



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

**Processo n°** 16643.720066/2013-17  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.014 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL.  
**Recorrente** JBS SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

ABUSO DO TRATADO. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO -ADT.

O efeito de uma norma anti-abuso, em regra, é apenas de negar a aplicação de qualquer norma do ADT, para quem dele estiver abusando. Não é cabível que um signatário aplique unilateralmente uma norma anti-abuso de *lege ferenda*, para desconsiderar a personalidade jurídica de uma holding constituída no outro país signatário.

*HOLDING*. ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA

*"Uma holding que desenvolve atividade econômica substantiva é aquela que possui, na jurisdição de seu domicílio, capacidade operacional compatível para exercer a gestão do grupo econômico. Especialmente para tomar decisões relativas à administração de seus ativos e de suas participações societárias".*

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

INVESTIDA INDIRETA. RECONHECIMENTO DA RECEITA NA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

No balanço individual da investidora só há registro, como ativo, das investidas nas quais a investidora tenha alguma participação direta, razão pela qual o resultado de uma investida indireta só impacta indiretamente o resultado da investidora, ou seja, após compor o resultado da investida que as intermedeia.

ART. 395, § 6º, DO RIR/99. APLICAÇÃO.

O § 6º do art. 395 do RIR/99 não se aplica em caso de lançamento de ofício, primeiro porque dirigida para um ato espontâneo do contribuinte, segundo, porque, em lançamento de ofício, a participação no lucro auferido no exterior é sempre computada na base de cálculo brasileira do próprio ano de sua apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e de sobrestamento do processo, tendo o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior votado pelas CONCLUSÕES quanto a este ponto. No mérito, por maioria de votos em DAR Provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencida a Conselheira relatora Talita Pimenta Félix e os Conselheiros Marcelo Calheiros Soriano e Ana de Barros Fernandes Wipprich, que negavam provimento ao recurso voluntário (mantidos os votos já proferidos na sessão anterior, nos termos do art. 58, § 5º do Anexo II do Ricarf.). Acordam, ainda, por unanimidade, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

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

## Relatório

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

JBS S/A, empresa que desenvolve atividade de comércio de produtos derivados de carne, recorre do Acórdão nº. 16-61.016 proferido pela 4ª Turma da DRJ/SP que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a(s) impugnação(ões) interposta(s) contra lançamento formalizado em 24/12/2013, exigindo crédito tributário no montante de R\$ 91.607.289,83 (noventa e um milhões, seiscentos e sete mil, duzentos e oitenta e nove reais e oitenta e três centavos).

O presente processo refere-se à exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2008, onde se apontam duas condutas da autuada, que ora são questionadas pela fiscalização, às quais ocasionaram:

*0001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR*

*A ausência de adição ao lucro líquido do período na determinação do lucro real, de variação patrimonial auferida pela empresa brasileira em função do resultado positivo de suas controladas e coligadas no exterior.*

*0001 – FALTA DE RECOLHIMENTO*

*Ausência de adição ao lucro líquido do período da determinação do lucro real, da variação patrimonial auferida pela empresa brasileira em função do resultado positivo de suas controladas e coligadas no exterior.*

**A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Brasil de São Paulo** julgou parcialmente procedente a(s) impugnação(ões) interposta(s), em sessão realizada no dia 29 de agosto de 2014, aduzindo, em apertada síntese, o que segue:

- (i) que as sucessivas prorrogações do MPF, sem a devida comunicação ao contribuinte, não são suficientes para a anulação do procedimento fiscal, tendo em vista que acarretaria, tão somente, penalidades administrativas ao servidor responsável;
- (ii) da impossibilidade da realização das diligências frente a não especificação, pelo contribuinte, dos elementos de análise;
- (iii) da procedência do apontado erro de cálculo, haja vista a fiscalização ter realizado a dupla contagem em euros;
- (iv) a não análise das supostas ilegalidades e inconstitucionalidades, por expressa previsão legal, sendo esta função exclusiva do Poder Judiciário;

(v) a impossibilidade de compensação do IRPJ e CSLL pagos no exterior com aqueles devidos no Brasil, devido à não juntada dos documentos comprobatórios;

(vi) a impossibilidade de compensação entre os prejuízos e lucros apurados no exterior, devido a ausência de previsão legal para tanto;

(vii) que os lucros das controladas devem ser apurados na controladora da holding, isto é, no Brasil, considerando que o tratado Brasil-Dinamarca não ampara a não tributação no Brasil dos lucros auferidos por suas controladas fora da Dinamarca;

(viii) que a ADI nº 2.588-35 declarou que o art. 74 da MP 2.158-35 é constitucional, embora sem eficácia *erga omnes* e sem efeito vinculante para os países sem tributação favorecida, logo não se aplica ao presente caso.

