidas, a impugnante concorda que os resultados de 14 investidas não podiam ter sido consolidados, são elas:

- 1) Cattle Production Systems, Inc.;
- 2) To-Ricos Distribution, Ltd. ;
- 3) To-Ricos, Ltd.;
- 4) JBS Holdco Australia Pty. Ltd.;
- 5) S&C Australia Holdco Pty. Ltd.;
- 6) S&C Australia Investments Pty. Ltd.;
- 7) Industry Park Pty. Ltd.;
- 8) Scott Technology USA Ltd.;
- 9) MoyPark (Bondco) Plc.;
- 10) JBS Paraguay S.A.;
- 11) Industria Paraguaya Frigorífica S.A.;
- 12) Jerky Snack Brands, Inc.;
- 13) JBS Global Beef Company (SU), Lda.; e
- 14) JBS Global (UK) Ltd..

Logo, em relação a essas 14 investidas, não se estabeleceu o contraditório. Observe-se que, em sua peça de defesa, a impugnante também reconhece que o resultado de outras investidas não podiam ter sido consolidados, porém, tal reconhecimento é irrelevante para o deslinde desse feito, já que apuraram prejuízo fiscal e, por óbvio, não foram incluídas entre as 78 investidas que compõem a planilha a fls. 7460.

Vale alertar que, com relação a consolidação, a matéria tributária em julgamento se resume ao resultado das 78 investidas retro mencionadas, pois os lançamentos tributários incidiram sobre o somatório dos resultados delas, logicamente, depois de deduzido o que já havia sido declarado espontaneamente antes do procedimento fiscal.

Com efeito, por força do art. 138, parágrafo único, do CTN, após o início do procedimento fiscal, não pode a impugnante querer incluir qualquer investida no rol das consolidadas, se não foi feita essa opção quando tinha o direito de fazê-lo. Da mesma forma, o reconhecimento de que errou ao incluir investida que não poderia ter sido incluída no rol das consolidadas, não a exonera das consequências tributárias desse equívoco.

Assim, como a impugnante reconheceu a procedência do TVF com relação a essas 14 investidas acima listadas, cabe, agora, analisar as outras 64 investidas.

B) DA FALTA DE OPÇÃO PELA CONSOLIDAÇÃO

A impugnante se insurge contra a irretratabilidade da opção por ela espontaneamente feita pela não consolidação no caso de 12 investidas, quais sejam:

- 1) Mopac of Virginia, Inc.;
- 2) Skippack Creek Corp.;
- 3) Swift & Company International Sales Co.;
- 4) Swift Refrigerated Foods S.A. de C.V.;
- 5) Pilgrim's Pride of Nevada, Inc.;
- 6) PPC Marketing Ltd.;
- 7) PPC Transportation Company;
- 8) Swift Australia (Southern) Pty.Ltd.;
- 9) Scott Technology NZ Ltd.;
- 10) Robotic Technologies LTd.;
- 11) Scott Technology Australia PTY, Ltd.; e
- 12) Applied Sorting Technologies PTY Ltd..

Note-se que há outros motivos, além da falta de opção pela consolidação, para que os resultados de algumas dessas investidas não sejam passíveis de consolidação (vide planilha a fls. 7432). No entanto, basta verificar que a própria impugnante admite que não fez a opção quando podia fazê-lo, para que se conclua que agiu bem a Fiscalização ao incluir os resultados dessas 9 investidas no cálculo da base tributável objeto do lançamento de ofício.

A impugnante insiste no argumento de que a opção da não consolidação não é irretratável. Trata-se, como já visto anteriormente, de argumento teratológico. Todavia, ainda que fosse superável a vedação expressamente disposta no § 6º do art. 78 da Lei n. 12.973/14, não poderia a Fiscalização aceitar a inclusão dos resultados dessas investidas, feita em demonstrativo entregue após o início do procedimento de Fiscalização.

Ao contrário do que alega a impugnante, isso não é um formalismo rigoroso, mas o respeito ao parágrafo único do art. 138 do CTN. Ocorre que, se possível fosse ao contribuinte cumprir a norma cogente tributária após selecionado para ser fiscalizado sem incorrer em qualquer infração, ninguém cumpriria espontaneamente e no prazo as obrigações tributárias, acessórias ou principais.

Por último, vale pontuar que, pelas razões expostas acima, tanto faz ter a contribuinte optado indevidamente pela não consolidação, como também simplesmente não ter optado, pois, em ambos os casos, não há como, posteriormente, fazer opção pela consolidação após o início do procedimento fiscal, quando já não goza de espontaneidade.

C) DA FALTA DE REGISTRO DA SUBCONTA

Das 78 investidas que tiveram a sua consolidação negada pela Fiscalização, 43 delas não registraram a subconta, quais sejam:

- 1) Frigorífico Canelones S.A.;
- 2) JBS USA Food Company Holdings;
- 3) JBS Five Rivers Cattle Feeding, LLC
- 4) JBS Green Bay, Inc.;
- 5) JBS Plainwell, Inc.;
- 6) JBS Tolleson, Inc.;
- 7) JBS Carriers, Inc.;
- 8) JBS Souderton, Inc.;
- 9) Swift Pork Company;
- 10) Pilgrim's Pride Corporation;
- 11) Operadora de Produtos Avícolas;
- 12) Servicios Administrativos Pilgrim's Pride;
- 13) Pilgrim's Pride;
- 14) Pilgrim's Operaciones Laguna;
- 15) Pilgrim's Comercializadora Laguna;
- 16) Pilgrim's Servicios Laguna;
- 17) Incubadora Hidalgo;
- 18) Grupo Pilgrim's Pride Funding Holdings;
- 19) Comercializadora de Carnes de Mexico;
- 20) Grupo Pilgrim's Pride Funding;
- 21) Sampco, Inc.;
- 22) JBS USA Promontory I ,LLC;

- 23) Flora Green Pty. Ltd.;
- 24) JBS Southern Holdco Pty. Ltd.;
- 25) JBS Southern Investments 1 Pty. Ltd.;
- 26) Swift Southern Investments Pty. Ltd.;
- 27) JBS Australia Pty. Ltd.;
- 28) Andrews Meat Industries Pty. Ltd.;
- 29) Scott Automation and Robotics Pty. Ltd.;
- 30) Hans Continental Smallgoods Pty. Ltd.;
- 31) P&M Quality Smallgoods Pty. Ltd.;
- 32) Hunter Valley Quality Meats Pty. Ltd.;
- 33) Luturn Pty. Ltd.;
- 34) SPM Fresh Holdings Pty. Ltd.;
- 35) Premier Beehive NZ ULC Ltd.;
- 36) TrimS.A.;
- 37) Servicios Integrales S.A. de C.V.;
- 38) Moy Park Ltd.;
- 39) Dungannon Proteins Ltd.;
- 40) Kitchen Range Foods Ltd.;
- 41) Bakewell Foods Ltd.;
- 42) Weddel Ltd.;
- 43) ZendaleatherS.A.(Argentina).