Contra tal decisão, em 23/12/2014, foi interposto *Recurso Voluntário* (fls. 5.207/5.238), sob as seguintes alegações:

(i) Considerando que a finalidade do Mandado de Procedimento Fiscal é o exercício efetivo do controle sobre os atos dos agentes do fisco, a fim de que seja conferida maior legitimidade, transparência e segurança ao procedimento fiscal, alega a nulidade deste, tendo em vista as repetidas prorrogações do referido MPF, sem que houvesse a ciência ao sujeito passivo.

Neste sentido, ressalta que a os atos administrativos estão sujeitos ao princípio da atuação vinculada, o qual encontra-se intimamente ligado ao princípio da legalidade estrita, e funciona como um limitador das condutas realizadas pelo poder público. Para suportar suas alegações, menciona o art. 9º da Portaria SRF nº 11.317/05, vigente à época, bem como o art. 37, caput, da CF/88.

(ii) Aduz, também, a falha na adoção do critério temporal da hipótese de incidência, no tocante à aquisição de disponibilidade jurídica da renda, para que exigível fosse o tributo. Para tanto, a contribuinte se baseia em dois fundamentos, quais sejam:

(ii.1) A incongruência entre o art. 74 da MP 2.158-35, o qual considera como disponibilizados os lucros na data do balanço, do qual tenha sido apurados, com disposto pela Constituição Federal, no tocante à base de cálculo do imposto em tela, a qual deve ser composta por valores que representem efetivo acréscimo patrimonial.

Deste modo, a Recorrente argumenta que “o lucro apurado pertence ao patrimônio das controladas enquanto não houver deliberação da assembléia geral determinando a remessa desse lucro à controladora no Brasil”.

Afirma, ainda, que não carece de respaldo legal a alegação do Fisco de que o resultado positivo acarretou acréscimo patrimonial à controladora por meio do aumento real de suas ações ou nominal quanto aquelas representativas do capital, uma

vez que tais fatos são apenas fatos econômicos, que não se sobrepõem ao regramento jurídico, o que constitui, ato atentatório ao princípio da segurança jurídica, haja vista nítida infração aos artigos 11 e 12 da Lei 6.404/76.

**(ii.2)** Elenca a aplicabilidade da ADI nº 2.588, cuja a eficácia é *erga omnes*, e efeito é vinculante, na qual a Suprema Corte determinou que as disposições da MP nº. 2.158-35 aplicam-se apenas às controladas situadas em paraísos com tributação favorecida ou considerados “paraísos fiscais”.

Salienta que tal matéria foi objeto de repercussão geral reconhecida nos autos do Recurso Extraordinário nº. 611.586, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, que foi julgado na mesma sessão de julgamento da referida ADI.

**(iii)** Narra, ainda, que não houve a compensação do tributo pago no exterior no ano-calendário de 2008, e, para tanto, demonstra no TVF (item 18.1) que “não houve qualquer compensação de imposto pago no exterior, tendo em vista a não disponibilização dos lucros auferidos” (e-fls. 5.219).

Deste modo, demonstra que o art. 74 da MP nº. 2.158-35/01, fundamento do presente AIIM, superou o art. 1º da Lei 9.532/1997, que dispunha acerca do lapso temporal limite para a referida compensação, sem fazer qualquer alusão à existência de limite temporal para tanto. Tanto o é, que nem mesmo o art. 14 da IN SRF nº. 213/2002, que regulamenta o referido artigo, nada dispõe sobre o assunto, razão pela qual devem ser considerados os comprovantes juntados aos autos relativos ao exercício de 2008, os quais são incontroversos.

Neste passo, a JBS USA Holdings, subsidiária da JBS S/A pagou o tributo referente ao exercício de 2008 no valor de US\$ 7.881.933,03, que convertidos para moeda corrente à taxa de câmbio de 2,337, perfaz um total de R\$ 18.420.07,49

Do mesmo modo, entende que deveriam ser considerados os prejuízos das empresas no exterior, conforme art. 4º, § 3º da IN nº. 213/02.

**(iv)** Alternativamente, requer, “a conversão dos autos em diligência para que a Autoridade Fiscal finalmente considere como créditos os tributos pagos no exterior, para fins da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2008” (e-fls. 5.223).

Compreende como errônea a decisão de primeira instância, acerca da negativa da diligência, tendo em vista que não era necessária a especificação dos quesitos a serem analisados, uma vez que deixou claro que a finalidade da diligência era a “análise dos comprovantes de pagamento do imposto no exterior e considerá-los na apuração do tributo” (e-fls. 5.223).

**(v)** Que não houve supressão, para fins de IRPJ e CSLL, dos resultados das empresas JBS Global Beef Company S.U. LDA (sediada na Ilha da Madeira, JBS Global (UK) Limited (sediada no Reino Unido), da Arab Friboi e Friboi Egypt (sediadas no Egito), haja vista ter agido no estrito cumprimento dos artigos 1º e 6º da IN SRF 213/02, que dispõem sobre a consolidação dos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada no exterior na própria controlada.