Com relação a essas 43 investidas, a impugnante tomou ciência do termo de início de fiscalização em 22/05/2020 (termo a fls. 11) e transmitiu ECD em junho de 2021, para tentar fazer o registro da subconta, logo, conforme já dito, após o início do procedimento de fiscalização, a impugnante não tem o condão de alterar a sua situação jurídica preexistente ao procedimento. Tudo o que foi sustentado no item anterior sobre a perda da espontaneidade pelo contribuinte se aplica neste item também.

Com relação especificamente à Flora Green Pty. Ltd., a impugnante alega que ela estava contemplada na ECF sob o nome de JBS Australian Holdings e, por conta de alteração de nome, não foi localizada na ECF pelo Fisco, razão pela qual sustenta que toda a acusação do Fisco restou prejudicada, na medida em que não identificou tal pessoa jurídica na ECF e, tampouco, os efetivos requisitos para a consolidação. Os documentos, ora acostados, comprovam essa alteração de nome.

Equivoca-se a contribuinte, pois foi negada a consolidação dos resultados da Flora, pela razão apontada pela própria impugnante, qual seja, que "houve contabilização extemporânea em janeiro de 2020, com transmissão da ECD em junho de 2021". A impugnante só retificou a ECD após o início do procedimento fiscal, quando já não gozava mais de espontaneidade.

Da “glosa de créditos de imposto de renda no exterior”.

Confirmada a consolidação de resultados de controladas no exterior naquilo que restou aceita neste voto, de acordo com as condições estabelecidas no art. 78 da Lei 12.973/14, a Recorrente protesta, nos mesmos termos da Impugnação, sobre a glosa de créditos de imposto de renda no exterior, que teve de ser apurada de forma individual. Por concordar plenamente com a julgação de Primeira Instância, faço meus seus termos :

II - QUANTO AOS CRÉDITOS DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Inicialmente, vale pontuar que o total de imposto de renda pago pelas investidas da contribuinte no exterior montam R\$ 1.341.274.770,18 (tabela 16 a fls. 7469/7472), sendo que, ao se excluir o valor de R\$ 16.606.242,31, referente a soma de imposto de renda pago por investidas que não tiveram resultado positivo (tabela 18 a fls. 7475), restou montante de R\$ 1.324.668.527,86, como crédito passível de dedução do IRPJ e CSLL brasileiros. No entanto, a Tabela 17 (a fls. 7474/7475), ao informar o total dos impostos pagos pelas investidas com resultado positivo, informa um valor diferente, qual seja, R\$ 1.266.473.036,86.

A razão dessa divergência foi apontada pela impugnante, quando alega que, para a investida JBS USA FOOD COMPANY a fiscalização, simplesmente, copiou errado o valor a título de imposto pago e que isso pode ser comprovado pelo próprio TVF, pois, na tabela 17 do TVF, que totalizou a quantia paga em 2.016, a quantia paga pela JBS USA Food Company Holdings em reais estava no valor de R\$ 587.276,82, já na tabela 16, nota-se que para essa mesma investida foi lançado o valor de R\$ 58.782.767,82 (fl. 7470 do processo administrativo) a título de imposto pago por tal investida. Assim, alega a impugnante que é evidente que a tabela 16 conta com grave equívoco e que as guias juntadas no processo administrativo demonstram o equívoco da Fiscalização e foram incluídas na resposta ao termo de Intimação n. 03.

Realmente, houve um equívoco da Autoridade Lançadora, porém, esse equívoco não trouxe prejuízo para a impugnante, pelo contrário, terminou lhe trazendo um crédito de imposto indevido, o que ocasionou um lançamento de tributo a menor. Isso porque a Fiscalização terminou levando para os cálculos posteriores o valor maior a que não fazia jus a impugnante, conforme se verifica na tabela 19 (a fls. 7481), no qual o crédito da JBS USA Food Company está no montante de R\$ 58.782.767,82. Não obstante tal constatação, falece competência a esta instância administrativa para agravar o lançamento tributário em julgamento.

Noutro ponto, a impugnante alega que o cálculo efetivado pela fiscalização para não considerar as guias pagas por ela, no exterior, parte da premissa de que a maior parte das investidas não poderia ser consolidada para fins de TBU, mas que tal premissa é totalmente inconsistente, de sorte que a apuração empreendida pela fiscalização fica totalmente comprometida.

Por sua vez, vale pontuar que:

- a) R\$ 16.606.242,32 em imposto de renda não eram passíveis de aproveitamento no Brasil, porque as investidas não tiveram resultados positivos a serem tributados aqui;
- b) houve uma redução de R\$ 273.845.493,27 (de R\$ 1.324.668.527,86 para R\$ 1.050.823.034,59) decorrente do cálculo do quanto os resultados positivos das investidas geraram de IRPJ e CSLL no Brasil, já que o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior não pode gerar direito à restituição no Brasil;
- c) houve uma redução de R\$ 37.820.915,95 em razão da conferência documental (vide tabela a fls. 7507);
- d) houve uma redução de R\$ 332.819.129,39, decorrente da dedução do crédito presumido, conforme tabela a fls. 7507 (observe-se que nesta tabela não consta o crédito

presumido de investida que não pagou imposto, para ver todo o crédito presumido veja a tabela a fls. 7503).

Assim, o que se verifica é que a maior redução do limite de dedutibilidade do imposto de renda pago pelas investidas se deu em virtude da dedução anterior àquela do crédito presumido.

Nesse ponto, a impugnante questiona, indiretamente, a legalidade do § 3º do art. 28 da IN RFB n. 1520/14, o que assim dispõe:

Art. 28. Até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9% (nove por cento) incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades previstas no § 1º.

§ 3º Para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devido no Brasil será considerado após a dedução do crédito previsto no caput.