(vi) Aduz a ausência de abuso ao Tratado Brasil-Dinamarca alegada, pelo fisco com base na falta de propósito negocial da Holding dinamarquesa, por não exercer qualquer atividade, nem mesmo na Dinamarca. Desta forma, a autoridade julgadora teria compreendido que “o simples fato de a empresa brasileira ter constituído uma holding, não outra espécie de pessoa jurídica seria suficiente para comprovar a falta de propósito negocial” (fls. 5.225). Neste íterim, elenca três justificativas para suportar tal entendimento:

(vi.1) não há ilegalidade no fato de “uma sociedade ter como atividade apenas a detenção de participações societárias em outras sociedades”, tanto o é, que tal estrutura é plenamente aceita pelo direito brasileiro e internacional.

Conduz o raciocínio trazendo o conceito de propósito negocial adotado pelo CARF no acórdão 112-001.018 de 12/02/2104, relativo à “condução dos negócios de uma sociedade por meio de postura previsíveis e admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica” (e-fls. 5.226), ressaltando que somente estaria caracterizada sua ausência, se as atividades exercidas por esta não guardassem relação com atividade exercida pela controladora.

Afirma que a escolha da Dinamarca enquanto sede diretiva da holding não se deu com o propósito de burlar a incidência tributária, mas sim em razão “(i) da facilidade de abertura de empresa; (ii) obtenção de crédito; (iii) cumprimento de contratos; (iv) níveis de inflação; (v) níveis de corrupção; entre outros (e-fls. 5.226)”, o que permitia o exercício da atividade empresarial, haja vista a disponibilização de estrutura ágil para realização de negócios.

Salienta, ainda, que a JBS Global A/S (Dinamarca) não concentrava todas as participações societárias indiretas da Recorrente no exterior, não havendo que se falar, sequer, da existência de “treaty shopping”.

(vi.2) que é, sim, aplicável o Tratado Brasil-Dinamarca, tendo em vista que o referido diploma não prevê nenhuma das formas de abuso às suas cláusulas, situação esta que não pode ser complementada pela legislação ordinária, por força do art. 98 do CTN. Reforça o citado raciocínio por meio do acórdão nº. 1101-00.708, de 11/04/2012, deste Conselho.

(vi.3) que a conclusão do órgão julgador de primeiro grau é absurda em se tratando da técnica legislativa adotada, para a definição de “sede de direção”, uma vez que este considerou que todas as alíneas do item seriam subtipos da primeira classificação do item 2, alínea a, do art. 5º do referido Tratado Brasil- Dinamarca, o que, segundo a Recorrente, não procede, visto que todas as alíneas do citado artigo são exemplificativas e autônomas.

Assim, considera que não foram juntadas provas sobre a ausência do alegado propósito negocial, tendo em vista que além de jamais terem sido requeridas pela fiscalização, compete a ela comprovar que as empresas não possuem as características alegadas pela contribuinte.

Por fim, requer:

(i) o recebimento e o processamento do presente recurso para que seja dada procedência, reconhecendo-se a nulidade da autuação por conta dos vícios constantes no MPF;

(ii) no mérito, a total improcedência do auto, cancelando o suposto débito imposto à recorrente, bem como desqualificando todas as infrações que lhe foram imputadas em razão: (a) da inexistência de disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros auferidos pelas controladas; (b) da desconsideração do imposto pago no exterior; (c) da existência de tratado para evitar a dupla tributação entre Brasil e Dinamarca, cuja aplicação não pode ser afastada no caso concreto;

(iii) subsidiariamente, que os autos sejam baixados em diligência para que a Autoridade Fiscal finalmente considere como créditos os tributos pagos no exterior, para fins de apuração de lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano calendário de 2008, e;

(iv) a intimação do Recorrente no endereço de seu procurador, informando a data, horário e local do julgamento para a realização de SUSTENTAÇÃO ORAL.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contra-razões (fls. 5261/5292.).

Em síntese, é como relato."

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

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc.

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

### RECURSO DE OFÍCIO

De plano, voto por negar provimento ao recurso de ofício, pois não há reparo a ser feito na decisão recorrida, já que o erro de soma cometido pela Fiscalização é constatável *primo ictu oculi*. Assim, perfeita a redução do valor tributável de R\$ 140.586.425,39 para R\$ 131.504.298,65.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

**JBS S.A.**, empresa que desenvolve a atividade de comércio de produtos derivados de carne, recorre do Acórdão nº. 16-61.016 proferido pela 4ª Turma da DRJ/SP, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a(s) impugnação(ões) interposta(s) contra lançamento formalizado em 24/12/2013.