Cabe, inicialmente, ressaltar que o art. 116 da Lei n. 12.973/14 deu competência para a RFB editar atos para disciplinar, entre outros assuntos, a questão do crédito presumido, o qual, por ser uma liberalidade do legislador, não se limita por qualquer reserva legal.

No entanto, é bom que se frise que o § 3º do art. 28 da IN 1520/14 não restringiu abusivamente qualquer direito do contribuinte, apenas fez o que era razoável, ou seja, determinar que primeiro se deduza o crédito presumido, para depois apurar o limite de dedutibilidade do imposto pago no exterior. Lembrando que nenhuma das duas deduções, nem a do crédito presumido nem a do imposto pago no exterior, pode gerar direito a restituição de tributo, razão pela qual parece descabida a contestação da impugnante.

Assim, resta-nos verificar as questões sobre a prova documental dos pagamentos dos impostos, as quais a Fiscalização divide em dois grupos:

a) pagamentos, para os quais a Fiscalização alega que não foi localizado qualquer documento entre aqueles apresentados pela impugnante, que informe pagamentos de imposto de renda pelas investidas: Hans Continental Smallgoods, P&M Quality Smallgoods, Hunter Valley Quality Meats e Luturn;

b) pagamentos cuja documentação não comprova se trataram de imposto de renda: um pagamento da JBS Australia Pty.Ltd e outro da Andrews Meat.

Quanto ao primeiro ponto, a impugnante alega que a fiscalização não encontrou as guias de certas investidas situadas na Austrália porque a legislação australiana permite que os impostos na Austrália possam ser pagos de modo consolidado por empresas do mesmo grupo econômico, conforme demonstram traduções anexas à presente Impugnação (Doc. 05).

Ao se compulsar os documentos que se intitulam "Doc. 05", verifica-se que a impugnante trouxe documentos que comprovam a formação do grupo consolidado, porém, diante dessa particularidade da legislação australiana, a impugnante deveria ter trazidos aos autos documentação que comprovasse a forma de rateio, pois ela apenas alega como seria a forma de rateio dos pagamentos.

Veja que mesmo que os pagamentos demonstrados fossem suficientes para quitar os impostos das 4 investidas em tela, como participavam muito mais investidas do Grupo, como saber que houve a quitação de tudo que era devido pelo Grupo? E se o Grupo não quitou todos os seus impostos (por exemplo, por estar discutindo em juízo)? Então,

diante de uma situação dessas, cabia à impugnante demonstrar, com documentos hábeis, a forma como se deu o rateio dos pagamentos realizados.

Ressalte-se que, mesmo que superável fosse essa questão de como se estabeleceu o rateio dos pagamentos realizados, os documentos juntados não comprovariam todos os supostos pagamentos feitos pelas 4 investidas em tela, basta confrontar os documentos anexos à impugnação (intitulados Doc. 5) com a planilha constante do TVF a fls. 7651/7652.

Por último, causa espécie que o documento à fl. 8116, com tradução juramentada à fl. 8119, informe que a JBS Austrália Pty Limited (ou JBS Austrália Pty Ltd), desde 22/12/2015, faz parte do Grupo de consolidação dos pagamentos e, ao mesmo tempo, tenha pagamentos feitos por ela mesma, inclusive que já foram reconhecidos pela Fiscalização (vide planilha a fls. 7497).

Quanto ao pagamento da JBS AUstrália Pty Ltd., a impugnante alega o seguinte:

"Na Austrália, a Lei de Administração Tributária de 1953 prevê a criação de Running Ballance Account (RBA) que é uma conta fiscal em que o contribuinte deposita valores para fins de quitação dos débitos tributários, conforme definido no item 8AAZC, Divisão 2 e 3 da Parte IIB, da referida lei (Doc. 06).

(...)

O pagamento de AUD 83.399.892,00, efetivado pela investida JBS Australia PTY Limited, foi devidamente localizado e reconhecido como existente no TVF. Foi, porém, desconsiderado pela única razão de que sua natureza jurídica não teria sido comprovada. Ou seja, a fiscalização não pode constatar quais os tributos que foram pagos com o crédito de AUD 83.399.892,00 na conta fiscal. De fato, sobre tal pagamento, o TVF, à fl. 7498 e 7499 diz o seguinte:

"Como facilmente se infere do extrato acima não se pode asseverar que o pagamento se refere a imposto de renda. Não há, portanto, em relação a esse pagamento (no valor de AUD 83.399.892,00) qualquer elemento que ateste a natureza deles ou a que título foram realizados pela investida estrangeira, razão pela qual ele será glosado, para fim de aproveitamento pela JBS no Brasil."

Contudo, o referido extrato fiscal "Australian Government-Australian Taxation Office", se observado com atenção, demonstra que o pagamento de AUD 83.399.892,00 foi utilizado para pagar Imposto de Renda de AUD 80.559.449,30, como demonstra o crédito e débito, referente à conta detalhada da "Administração Fiscal" mantida junto ao Fisco (Doc. 06):

(...)

Portanto, embora, na realidade, o crédito de AUD 83.399.892,00 não pudesse ser aproveitado integralmente, o valor de AUD 80.559.449,30 deveria ser aproveitado na íntegra, já que inequivocadamente foi empregado para pagar Imposto de Renda, devendo ser admitido"

Ora, vale aqui trazer o quadro que consta do TVF:

30 de agosto de 2007	30 de agosto de 2007	Taxa de remissão de juros gerais (GIC)	\$7.854,66	\$7.854,66 CR
30 de agosto de 2007	30 de agosto de 2007	Taxa de Juros Gerais(GIC)	\$7.854,66	\$ 0,00
03 de maio de 2016	03 de maio de 2016	Pagamento recebido	\$83.399.892,00	\$83.399.892,00 CR
24 de setembro de 2016	01 de dezembro de 2015	Declaração de Imposto de Renda de Empresas - Imposto de Renda para o período de 01 de junho de 2014 a 30 de novembro de 2015	\$80.559.449,30	\$2.840.442,70 CR

Não resta comprovado o pagamento de imposto de renda no montante de AUD 83,399,892.00, pois esse valor apenas foi creditado na conta corrente, mas, dele, foi utilizado AUD 80,559,449.30, para pagamento do imposto de renda do ano de 2015, ou seja, a base sobre a qual incidiu esse valor não foi oferecida à tributação aqui no Brasil em 2016 (fato gerador em julgamento). Ora, a lógica de toda a legislação é comparar o imposto pago no exterior com o que foi gerado aqui no Brasil sobre a mesma base que foi aqui oferecida, razão pela qual não há que se falar em compensação de um imposto pago no exterior referente a 2015 com o imposto de renda no Brasil referente ao fato gerador de 2016.

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

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

Com relação ao imposto pago pela Andrews, que fora glosado pela Fiscalização, trata-se exatamente da mesma situação, senão vejamos o quadro abaixo que consta da impugnação:

02 de junho de 2016	01 de junho de 2016	Pagamento recebido	\$1.006.514,30	CR
08 de junho de 2016	01 de junho de 2016	Pagamento transferido para a conta de imposto de renda.	\$ 1.006.514,30	\$ 0,70 CR
08 de junho de 2016	01 de junho de 2016	Pagamento transferido para a conta de imposto de renda.	\$ 1.006.514,30	\$ 1.006.515,00 CR
14 de julho de 2016	01 de junho de 2016	Declaração de imposto Corporativo - Imposto de renda para o período de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015	\$986.170,60	\$ 20.344,40 CR

Ou seja, o depósito no valor de AUD 1.006.514,30 serviu para pagar AUD 986.170,60 a título de imposto de renda do ano de 2015, logo, não passível de dedução com o imposto de renda brasileiro do fato gerador de 2016, pelas razões já expostas no item anterior.

Protesta a Recorrente sobre os resultados incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL referentes ao lucro da Global Luxembourg Sarl. Afirma que o lucro auferido por tal companhia é decorrente de dividendos recebidos, de modo que a inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL representaria direta violação ao § 1º do artigo 76 da Lei n. 12.973/14. Aduz a Recorrente:

Sucede que a r. decisão administrativa deixou de examinar questão expressamente abordada na Impugnação da ora Recorrente, no tocante à ausência de exclusão de dividendos recebidos pela GLOBAL LUXEMBOURG Sarl da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Não procede a acusação de omissão, tendo-se em vista que a DRJ, referindo-se a lista de coligadas em que se inclui a *GLOBAL LUXEMBOURG Sarl*, (e ao apreciar a alegação da então Impugnante de que a tributação de lucro no exterior, em nosso sistema jurídico, não pode ser alvo de tributação quando há previsão de não bitributação em tratados internacionais) foi

precisa em confirmar a tributação da “receita de participação da impugnante sobre os lucros das suas controladas no exterior” (e-fl. 8688):

“Por essas razões, entendo que a aplicação do art. 7º dos ADT citados pela impugnante não afasta a tributação, pelo regime de competência, da receita de participação da impugnante sobre os lucros das suas controladas no exterior.”

Mesmo que superada esta premissa há de se observar o que prescreve o § 1º do artigo 76 da Lei n. 12.973/14 referido pela Recorrente:

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

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

Isto porque a Recorrente não fez prova de que os alegados dividendos adviriam de “outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto”, conforme se conclui do atestado em ata datada de 8 de setembro de 2016, da JBS Holding Luxembourg S.A (Laudo, e-fl. 8610) e Tabela 8 do TVF, em que não consta a JBS Holding Luxembourg S.A como tendo seu resultado considerado na tributação da Recorrente.

Apela ainda a Recorrente para nulidade do lançamento de ofício, que, ao calcular o crédito presumido a que teria direito a Recorrente, teria feito a dedução em valor superior ao necessário para se atingir aos limites legais de créditos do exterior. Ou seja, a fiscalização teria descontado o crédito presumido do valor total aproveitável das guias, o que a legislação não admitiria.

A respeito, não há reparos ao decidido pela DRJ, de que a maior redução do limite de dedutibilidade do imposto de renda pago pelas investidas se deu em virtude da dedução anterior àquela do crédito presumido:

Assim, o que se verifica é que a maior redução do limite de dedutibilidade do imposto de renda pago pelas investidas se deu em virtude da dedução anterior àquela do crédito presumido.

Nesse ponto, a impugnante questiona, indiretamente, a legalidade do § 3º do art. 28 da IN RFB n. 1520/14, o qual assim dispõe:

Art. 28. Até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9% (nove por cento) incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades previstas no § 1º.

§ 3º Para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devido no Brasil será considerado após a dedução do crédito previsto no caput.

Cabe, inicialmente, ressaltar que o art. 116 da Lei n. 12.973/14 deu competência para a RFB editar atos para disciplinar, entre outros assuntos, a questão do crédito presumido, o qual, por ser uma liberalidade do legislador, não se limita por qualquer reserva legal.

No entanto, é bom que se frise que o § 3º do art. 28 da IN 1520/14 não restringiu abusivamente qualquer direito do contribuinte, apenas fez o que era razoável, ou seja, determinar que primeiro se deduza o crédito presumido, para depois apurar o limite de dedutibilidade do imposto pago no exterior. Lembrando que nenhuma das duas deduções, nem a do crédito presumido nem a do imposto pago no exterior, pode gerar direito a restituição de tributo, razão pela qual parece descabida a contestação da impugnante.

Afirma, ainda, a Recorrente que haveria “inovação de critério” (JBS Australia PTY Ltd e Andrew) em que a r. decisão de 1ª instância administrativa teria acrescentado novos motivos para não aceitar guias de exterior que não haviam sido invocados no TVF. Nos termos da Recorrente:

Para se compreender tal ponto, aponte-se que o TVF havia glosado guias relativas à investida JBS Australia PTY Ltd sob a justificativa de não ter sido encontradas a natureza jurídica dos pagamentos. Veja-se à fl. 7498:

Contudo, a natureza de um dos supostos pagamentos – no valor de AUD 83.399.892,00– não foi identificada nos “extratos” apresentados. Segue o “extrato” relativo ao pagamento de AUD 83.399.892,00 (incluimos as setas indicativas em azul):

FEDERATIVE	30 de agosto de 2007	30 de agosto de 2007	Taxa de remissão de juros gerais (GIC)	\$7.854,66	\$7.854,66 CR
	30 de agosto de 2007	30 de agosto de 2007	Taxa de Juros Gerais (GIC)	\$7.854,66	\$ 0,00
	03 de maio de 2016	03 de maio de 2016	Pagamento recebido	\$83.399.892,00	\$83.399.892,00 CR
	24 de setembro de 2015	01 de dezembro de 2015	Declaração de Imposto de Renda Empresas - Imposto de Renda para o período de 01 de junho de 2014 a 30 de novembro de 2015	\$80.559.446,30	\$2.840.442,70 CR

Como facilmente se infere do extrato acima não se pode asseverar que o pagamento se refere a imposto de renda. Não há, portanto, em relação a esse pagamento (no valor de AUD 83.399.892,00) qualquer elemento que ateste a natureza deles ou a que título foram realizados pela investida estrangeira, razão pela qual ele será glosado, para fim de aproveitamento pela JBS no Brasil.