## 1. PRELIMINARES

### 1. Da Nulidade Mandado de Procedimento Fiscal

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

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

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

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



*Eventuais vícios nas emissões de MPF não dão causa à declaração de nulidade, pois o MPF tem por objetivo principal informar o contribuinte de que está sendo fiscalizado e por quem isso está sendo feito. De resto, seu objetivo é organizar a distribuição interna das atividades da fiscalização externa e controlar tais atividades, de forma que a desobediência a dispositivos normativos do MPF pode, eventualmente, provocar a abertura de processo administrativo disciplinar contra a autoridade administrativa que teria desobedecido tais dispositivos. Preliminar indeferida, conforme jurisprudência administrativa farta, mansa e pacífica:*

*1 - Acórdão 105-14859:*

*“(…)*

*FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - A falta do MPF-Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF.  
(…)”*

*2 - Acórdão 105-16209:*

*“(…) IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reatuação de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.*

Ressalte-se ainda, o elencado por MINATEL:

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

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

*Ex positis, voto pela não acolhimento da arguida nulidade.*

## **1.2 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

Vê-se que na impugnação a Recorrente requer pedido de diligência, a fim de verificar a não realização das compensações tributárias relativas aos tributos pagos no exterior com aqueles apurados no exercício de 2008, o que fora negado pela DRJ/SP, pelo que elenca:

*Não foram indicados os exames desejados e, portanto, considera-se não formulado o pedido de diligência. A eventual consideração do imposto pago no*

*exterior prescindir de diligência, podendo ser efetuada por esta instância administrativa. Pedido indeferido.*

Em sede de Recurso Voluntário, verifica-se que a contribuinte não formula os quesitos, tidos como relevantes, e apenas reitera o pleito formulado em peça impugnatória.

Neste ponto vale mencionar os dispositivos legais concernentes ao requerimento de diligência/perícia, prescritos no PAT (Decreto n. 70.235/1972), donde se extrai que:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;*

*(...)*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*(...)*

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Pois bem, mesmo que todos os dispositivos legais refiram-se à IMPUGNAÇÃO, e ainda que neste momento estejamos em sede de RECURSO VOLUNTÁRIO, esta Conselheira entende que a produção probatória pode ser efetivada em julgamento cameral, quando da apresentação de Recurso Voluntário. E tal consideração é válida não apenas para os casos enunciados nos parágrafos 4º e 5º, do art. 16, do Decreto 70.235/72, que se referem à preclusão temporal

No entanto, o pedido de perícia não pode ser confundido com a manifesta intenção de que a fiscalização realize o trabalho de escrituração em nome da contribuinte, em seu lugar e se valendo daquela como um “órgão consultor”.

Além do mais, nenhum obstáculo existia para que a própria contribuinte apresentasse respostas às solicitações que formulou e, somente após, as colacionasse aos autos com o fito de requerer uma contra-argumentação da fiscalização, o que, conforme compreendo, permitiria uma maior compreensão e comprovação de seu pleito. Porém, não foi o que ocorreu.

Neste termos, acompanhando os argumentos da DRJ/SP, voto por, novamente, rejeitar o pedido de prova pericial formulado pela contribuinte.

## 2. DO MÉRITO

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

### 2.1 Do Tratado Brasil-Dinamarca

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

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

*4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do Acórdão embargado que, no caso de empresa controlada, dotada da Personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.*

*Min. Napoleão Nunes Maia Filho, em 26.08.2014, Caso Vale do Rio Doce, EDcl no REsp n. 1.325.708/RJ, Primeira Turma do STJ*

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

Respectiva divergência parte, necessariamente, da análise dos termos deste Tratado. Assim, tem-se que a “Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca”, promulgada pelo Decreto nº 75.106/74, estabelece em seu art. 5º elementos indicativos à definição do conceito de “estabelecimento permanente”, conforme se depreende:

*ARTIGO 5 - Estabelecimento permanente*

1. Na presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.
2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente:
  - a) uma sede de direção;
  - b) uma sucursal;
  - c) um escritório;
  - d) uma fábrica;
  - e) uma oficina;
  - f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;
  - g) um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.
3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende:
  - a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;
  - b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;
  - c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;
  - d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa;
  - e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou de atividades análogas que tenham um caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.
4. Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante e desde que não seja um agente que goze de um "status" independente contemplado no parágrafo 6 – será considerada como estabelecimento permanente no primeiro Estado se tiver, e exercer habitualmente naquele Estado autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa.
5. Uma sociedade de seguros de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, desde que, através de um representante, receba prêmios ou segure riscos nesse outro Estado.
6. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.
7. **O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra. (s.g.)**

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

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

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

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

*É preciso destacar, também, que é irrelevante, no caso, a suposta ausência de provas de que a holding, no presente caso, dirigia as operações das suas controladas fora da Dinamarca. Afinal, estas provas jamais foram requeridas pela fiscalização e, demais, cabia a ela comprovar que tal empresa não era “sede de direção”. Afinal, se foi o Fisco que desconsiderou a estrutura societária em questão, compete a ele apresentar provas de que as empresas não possuem as características alegadas pelo contribuinte.*

Em face de toda a linha argumentativa defendida pela Recorrente, em diversos trechos de sua peça defensiva, penso ser inviável validar a postura alegada no parágrafo supra transcrito. Explico. A própria contribuinte, visando corroborar sua tese, sustenta – fundamentalmente – que sua controlada possui atividade diretiva, de tomada de decisões, com o fito de desonerar a controladora brasileira, facilitando e desburocratizando as decisões e relações negociais travadas por suas controladas indiretas, bem como, valendo-se da tomada de empréstimos, porém, ao mesmo tempo, aduz que tal comprovação a si não cabe. Não parece razoável, posto que, se verdade fosse, facilmente apresentaria tais provas.

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

---

*(...) seria praticamente impossível para a Recorrente administrar suas operações e negócios mantendo participação direta em sociedades em outros países. As exigências práticas de cada uma dessas jurisdições, para viabilizar o efetivo controle societário e administrativo da própria Recorrente. Isso porque todas as decisões teriam que fluir pela Recorrente, sendo que concentrar essas decisões em um órgão deliberativo somente, no caso, da Áustria, permite uma administração mais eficiente dos negócios.*

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

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

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

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

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

Ocorre que, entendendo-se *irrelevante* a substância da sociedade controlada, mediante atividade própria, esvazia-se o sentido deste tipo de Tratado, no que toca à tributação. Acaso seja desnecessário que a controlada gere lucro com atividades próprias, ou seja, que tenha efetiva atuação para fins de fruição dos benefícios do acordo firmado entre os países, em nada se distinguiria a presença de uma controlada em país com o qual o Brasil possuía acordo para evitar a dupla tributação, e a presença de controlada em país com o qual não o exista. Porém, em termos

de tributação, a distinção é abissal, como é o caso dos autos, basta verificar o montante de tributo devido, adotando-se a sistemática sob o manto do Tratado (prejuízo registrado na controladora de mais de 3,5 milhões de Euros) e, afastando-o e determinando a consolidação das indiretas na contribuinte (lucro de R\$ ...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Tratado, firmado nos moldes das recomendações da OCDE e da ONU<sup>2</sup>, devem ser interpretadas de boa fé e à luz do respectivo objeto e fim, o que não foi observado pela Recorrente, uma vez que sua controlada não possuía caráter produtivo (não gerava lucro). Face à rica simplicidade do apontamento realizado pela PGFN, em suas contrarrazões (fls. 5.277), transcrevo-o:

*Entretanto, é preciso deixar claro que a Fiscalização não questionou a possibilidade de ser constituída uma pessoa jurídica cuja natureza seja de "holding". A contribuinte tinha pleno direito de instalar uma sociedade holding na Dinamarca, e quanto a isso não há nenhuma oposição por parte da Administração Tributária. O problema apontado pela autoridade fiscal, e corroborado pela DRJ/SPO, foi a utilização da JBS Global A/S apenas para o aproveitamento do Tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca para evitar a dupla tributação. Nesse ponto, importante ressaltar que a autoridade fiscal expressamente mencionou a interposição da controlada na Dinamarca, como método de planejamento tributário ilícito. Com efeito, basta examinar o Termo de Verificação Fiscal para perceber que a autoridade responsável pelo lançamento dedicou o tópico "18.6 – Convenção Brasil-Dinamarca para evitar a dupla tributação e da interposição de sociedade com finalidade elisiva" do TVF exclusivamente para tratar da interposição de pessoas (fls. 4.775-82). Ademais, vale salientar que a autoridade fiscal ressaltou a questão do uso abusivo e indevido dos tratados, pelos contribuintes, quando estes buscam elisão fiscal ilícita.*

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

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



---

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

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

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

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

*Nestes termos, acompanho a manifestação da DEMAC/SPO e da 4ª Turma da DRJ/SPO, e voto pela IMPROCEDÊNCIA do Recurso Voluntário, considerando a controlada direta uma empresa condutora de recebimentos, o que não lhe permite se valer do Tratado Brasil-Dinamarca, com fins a aplicar a IN SRF n. 213/2002.*

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

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

### **3. LANÇAMENTO REFLEXO (CSLL)**

Decorrendo o lançamento da CSLL dos mesmos elementos de prova constantes da exigência do IRPJ, a decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção deste impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, em face do preceituado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1965.

#### **4. CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por negar provimento aos recurso de ofício e voluntário."

Esse foi o voto da Conselheira Talita Pimenta Félix, apresentado na sessão de julgamento.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado

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

Inicialmente, saliento que acompanho o voto da I. Relatora no julgamento do recurso de ofício, ou seja, também nego provimento ao recurso de ofício pelas mesmas razões apontadas tanto na decisão de primeira instância como no voto da Relatora.