Nesse sentido, em sua Impugnação, a ora Recorrente conseguiu demonstrar que a acusação do TVF é improcedente já que a natureza do imposto pago referia-se a IR, conforme se depreende das fls. 7656 e 7657.

Situação análoga se deu com a guia da Andrews Meat Industries Pty. Ltd de AUD 1.006.514,30 também não acatada no TVF por não se identificar sua natureza jurídica, conforme consta das fls. 7499 a 7502.

A exemplo do caso anterior, a Impugnação claramente conseguiu demonstrar que a natureza da guia se referia a IR como se depreende das fls. 7657.

Ocorre que, em ambos os casos, a r. decisão de 1ª instância, embora claramente reconheça que a natureza dos pagamentos era de IR no exterior (fl. 8694), cria um motivo novo, ou seja, não apontado no TVF para manter a glosa de guias acima apontadas: alega que o pagamento do IR referia-se a exercício a ano-calendário anterior a 2.016, isto é, a 2.015.

Independente do mérito de tal assertiva, que será examinado oportunamente, o fato é que jamais a r. decisão de 1ª instância deveria ter acrescentado um novo elemento não existente no TVF, como fundamento da acusação. Ora, se o único empecilho é a natureza jurídica, em sendo tal demonstrada, deveria ser acatado o crédito.

Não há inovação. O que há é a apreciação da prova destacada em Impugnação na qual a Impugnante ressalta justamente a informação de que o recolhimento referido teria sido utilizado para quitação de imposto de renda do ano anterior (2015) da controlada no exterior. E que poderia, segundo entende, ser utilizado para extinção do imposto de renda devido do ano seguinte (2016). Uma condição para a dedução de imposto sobre a renda pago por controlada é que justamente se trate de imposto sobre a renda. Confirmada esta condição, os demais requisitos devem ser conferidos.

Nesta esteira, defende a Recorrente que o § 7º do artigo 87 da Lei n. 12.973/14 expressamente prevê que o aproveitamento da guia se dá no momento em que os resultados do exterior são “tributados” no exterior, isto é, são pagos. Assim dispôs em Recurso:

(...)

Ocorre que o caput do artigo 87 da Lei n. 12.973/14 prescreve o seguinte:

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

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

Como se nota do caput do artigo 87, acima citado, o gatilho para o aproveitamento do crédito é o pagamento. Assim, a Recorrente não poderia se aproveitar da guia paga em 2.016 para o ano-calendário de 2.015 haja vista que, em tal ano-calendário, a guia ainda não havia sido paga.

De fato, o caput e o §7º do artigo 87 da Lei n. 12.973/14 deixam claro que há a necessidade do desembolso para o aproveitamento da guia, já que o § 7º expressamente prevê que o aproveitamento da guia se dá no momento em que os resultados do exterior são “tributados” no exterior, isto é, são pagos.

Ao empreender tal viés interpretativo, a Recorrente em nada prejudica o Fisco, pois, na pior das hipóteses, posterga o seu direito a crédito, em uma interpretação conservadora que apenas admite o momento do creditamento quando já há pagamento.

Além disso, é preciso considerar que os impostos foram pagos apenas em maio e junho de 2.016, sendo que a Recorrente deveria pagar, eventualmente, as quotas do IR devidos no ano-calendário do ano-calendário anterior até março de 2.016. Como seria possível efetivar o cálculo do IR devido em 2.015, considerando um crédito ainda não pago? Ficaria obrigada a Recorrente a providenciar, anualmente, sucessivos pedidos de restituição? Com a devida vênia, não faz sentido tal postura interpretativa fazendária.

Agora, a r. decisão de 1ª instância visa a empreender uma interpretação restritiva do § 7º do dispositivo acima citado, exprimindo que tal dispositivo alcançaria, apenas, aquelas “hipóteses de incidência do imposto de renda no momento em que é distribuído o lucro para os sócios/acionistas, embora já reconhecida a receita de participação da controladora/coligada aqui no Brasil em período anterior.”.

Com a devida venia, o dispositivo em momento algum menciona o termo “dividendos” e é aplicável a qualquer caso em que a tributação (pagamento) de um resultado ocorre em outro ano-calendário.

A r. decisão recorrida atesta, ainda, que o §15 do artigo 14 da IN SRF 213/02 só admitiria o aproveitamento de guias anteriores não compensado na hipótese da pessoa jurídica, no Brasil, no ano a que se refere, não ter apurado resultado positivo. Na realidade, contudo, o dispositivo prescreve o seguinte:

“Art. 14

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

Ora, o dispositivo, acima, permite que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos que não puder ser compensado em razão de prejuízo poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendários subsequentes. Mas, o dispositivo não proíbe o crédito de guias pagas em anos posteriores quando o pagamento é efetivado, posteriormente.

Na realidade, a pressuposição do dispositivo, acima, é que a pessoa jurídica paga IR no exterior em ano em que tem prejuízo no Brasil, permitindo que não se perda a guia paga. A finalidade do dispositivo é preservar o direito à compensação. Não é tolher esse direito!

A interpretação da r. decisão de 1ª instância, contudo, cairia no absurdo de que uma pessoa jurídica apenas poderia aproveitar no Brasil guia paga no mesmo ano em que auferidos os lucros. Como o IR, normalmente, incide no final do ano, a interpretação fazendária, na prática, eliminaria a possibilidade de aproveitamento de compensação, ou quando muito, apenas permitiria para o pagamento de “estimativas” que é absurdo.

Ademais, ainda que Instrução Normativa proibisse tal compensação, o ato normativo tem hierarquia inferior à lei, de modo que perderia a vigência diante de mandamento expresso de que o imposto é compensando no momento da tributação.

Para que se exemplifique o absurdo da interpretação da r. decisão de 1ª instância administrativa, perceba-se que a Recorrente foi autuada em 2.015 no PAF n. 16561.720077/2020-36.