Passemos, então, a analisar o recurso voluntário.

### **Por que a Relatora e o Autuante discorreram sobre estabelecimento permanente?**

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

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

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

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

#### **Norma anti-abuso autoriza a desconsideração de personalidade jurídica?**

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

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

## ARTIGO 28

## Disposições Diversas

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

(...)

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

4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.

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

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

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

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

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

a) não existe norma anti-abuso no DTA Brasil-Dinamarca, razão pela qual o Autuante deduz uma norma de lege ferenda;

b) os efeitos de uma norma anti-abuso jamais seriam a desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S, mas, sim, afastar a aplicação de qualquer norma do DTA que beneficiasse a JBS Global A/S;

c) o absurdo torna-se ainda maior, quando verificamos que estaria o Brasil aplicando unilateralmente uma norma anti-abuso de lege ferenda para desconsiderar a personalidade jurídica de uma holding constituída na Dinamarca.

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

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

Ao desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o Autuante entendeu que os lucros das suas controladas diretas e indiretas seriam todos imediatamente tributáveis na sua controladora – a recorrente, pessoa jurídica que não detinha qualquer **participação direta** nas JBS BeefCompany das Ilhas Madeira e nas controladas dessa, ou seja, na JBS Global (UK), Arab JBS Ltd e Friboi Egypt. Ora, trata-se de um rotundo equívoco jurídico e contábil

Além disso, o que o Autuante afirma, no item 15.1 do TVF, ser um lucro de 631.388 euros da JBS Global A/S (Dinamarca) não existe, pois, em 2008, a JBS Global A/S teve um prejuízo de 3.655.005 euros, conforme planilha a fls. 712. Ocorre que o Autuante glosou todo o resultado da equivalência patrimonial da JBS Global A/S (Dinamarca), uma despesa no montante de 4.249.549 euros, correspondente a sua participação em 100% no lucro da JBS BeefCompany (2.732.006 euros), 100% do lucro da Global Beef Trading SU (1.742.127) euros) e 50% do prejuízo da Beef Snacks International B.V. (8.723.700,50 euros), se não vejamos a seguinte conta a partir dos valores constantes da planilha a fls. 712:

Prejuízo apurado pela JBS Global A/S.....	(3.655.005 euros)
Glosa do MEP da JBS Beef.....	4.249.549 euros
<hr/>	
Subtotal.....	594.544 euros
IR (vide planilha a fls. 712).....	36.844 euros
<hr/>	
Total.....	631.388 euros

Além glosar a despesa de MEP da JBS Global A/S e assim apurar um resultado positivo, o Autuante leva às bases tributáveis da recorrente a soma do suposto lucro da JBS Global A/S mais todos os resultados positivos de suas controladas direta e indiretas.

Ora, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é normalmente aplicado para responsabilizar sócios por dívida da pessoa jurídica, ou então, na sua modalidade inversa, para que o patrimônio da pessoa jurídica responda por dívida de sócio. Ora, no caso em tela, o Autuante desconsiderou a personalidade jurídica da JBS Global A/S sem qualquer base legal, para fazer incidir a tributação brasileira sobre os resultados de pessoas jurídicas estrangeiras que sequer constam do balanço individual da recorrente – contribuinte brasileiro.

É verdade que o autuante não fala em desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S (Dinamarca), mas, se assim não fosse, como negar que o controle que a JBS Global A/S (Dinamarca) detinha das JBS BeefCompany das Ilhas Madeira, Global Beef Trading SU e Beef Snacks?

Ora, se ao invés de desconsiderar a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o Autuante tivesse simplesmente afastado a aplicação do tratado, não teria nada a tributar pois a JBS Global A/S teve prejuízo no montante de 3.655.005 euros. Razão pela qual sequer poder-se-ia, *in casu*, falar de abuso do item 5 do art. 23 do DTA Brasil-Dinamarca, citado pelo D. Procurador da Fazenda Nacional da tribuna. Aliás, sequer tal dispositivo foi citado no TVF, além disso, para tal afastamento haveria de existir norma anti-abuso aplicável no caso.

### **Qual a norma apontada pelo autuante como objeto do abuso?**

O Autuante fala em *Treaty Shopping*, mas sequer aponta com clareza qual a norma ou normas do DTA Brasil-Dinamarca que estava sendo usada de maneira abusiva pela recorrente por meio de sua controlada na Dinamarca.

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

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

Inicialmente, vejamos o seguinte excerto do voto acima proferido:

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

Primeiro, a I. Relatora fala em substância, a qual creio que seja substância econômica. Ora, estamos tratando de uma *holding* pura, assim, a sua substância econômica é verificada pela sua participação em outras empresas, visando a participação nos lucros dessas ou então, ganhos de capital na alienação de tais participações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Ademais, em nenhum momento do TVF ou do voto da I. Relatora, foi demonstrado de que não havia estrutura logística com funcionários na JBS Global A/S (Dinamarca). Por sua vez, o fato de decisões serem tomadas pela controladora no Brasil, não significa que a operacionalização de tais decisões não sejam de competência da estrutura existente na Dinamarca. Ressalte-se que a planilha a fls. 712 aponta que a JBS Global A/S incorreu em despesas administrativas no valor de 136.127 euros em 2008, o que indica assim que não seria uma empresa de papel.