Note-se que a fiscalização não aproveitou guias de US\$ 80.559.449,30 para a JBS Australia PTY, nem o valor de AUD 986,170,60 pago pela Andrews, pois só aproveitou guias pagas no próprio ano de 2.015. Veja-se, a seguir, a lista de guias aproveitadas das duas investidas:

Identificação da investida estrangeira	Natureza do pagamento	Data do pagamento do IR no exterior	Valor do pagamento do IR em moeda estrangeira
JBS Australia Pty. Ltd.	Estimativa mensal	28/mar/15	9.779,91
	Estimativa mensal	28/set/15	20.014,53
	Estimativa mensal	28/out/15	3.427,89
	Estimativa mensal	30/nov/15	3.368,64
	Estimativa mensal	23/fev/15	5.192.593,00
	Estimativa mensal	24/mar/15	12.467.343,00
	Estimativa mensal	21/abr/15	9.879.531,00
	Estimativa mensal	21/mai/15	9.124.297,00
	Estimativa mensal	11/jun/15	12.062.934,00
	Estimativa mensal	08/jul/15	8.908.358,00
	Estimativa mensal	08/ago/15	9.284.666,00
	Estimativa mensal	09/set/15	11.555.588,00
	Estimativa mensal	08/out/15	9.969.915,00
	Estimativa mensal	08/nov/15	9.281.535,00
Estimativa mensal	11/dez/15	11.434.881,00	
Totalizações da investida estrangeira			109.207.629,97
Identificação da investida estrangeira	Natureza do pagamento	Data do pagamento do IR no exterior	Valor do pagamento do IR em moeda estrangeira
Andrews Meat Industries Pty. Ltd.	Ajuste anual	01/jun/15	517.505,04
	Estimativa mensal	21/out/15	318.147,20
Totalizações da investida estrangeira			835.652,24

Está claro, portanto, que em 2.015 o Fisco não aplicou o crédito das guias, ora pleiteados, para tal ano e, em 2.016, busca vedar sua aplicação. Na prática, portanto,

permite-se o aproveitamento apenas das guias pagas a título de estimativas (que são pagas no próprio ano), como o exemplo acima demonstra claramente.

Em não tendo sido aproveitadas as guias em 2.015, até mesmo porque foram pagas em 2.016, a proibição de crédito de 2.016 implica odiosa bitributação que é justamente o que se pretende vedado pelo artigo 87 da Lei n. 12.973/14.

Assim, não há dúvidas que se o caput do artigo 87 prescreve que o crédito se dá com o imposto pago e se o § 7º prevê que na hipótese de tributação em momento posterior é neste momento que se deve considerar devido o crédito, é totalmente legal o procedimento do contribuinte de aproveitar o crédito no momento em que há o pagamento da guia, tal como efetivado pela ora Recorrente.

A PGFN, em suas Contra Razões (e-fls. 8883 e ss), aborda, entre outros assuntos, esta questão, manifestando o entendimento de que o § 7º do art. 87 da Lei n.º 12.973/14, trata de situação distinta da que se delineia nos presentes autos, como apontou a DRJ. Segundo a PGFN, a hipótese de incidência do enunciado corresponde à situação em que controladas diretas no exterior não tenham registrado lucros decorrentes de suas controladas (controladas indiretas da brasileira). Assim dispôs:

(...)

A recorrente se contrapõe à DRJ mediante discussão sobre a interpretação a ser conferida ao art. 87, caput e §7º, da Lei n.º 12.973/14. Aduz que o caput do dispositivo prevê que “gatilho para o aproveitamento do crédito” é o pagamento, razão pela qual entende que os pagamentos realizados em 2016 não poderiam ser aproveitados para o ano-calendário de 2015 e, portanto, deveriam ser aceitos para quitação dos débitos referentes à competência de 2015. Em reforço, invoca a previsão do §7º quanto a resultados *tributados*, que interpreta no sentido de que os respectivos tributos foram *pagos*. Adiciona que os impostos foram pagos em maio e junho de 2016, enquanto o prazo para pagamento das quotas do imposto sobre a renda devidos no ano-calendário de 2015 se encerrou em março de 2016. Pontua que a exegese adotada não importa qualquer prejuízo à Administração Tributária, pois, “na pior das hipóteses”, ensejaria a postergação de seu direito a crédito.

Diverge da interpretação que a DRJ conferiu ao dispositivo, considerando-a restritiva e afirmando que o preceito se aplica em “*qualquer caso em que a tributação (pagamento) de um resultado ocorre em outro ano-calendário*”, ausente limitação expressa quanto a sua incidência apenas em caso de pagamento de dividendos.

Discorda, ainda, do entendimento que a DRJ extrai do art. 14, §15, da IN SRF n.º 213/02. Segundo afirma, a previsão permite que o tributo não compensado em razão de prejuízos seja compensado nos anos-calendários subsequentes, mas não proíbe o aproveitamento das guias pagas em anos posteriores. Salienta que a finalidade do dispositivo é preservar o direito ao aproveitamento. Por fim, pontua que ato infralegal não poderia se sobrepor à disposição da lei em sentido estrito.

Com as vênias de estilo, não merece prosperar a interpretação que a autuada confere ao art. 87, §7º, da Lei n.º 12.973/14. O referido dispositivo não se aplica à situação em comento.

Para bem compreender a questão, cabe, primeiramente, examinar o § 7º do art. 87 da Lei n.º 12.973/14, para definir se o aproveitamento dos pagamentos de IR no exterior estaria vinculado ao fechamento do balanço da controladora no Brasil ou se poderiam ser aproveitados os pagamentos feitos no exercício do ajuste anual da controladora no Brasil.

A questão passa pela interpretação da expressão “virem[sic] a ser tributados no exterior em momento posterior...”; e pela escolha de um critério para a definição de um marco temporal.

A recorrente defende que a expressão “vierem a ser tributados” corresponde a “vierem a ser **pagos**”. Essa exegese, embora, em tese, admissível, esbarra em dois óbices: a) adotando uma interpretação literal, que é geralmente utilizada quando se trata de compensação em matéria tributária, pesa o fato de a lei falar em “tributados” em vez de “pagos”; e b) examinando o histórico da TBU, houve casos em que controladas no exterior adotaram o regime de caixa e não ofereceram à tributação os lucros obtidos de controladas indiretas no ano em que apurados.

No tocante ao primeiro óbice, cumpre notar que o caput do art. 87 da Lei n.º 12.973/14, adota a expressão “o imposto sobre a renda **pago**” e é sabido que o caput determina a interpretação dos parágrafos. Assim, ao realizar o cotejo entre o § 7º e o caput do art. 87 duas conclusões mutuamente excludentes são possíveis: (i) a disposição do § 7º deve ser lida como “imposto pago” (“vierem a ser tributados” = “vierem a ser pago”); ou (ii) as disposições estão tratando de questões distintas, o que se relaciona com o item “b” acima mencionado.

Adotando-se a linha interpretativa professada pela recorrente, teríamos que imaginar que houve uma atecnia na elaboração do § 7º, pois o objetivo do legislador seria utilizar a expressão “vierem a ser pagos”, mas, em seu lugar, foi inserida a expressão “vierem a ser tributados”. Assim, admitindo a existência dessa atecnia, passaríamos a interpretar a expressão contida no § 7º como “vierem a ser pagos”, sob o pressuposto de que o caput faz menção ao “imposto pago”.

Ademais, acatando a indigitada premissa, chega-se a uma segunda questão estritamente hermenêutica: o § 7º utiliza o termo *tributado* três vezes: “vierem a ser tributados”, “tiverem sido tributados pela controladora” e “em que ocorrer a tributação”. É preciso harmonizar a interpretação dessas três previsões dentro do mesmo dispositivo, ou seja, ou bem se consideram as três menções à palavra “tributado” com o significado de “tributo incidente” ou bem com o significado de “tributo recolhido”.

Acolher a tese da contribuinte e, pois, reconhecer a “atecnia” implicaria enfrentar problemas insuperáveis, pois, ainda que se admita que a primeira expressão (“vierem a ser tributados”) poderia ser interpretada de forma distinta da literalidade, não é possível justificar a interpretação das duas expressões remanescentes do § 7º em sentido distinto da literalidade. E não seria correto “recortar” apenas a primeira expressão que utiliza a palavra “tributados”, dar apenas a essa expressão um significado de “tributos pagos” (divergindo da literalidade), mas manter o significado literal da palavra “tributado” para o restante do mesmo § 7º.

Por fim, ainda quanto à discussão sobre literalidade, vislumbra-se mais um impedimento à pretensão recursal: o fato de que o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior, via de regra, rege-se pelo regime de competência, tanto que a regulamentação desse aproveitamento busca vincular o crédito de imposto de renda aos lucros adicionados a cada competência no balanço da controladora. Nesse sentido, “oferecer à tributação” pode ser lido e interpretado como uma referência ao regime de competência, ou seja, à apuração e oferecimento à tributação de lucros auferidos pela controlada no exterior. O creditamento, por óbvio, depende do ato da controlada no exterior “pagar impostos”, porém, o pressuposto é que, antes, tenha “oferecido à tributação”, de modo que a lei teria utilizado a expressão “vierem a ser tributados” pretendendo designar realmente o momento da tributação no exterior (pelo regime de competência), e não do pagamento do imposto de renda.

No tocante ao segundo óbice, o § 7º do art. 87 da Lei n.º 12.973/14, verifica-se que a disposição legal trata de situação distinta da que se delineia nos presentes autos, como apontou a DRJ. A hipótese de incidência do enunciado corresponde à situação em que

controladas diretas no exterior não tenham registrado lucros decorrentes de suas controladas (controladas indiretas da brasileira).

Essa interpretação ganha força pelo fato de que o legislador adotou expressões distintas no caput e no parágrafo, o que constitui indicativo de que tratam-se de situações diversas, como acima apontado. Nesse caso, no ano X0, a controladora brasileira contabiliza os lucros da controlada indireta (por causa do MEP), mas a controlada direta não registra lucros em seu balanço naquele ano X0. Pode acontecer de a controlada direta registrar contabilmente, no ano X1, o lucro referente ao ano X0 e o oferecer à tributação. Nessa situação, a controlada direta passaria a ter crédito de IR de lucros apurados efetivamente no ano X0, mas que somente poderiam ser aproveitados a partir de X1, pois este foi o ano em que a controlada o ofereceu à tributação, o que explicaria a expressão "vierem a ser tributados em momento posterior...". Veja-se que, nesse cenário hipotético, evitar-se-ia que a controladora brasileira tentasse aproveitar o crédito de IR pago no exterior de forma "retroativa".

A previsão permite melhor controle do creditamento, ao mesmo tempo em que desestimula a prática de instituir controladas no exterior que apurem pelo regime de caixa.

Tendo em vista o histórico das discussões sobre as normas TBU, as regras atinentes à compensação e às regras de hermenêutica acima referenciadas, a conclusão que mais adequada é no sentido de que o art. 87, §7º não está a tratar da situação verificada no presente caso, em que há apenas descasamento de anos-calendário entre o **oferecimento à tributação** e o **efetivo recolhimento**, mas que seu objeto é, na verdade, a situação em que a investida no exterior sequer oferece os valores à tributação, como no exemplo acima.

Sobre a interpretação do art. 87, §7º da Lei n.º 12.973/14, debruçou-se extensamente Sérgio André Rocha, alcançando conclusão semelhante. Veja-se:

“O § 7º do artigo 87 trouxe uma regra que não havia sob o regime da Instrução Normativa nº 213/02. De acordo com este parágrafo “na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano - calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo”.

Nota-se que este § 7º do artigo 87 da Lei 12.973 não faz referência expressa ao pagamento do tributo no exterior, mas sim à tributação do lucro auferido pela controlada no exterior. Assim sendo, é não só possível como também razoável compreender que este dispositivo não cuidou do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o pagamento no exterior, mas sim do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o **período de adição** do lucro no cálculo do Imposto de Renda estrangeiro. Uma comparação entre este parágrafo e outro dispositivo da legislação tributária ajudará a compreender melhor este tema.”

Ante o exposto nesta subseção, deve ser afastada a interpretação do art. 87, § 7º da Lei n.º 12.973/14 defendida pela autuada.

Entendo que, conforme o disposto no *caput* do artigo 87 da Lei n.º 12.973/14, o aproveitamento do crédito é condicionada ao pagamento. E esta disposição deve ser considerada na interpretação do seu § 7º do mesmo artigo.