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

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

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

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

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

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

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

A “justificação” do anteprojeto que resultou na LC 104 (Ofício SRF/GAB nº1.594/99, de 08.09.1999), é versada nos seguintes termos:

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

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

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

Art. 116. *Omissis.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, à luz da nossa legislação empresarial e tributária, não há respaldo para a conclusão do I. Autuante em autuar controladas indiretas nas quais a recorrente não detinha qualquer participação direta.

Primeiro, é certo que o art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, alcança diretamente também os lucros das controladas indiretas, desde que, a controladora brasileira tenha um

mínimo de participação direta. Por exemplo, uma controladora brasileira “A” detém 1% do capital da investida no exterior “C”, mas C é sua controlada indireta porque A detém 100% do capital de outra investida no exterior “B”, a qual detém 80% do capital de “C”. Nos casos das investidas da JBS Global A/S Dinamarca, a recorrente não tinha qualquer participação direta.

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

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

Por todas essas razões, afasto das bases tributáveis os lucros apurados pelas controladas indiretas nas quais a recorrente não tinha qualquer participação direta. Assim sendo, deveria ser oferecido à tributação as receitas de participação nos lucros apenas das suas controladas diretas, com exceção da JBS Global A/S, já que o DTA Brasil-Dinamarca afasta a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 (o item 5 do art. 23 do DTA Brasil-Dinamarca não admite a tributação brasileira da participação nos lucros da investida na Dinamarca antes de remetidos à controladora brasileira). De qualquer forma, não teria mesmo o que tributar, já que a JBS Global A/S apurou prejuízo em 2008, conforme planilha a fls. 712/715.

A partir do organograma a fls. 1939 e da planilha a fls. 712 e segs., temos que as controladas diretas da recorrente que apuraram lucro em 2008 são as seguintes:

- Inalca JBS S.p.A. (Itália), com resultado antes do IR de 906.000 euros (50% do resultado);

- JBS USA Holdings, Inc., com resultado antes do IR de US\$ 220.331.000 (100%), sendo que o Autuante se equivocou e considerou o valor de US\$ 220.413.000, ou seja, uma diferença a maior a ser reduzida da base tributável de US\$ 82.000. Além disso, o autuante deduziu desse valor um prejuízo acumulado de US\$ 90.880.000, sendo que, embora entenda que não há base legal para a referida compensação de prejuízo, a qual foi criada pela IN 213, mantenho a referida compensação, pois não poderia agora alterar o critério de julgamento. Assim, do resultado antes do IR, no montante de US\$ 220.331.000, ao se compensar o prejuízo no valor de de US\$ 90.880.000, resta uma base tributável de US\$ 129.451.000; e

- SB Holdings Inc., com resultado a/IR de US\$ 432.633.

Convertendo esses valores pela taxa de 3,23 para o euro e de 2,337 para o dólar americano (taxas usadas pelo autuante e não contestadas pelo autuado), temos então que a recorrente deveria ter oferecido à tributação o seguinte montante:

- Inalca.....906.000 euros x 3,23= R\$ 2.926.380,00
- JBS USA....US\$ 129.451.000 x 2,337= R\$ 302.526.987,00
- SB Holdings..... US\$ 432.633 x 2,337= R\$1.011.063,32

---

Total.....R\$ 306.464.430,32

No item 16.6 do TVF, o Autuante considerou que o recorrente já teria oferecido a tributação à título de lucros no exterior o montante de R\$ 195.167.515,22, tanto que só lançou a diferença no valor de R\$ 140.586.425,39.

Assim sendo, considerando esse valor que o próprio autuante entendeu que já havia sido oferecido à tributação, mantenho nas bases tributáveis o resultado de R\$ 306.464.430,32 menos R\$ 195.167.515,22, ou seja, R\$ 111.296.915,10. Vale ressaltar que os R\$ 195.167.515,22 foi objeto da TIF nº 10 (a fls. 4742) e da resposta da recorrente a fls. 4746.

Em face do exposto, a matéria tributável lançada no montante de R\$ 140.586.425,39, posteriormente reduzida pela decisão de primeira instância para R\$ 131.504.298,65, deve ser, pelas razões acima expostas, reduzida para R\$ 111.296.915,10, razão pela qual voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Com relação ao pedido de compensação do imposto de renda pago no exterior, discordo da exegese feita pelo autuante do § 6º do art. 395 do RIR, o qual assim dispõe:

“Art. 395. *Omissis.*

(...)