Pois bem, o imposto pago no exterior pode ser deduzido para fins de determinação do imposto (e da CSLL) devido no Brasil. Ora, o contribuinte não tem o dever de apurar e pagar o IRPJ (e a CSLL) antes do encerramento do ano-calendário e nem no dia imediatamente

(primeiro de janeiro do ano seguinte). Por outro lado, esse dever não surge apenas por ocasião do cumprimento da obrigação acessória. O dever de apurar é instrumental do dever de pagar e este deve ser cumprido até o dia fatal da data de pagamento. Logo, tudo aquilo que define esse dever de pagar deve ser realizado até essa data.

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/96, o ajuste do IRPJ deve ser pago, no Brasil, em quota única, até o último dia útil de março do ano seguinte. Assim, sua apuração, em que se inclui a dedução de imposto pago no exterior, deve ser concretamente exercida até essa data. Há uma impossibilidade fático-jurídica dessa dedução para valores pagos posteriormente a esse dia.

Desta forma, como comprovado que os valores não foram deduzidos do imposto devido no ano calendário anterior (2015), apesar de referirem-se a este, cabe a dedução do montante devido, referente ao ano calendário 2016, de AUD 80.559.449,30 para a JBS Australia PTY, assim como o valor de AUD 986.170,60 pago pela Andrews, respeitando os demais limites legais defendido neste voto.

Quanto ao apelo a respeito da **JBS Finco, Inc**, de que a descrição do fato da autuação foi efetivada de modo incompleto, porque a investida JBS Finco, Inc, não é citada na Tabela 8 do TVF, assim dispôs a Recorrente:

Com relação a essa investida, as seguintes considerações devem ser levadas em conta.

Muito bem. No TVF, a d. fiscalização indica as investidas que serão consolidadas ou não consolidadas na Tabela 08. É, em tal tabela, portanto, que, após a explicação jurídica sobre a consolidação, são apontados os fatos que justificam, em cada caso, se haverá consolidação, ou não, de cada pessoa jurídica.

Nesse sentido, a Tabela 8 cumpre parte do requisito formal do lançamento de ofício que é a previsão inserta no artigo 10, inciso III, do Decreto n. 70.235/72 que prescreve o seguinte:

(...)

Ocorre que, no caso em concreto, a descrição do fato foi efetivada de modo incompleto, porque a investida JBS Finco, Inc, não é citada na Tabela 8 do TVF. Assim, parte dos fatos, que são os motivos pelos quais a fiscalização dispensou tratamento a cada investida, restou incompleto.

A DRJ respondeu de modo exaustivo esta questão:

E) QUESTÃO ESPECÍFICA: JBS FINCO, INC.

Com relação à JBS Finco, Inc. (Finco), a impugnante alega que a fiscalização indica as investidas que serão consolidadas ou não consolidadas na Tabela 08 e que, no caso da Finco, a descrição do fato foi efetivada de modo incompleto, porque a investida Finco não é citada na Tabela 8 do TVF.

Ao alegar que o resultado positivo da Finco deveria ser consolidado, a impugnante adota um comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) que fere o princípio da boa-fé (art. 422 do CC/2002), o qual rege tanto as relações de direito privado como as de direito público, pois, como bem coloca Judith Martins-Costa (*in A* boa-fé no direito privado. 2 ed. São Paulo: Sariaeva Educação, 2018, n.p.), trata-se de figura da Teoria Geral do Direito, tanto que a jurisprudência vem assentando a inter-relação entre a boa-fé, como modelo ou instituto jurídico, e os princípios reitores da

Administração Pública. Ora, a impugnante apresentou um demonstrativo durante a fase de investigação fiscal, denominado novo demonstrativo pela Fiscalização (vide planilha a fls. 7414) , no qual a própria impugnante não incluiu a Finco entre as investidas passíveis de terem seus resultados consolidados.

Em sua peça de defesa, a impugnante não demonstra que a Fiscalização se equivocou, pois não prova que o resultado da Finco podia ser consolidado, ou seja, não demonstra que tenha feito a opção, de que houve o registro da subconta, de que as rendas ativas eram superiores a 80% do total; etc..

Por último, embora não esteja expresso no TVF a razão porque a Fiscalização não aceitou a consolidação da JBS Finco, Inc., pode-se facilmente deduzir que a impugnante não registrou a subconta relativa à esta investida, como bem aponta a planilha a fls. 43 do TVF (fl. 7423 do processo).

Por essas razões, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Adicionamos que, no caso, há um erro de digitação na Tabela 8 (Demonstrativo de apuração da possibilidade de consolidação ou não de resultados das investidas estrangeiras em 2016), em que o nome da investida JBS Finco, Inc (item 66) foi omitido e em seu lugar foi repetido o da investida ZM Australia Pty. Ltd (item 67), como mostra o excerto abaixo da tabela 8.

64	S&C Australia Holdco Pty. Ltd.			X				Não
65	S&C Australia Investments Pty. Ltd.			X		X		Não
66	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
67	ZM Australia Pty. Ltd.	X	X	X				Não
68	Tatiara Meat Company Pty. Ltd.			X				Não
69	Good Country Investments Pty. Ltd.	X	X	X				Não
70	JBS Southern Australia Pty. Ltd.			X				Não
71	Swift Australia (Southern) Pty. Ltd.			X		X		Não

Mas, este erro já foi corrigido na Tabela 11(feita com base na Tabela 8), que lista as “investidas estrangeiras cujos resultados não poderiam ser consolidados em 2016”, conforme excerto abaixo:

64	S&C Australia Holdco Pty. Ltd.	0,02
65	S&C Australia Investments Pty. Ltd.	94.549.566,20
66	JBS Finco, Inc.	158.055.038,25
67	ZM Australia Pty. Ltd.	(175,90)
68	Tatiara Meat Company Pty. Ltd.	(0,22)
69	Good Country Investments Pty. Ltd.	(0,03)
70	JBS Southern Australia Pty. Ltd.	(4,69)
71	Swift Australia (Southern) Pty. Ltd.	4.093.627,50

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade e manter a autuação de IRPJ/CSLL, mas diminuindo do valor devido o resultado positivo da seguinte soma: total dos valores pagos pelas investidas JBS Australia PTY e Andrews Meat Industries Pty Ltd (AUD 80.559.449,30 + AUD 986.170,60), diminuído de R\$ 58.195.491,00 (quantia deduzida a mais, conforme constatado pela DRJ, referente à investida JBS USA Food Company Holdings).

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Fl. 95 do Acórdão n.º 1301-006.773 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 17459.720047/2021-41