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).”

Ora, tal dispositivo dispõe que o contribuinte só pode compensar os tributos pagos no exterior se o lucro sobre o qual incidiu for computado na base tributável brasileira até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. Ora, tal norma não se aplica em caso de lançamento de ofício, primeiro porque dirigida para um ato espontâneo do contribuinte, segundo, porque em lançamento de ofício, como no presente caso, a participação no lucro auferido no exterior é computada na base de cálculo brasileira do próprio ano de sua apuração, in casu, 2008.

Por sua vez, alega a recorrente ( a fls. 5221) que: “*a Autoridade Fiscal solicitou os comprovantes do imposto de renda pagos no exterior, como se depreende dos Termos de Intimação Fiscal que antecederam a lavratura do auto de infração*” e que: “*...como a Recorrente promoveu a juntada de diversos comprovantes também não contestados pela Autoridade Fiscal, a comprovação de um único pagamento realizado no período em questão é suficiente para infirmar a autuação, pois afasta sua presunção de legitimidade e demonstra sua iliquidez*”.

Equivoca-se a recorrente quando alega que *a comprovação de um único pagamento realizado no período em questão é suficiente para infirmar a autuação*. Ora, o ônus de provar o crédito é da recorrente, sendo que, restando demonstrado nos autos, caberá apenas a redução do *quantum debeatur*, mas não de infirmar todo o lançamento.

Além disso, cabe verificarmos nos autos quais os comprovantes de pagamento apresentados pelo recorrente, sendo que, como reduzimos a matéria tributável aos lucros da Inalca JBS S.p.A. (Itália); JBS USA Holdings, Inc.; e SB Holdings Inc., somente os pagamentos feitos por estas sociedades são passíveis de deduzir os tributos lançados (IRPJ e CSLL).

Observo que provar não se resume apenas a alegar a existência de documentos nos autos, mas cabe a quem alega, articular os argumentos de defesa com suporte em documentos devidamente indicados nos autos. Além de não esclarecer quem pagou e quanto pagou em sua peça recursal, a recorrente não aponta especificamente qualquer documento dos autos em suporte a sua fundamentação, apenas diz que foram apresentados. Todavia, como alega que foram apresentados em razão de intimações fiscais antes da lavratura do auto de infração, cabe verificar se isso procede e, em sendo verdadeira a afirmativa, quais os documentos que foram apresentados na oportunidade.

Ao se compulsar os autos, constata-se que o recorrente se equivoca, pois, em nenhuma das 10 intimações feitas pelo Autuante antes da lavratura do auto de infração, foi-lhe requisitado apresentar comprovantes de pagamento de imposto de renda por suas controladas no exterior, como também, em nenhuma das respostas dada por ele, foi apresentado documento hábil a comprovar tais recolhimentos.

É verdade que o TIF nº 6 (a fls. 2244) intimou a recorrente a apresentar cópia da declaração de imposto de renda da JBS Holdings, Inc., apresentada ao IRS estadunidense, relativa ao ano-calendário de 2008, sendo que o contribuinte entregou a declaração em meio digital, mas consta das fls. 2248 e segs. várias declarações entregue ao Fisco estadunidense, sem qualquer referência do recorrente na sua resposta à existência de qualquer pagamento ou mesmo à qualquer documento que comprovasse o efetivo recolhimento de imposto de renda (*corporate income tax*) nos EUA pela JBS Holdings, Inc..

Ora, uma declaração de imposto de renda pode até provar que o contribuinte devia imposto, mas não é prova hábil a comprovar o efetivo recolhimento. Da mesma forma, planilhas elaboradas pela recorrente não são documento hábil a comprovar o recolhimento do imposto de renda no exterior, algo que poderia ser feito apenas por meio de documento reconhecido pelo órgão arrecadador do país de domicílio da controlada e pelo Consulado da Embaixada Brasileira em tal país, conforme dispõe o § 2º do art. 26 da lei 9.249/95, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(...)”.

Assim, como a recorrente não se desincumbiu de demonstrar, na forma da lei, recolhimentos de imposto de renda feitos por suas controladas diretas no exterior, não faz jus à compensação pleiteada.

Por sua vez, é totalmente descabido o pedido de diligência, para que ela pudesse apresentar provas dos supostos recolhimentos do imposto de renda no exterior, pois, caso existissem efetivamente tais recolhimentos, a recorrente, a essa altura do trâmite deste processo, certamente já teria apresentado tal prova, a qual só dependia dela para ser produzida. Logo, trata-se assim, de mero pedido com o objetivo claro de procrastinar o andamento dos autos.

Em face do exposto, com a devida vênia da I. Relatora, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, com o fito de reduzir o valor tributável, referente ao item 001 dos autos de infração do IRPJ - a fls. 4790 - e da CSLL - a fls. 4796, **para R\$ 111.296.915,10.**

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior.