



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

Processo n° 10925.721088/2011-90
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.974 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria Tributação de lucros no exterior - IRPJ e CSLL
Recorrentes BRASIL FOODS S/A (sucessora por incorporação da SADIA S/A)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS. IN SRF n. 213/200, ART. 1º, § 6º.

A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País encontrava-se, à época da ocorrência destes fatos, regulamentada pela IN SRF n. 213/2002. Nestes termos, para fins de determinação do valor do lucro auferido por controladas indiretas, domiciliadas no exterior, a ser computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica brasileira, é necessário realizar uma prévia consolidação daqueles resultados no balanço da controlada direta estrangeira. Somente após, o resultado auferido pela controlada direta será adicionado computado ao lucro líquido da controladora brasileira.

CONTROLADAS E COLIGADAS. COMPENSAÇÃO. LUCROS. E PREJUÍZOS CONTÁBEIS. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. REQUISITOS. LIVRO RAZÃO *versus* LIVRO DIÁRIO.

A IN SRF n. 213/2002, art. 4º, permite a compensação de lucros e prejuízos apurados no exterior, desde que sejam da mesma controlada ou coligada. No entanto, para que seja válida e reconhecida a compensação, a contribuinte precisa comprovar a existência de prejuízo contábil passível de compensação, mediante a elaboração de demonstrações financeiras das controladas e coligadas. E tal fato deve ser comprovado de acordo com as normas comerciais do país, devendo ser transcritas ou copiadas no Livro Diário da contribuinte.

O Livro Razão não é hábil a substituir o Livro Diário, de modo a validar as demonstrações financeiras, com fins a permitir a compensação de prejuízos da controlada direta.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. 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.

INCIDÊNCIA. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

A incidência de juros sobre a multa de ofício esta amparada nas disposições do art. 61 da Lei n. 9.430/1996. Trata-se de débito para com a União Federal, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário. O Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior votou pelas conclusões quanto ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Talita Pimenta Félix - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Marcelo Caleiros Soleiro, Rogério Aparecido Gil, Ana Fernandes de Barros Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

BRASIL FOODS S/A (sucessora por incorporação da SADIA S/A, insurge-se contra a cobrança de crédito tributário de IRPJ e CSLL, cujo crédito tributário totaliza o montante de R\$147.069.584,52, calculado até 29/04/2011, de materialidade ocorrida no ano-calendário 2006.

A contribuinte recorre do Acórdão de Impugnação nº. 16-56.535, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 27/03/2014, que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a Impugnação, sendo interposto, neste caso, Recurso de Ofício. A ementa restou assim redigida:

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é considerada débito para com a União, sendo devidos juros de mora sobre o valor lançado inadimplido a partir de seu vencimento.

(...)

APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. RENDIMENTOS. RESULTADO CONTÁBIL. PERDAS. ADIÇÕES. Os rendimentos gerados por aplicações

financeiras efetuadas no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, devem ser reconhecidos em sua contabilidade, ao passo que eventuais perdas, se computadas no resultado contábil, são consideradas adições para fim de apuração do lucro real.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. FILIAL E SUCURSAL. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. A tributação dos lucros das filiais, sucursais, coligadas e controladas da pessoa jurídica domiciliadas no exterior é realizada mediante adição de seu resultado positivo ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente a sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada, mediante o método da equivalência patrimonial.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR. CONTROLE INDIRETO. LUCROS. CONSOLIDAÇÃO. Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil, salvo a ocorrência de abuso ou fraude, hipóteses que autorizam a adição direta dos lucros das controladas indiretas ao resultado da pessoa jurídica no País.

CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO CONTÁBIL. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. REQUISITOS. LIVRO DIÁRIO. TRANSCRIÇÃO. A transcrição ou cópia de demonstrações financeiras de controladas ou coligadas domiciliadas no exterior, em moeda e classificação contábil nacional, em livro Diário de pessoa jurídica no Brasil, constitui requisito essencial para que prejuízos contábeis apurados por cada uma daquelas sejam compensados com seus próprios lucros.

Com a realização do julgamento pela 1ª Turma da DRJ/SP1, restou afastada a tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas SADIA FOODS GMBH e WELLAX FOOD LPAU LDA, às quais eram controladas diretas da SADIA GMBH. Isso porque a fiscalização havia incluído o resultado obtido pelas controladas indiretas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da contribuinte, sem observar o dever de consolidá-los, primeiramente, na controlada direta, em cumprimento ao disposto no parágrafo 6º, art. 1º da IN SRF n. 213/2002. Esse o posicionamento da turma de primeira instância, conforme se infere:

Em que pese a autoridade fiscal ter desenvolvido respeitosa tese para fundamentar os presentes lançamentos, a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País encontra-se, atualmente, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, aplicável ao período sob fiscalização, cujo artigo 1º, § 6º dá outra interpretação sobre a forma de tributação das controladas indiretas da pessoa jurídica domiciliada no País:

(...)

Portanto, em regra, para fins de determinação do valor do lucro auferido por controladas indiretas domiciliadas no exterior a ser computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica brasileira, é necessário realizar uma prévia consolidação daqueles resultados no balanço da controlada direta estrangeira.

(...)

Assim, entendendo que a pretensão do autor do feito, em relação aos lucros das controladas indiretas, somente pode ser satisfeita por intermédio da consolidação

de seus resultados no balanço das controladas diretas da fiscalizada, conforme determinado pelo artigo 1º, § 6º da IN SRF nº 213/2002.

(...)

*Considerando que o lucro passível de ser adicionado ao da pessoa jurídica domiciliada no Brasil seria o da **SADIA GMBH**, sua controlada direta, os lançamentos de ofício efetuados diretamente sobre os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada, devem ser cancelados.*

Porém, no que pertine aos lucros auferidos pela controlada direta SADIA TRADING CAYMAN, no montante de R\$ 3.481.548,23, a infração foi mantida. Eis os argumentos da 1ª Turma da DRJ/SP1 para mantê-lo:

Verifica-se que os lucros da controlada direta da fiscalizada SADIA TRADING CAYMAN LTD e de suas duas controladas indiretas também compuseram a base de cálculo dos presentes lançamentos de IRPJ e CSLL.

A Impugnante aduz que os resultados de suas controladas indiretas foram reconhecidos nas demonstrações financeiras de suas controladas diretas, e, os resultados destas já compõem seu resultado, mediante a adoção do método de avaliação de investimentos por equivalência patrimonial (MEP), conforme previsto no art. 7º da IN SRF nº 213/2002:

(...)

*Embora em sede de impugnação a contribuinte alegue que os resultados de suas controladas diretas tivessem sido tributados quando ela aplicou o MEP, **constata-se que, durante o curso do procedimento fiscal, ela própria havia informado ao autuante que havia excluído da apuração do lucro real o resultado positivo de equivalência** de R\$ 208.829.682,07, que inclusive, englobava os ganhos com SADIA TRADING CAYMAN LTD (SADIA INTERNATIONAL LTD) e SADIA GMBH. Confira-se a resposta da fiscalizada juntada às fls. 80:*

(...)

Portanto, não procede a alegação da impugnante de que já teria sido oferecido à tributação o lucro de SADIA TRADING CAYMAN LTD e, por via reflexa, de suas indiretas, mediante aplicação do MEP, uma vez que seu respectivo resultado positivo foi integralmente excluído pela contribuinte de suas bases de cálculo tributárias.

Por outro lado, de acordo com o já comentado § 6º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002, os lucros de Concordia Foods Ltd. e Sadia UK Ltd não poderiam ter sido adicionados diretamente ao lucro líquido da fiscalizada, tal como procedido pelo autuante, mas previamente consolidados no balanço de SADIA TRADING CAYMAN LTD, cujo resultado é que seria objeto de tributação pela investidora brasileira.

Desta forma, entendo que, de acordo com os ditames da IN SRF nº 213/2002, deve ser mantida a tributação incidente sobre o lucro de SADIA TRADING CAYMAN LTD, correspondente a R\$ 3.481.548,23, excluindo-se da base de cálculo tributável os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada.

A impugnante também aduz que, apesar de sua controlada SADIA TRADING CAYMAN LTD ter apurado um lucro contábil de R\$ 3.481.548,24 em 2006, estava dispensada de oferecê-lo à tributação no País, porque ele seria compensável com um prejuízo contábil apurado pela controlada de “R\$ 30.199 mil” em 2004, conforme indicado na cópia da demonstração do resultado do exercício juntado às fls. 1112. (Sem sublinhado no original)

(...)

A IN SRF nº 213/2002 permite a compensação de lucros e prejuízos apurados no exterior, desde que sejam da mesma controlada ou coligada, conforme previsto no artigo 4º da IN SRF nº 213/2002:

(...)

Portanto, a legislação tributária defere ao contribuinte a possibilidade de compensar lucros com prejuízos contábeis, estabelecendo, todavia, os requisitos necessários para o exercício desta faculdade.

É preciso, inicialmente, deixar evidenciada a existência de prejuízo contábil passível de compensação, mediante a elaboração das demonstrações financeiras das controladas e coligadas, de acordo com as normas comerciais do país de seu domicílio.

As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas no exterior devem ser traduzidas em idioma nacional, seus valores convertidos em Reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira e, por fim, devem ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica nacional.

Um dos pontos a ser esclarecido pela diligência determinada por este órgão julgador foi confirmar se o demonstrativo financeiro do prejuízo contábil apurado em 2004 pela controlada nas Ilhas Cayman continha os requisitos exigidos pela legislação para que a contribuinte fizesse jus à pretendida compensação.

O auditor-fiscal lavrou termo de intimação em que, dentre outras providências dirigidas à contribuinte, requisitou a apresentação das cópias das folhas de seu Diário em que estivessem transcritas as demonstrações financeiras de sua controlada SADIA INTERNACIONAL LTDA (SADIA TRADING CAYMAN) relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006 (item 3, fls. 1129), tendo obtido a seguinte resposta (fls. 1139):

(...)

É de se observar que, ao contrário do que aduz a impugnante, a autoridade fiscal não requisitou cópia integral de seu Livro Diário, o que talvez pudesse lhe trazer alguma dificuldade, mas apenas as cópias das folhas onde se encontrariam transcritas ou copiadas as demonstrações financeiras de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior.

(...)

O registro e autenticação são formalidades que não são exigidas para o Razão. Por sua vez, essas formalidades extrínsecas do Diário buscam garantir ao máximo a fidedignidade das informações neles registradas, conferindo-lhe uma especial condição de elemento probante a favor do contribuinte, motivo pelo qual os livros não são cambiáveis entre si, conforme propõe a impugnante.

Ademais, consoante disciplinado pelo § 6º do art. 258 do RIR/1999, se a contribuinte adotou o sistema de micro-fichas, estava também obrigada a inscrever o balanço patrimonial e as demais demonstrações financeiras em um livro próprio, que também deveria ser autenticado no órgão de registro competente.

(...)

Assim, seria razoável, ou melhor, seria impositivo, nos termos da legislação, que a contribuinte apresentasse as cópias de seu Diário, ou um livro próprio autenticado, com as mencionadas demonstrações financeiras transcritas ou copiadas, caso desejasse fruir da faculdade de compensar o lucro contábil de sua controlada de 2006 com o prejuízo, de mesma natureza, apurado em 2004.

Ante o exposto, não é possível aceitar a pretendida compensação de prejuízo de sua controlada SADIA TRADING CAYMAN, devendo ser mantida a tributação do IRPJ e da CSLL sobre seu resultado.

Nota-se, ante o exposto, que a discussão que permanece nestes autos limita-se a saber se a contribuinte poderá aproveitar os saldos de prejuízo contábil da SADIA TRADING CAYMAN. E tal posicionamento, a favor ou contra a possibilidade dessa compensação, funda-se no reconhecimento (ou não) da documentação apresentada pela contribuinte para validar ao prejuízo contábil supostamente existente nesta controlada direta.

Isto posto, a contribuinte tomou conhecimento do teor do Acórdão de Impugnação na data 14/04/2014, via Portal e-CAC. O Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fls. 1.380), atesta que foi dada ciência, à contribuinte, em 29/04/2014.

Assim, interpôs **Recurso Voluntário**, protocolizado em 13/05/2014, tempestivamente, constando nos autos duas petições (fls. 1.382/1.432 fls. 1485/1592). Onde, em ambas, aduz que:

(a) ao manter a tributação do lucro auferido pela controlada SADIA TRADING CAYMAN, todavia ajustada aos ditames da Instrução Normativa nº 213/02, a decisão ora recorrida excluiu da base de cálculo os resultados obtidos pelas controladas indiretas – Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, restando, o valor de R\$ 3.481.548,23, ao balanço consolidado daquela controlada;

(b) a 1ª Turma da DRJ/SP1, mesmo diante de toda a documentação apresentada no momento da fiscalização e demais levadas aos autos em cumprimento da diligência fiscal determinada (fls. 1194/1200), concluiu, ao que se apresenta, de forma equivocada, que não seria possível admitir a compensação de prejuízo fiscal da referida empresa, uma vez que a Recorrente não teria apresentado os documentos comprobatórios do referido prejuízo;

(c) ainda que, a defesa tenha levantado tal indagação e que diversas provas já tenham sido colacionadas, nada obsta que elementos adicionais sejam trazido, dado os fatos e a peculiaridade do caso, ao prestígio do princípio da verdade material ou verdade real, norteador do processo administrativo. Assim, anexa ao Recurso, cópia de seu Livro Diário, cujos resultados estão refletidos em seu Balanço Patrimonial e Demonstrações Financeiras. E, dessa forma, entende restar comprovado que a SADIA TRADING CAYMAN possui prejuízos contábeis acumulados, no valor de R\$ 25.528.689,50, os quais absorveram o lucro do período autuado (ano-calendário 2006);

(d) além disso, em que pese seja mantida a suposta possibilidade de se manter a autuação ao montante averiguado, a cobrança de juros de mora sobre a multa (estabelecida em 75%), colide com a orientação fixada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Posteriormente, a **Fazenda Nacional** apresentou contrarrazões (fls. 1.622/71), mencionando que a discussão, neste momento processual, limita-se à:

- i. impossibilidade de compensar os lucros com os prejuízos auferidos no exterior ante a falta de documentação hábil a suprir os requisitos exigidos pela legislação para comprovar o fato alegado;
- ii. bem como, que há incidência de juros sobre a multa de ofício, utilizando-se, para tanto, a taxa Selic, de forma que não se pode admitir, em hipótese alguma, a exclusão total dos juros por expressa afronta ao § 1º do art. 161 do CTN.

Em síntese, é como relato.

Voto

Conselheira Talita Pimenta Félix

PRELIMINARMENTE

Da Tempestividade

Conforme art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recurso Voluntário, formalizado por escrito e instruído com os documentos em que se fundamentar, será apresentado no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Considerando que a Recorrente foi intimada do *Acórdão n. 16-056.535 da 1ª Turma da DRJ/SPI*, em 14/04/2014, a apresentação de sua peça defensiva satisfaz o requisito primordial da tempestividade, devendo, por esse motivo, ser conhecida e processada.

MÉRITO

Cronologia normativa

As normas que regulamentam a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas brasileiras surgiu com a disciplina enunciada pelo art. 25 da Lei n. 9.249/95, que determinou que os “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

Um ano após, a IN SRF n. 38/1996 disciplinou o conceito de disponibilidade de renda do CTN, estabelecendo o critério temporal e a materialidade em que os lucros auferidos no exterior seriam passíveis de incidência.

Em 1997 foi publicada a Lei nº 9.532, que, em relação às filiais e sucursais no exterior, estabeleceu como momento de tributação de seus lucros a data do balanço no qual tiverem sido apurados e, quanto às controladas e coligadas, as mesmas situações anteriormente elencadas na IN SRF nº 38/1996.

Tem-se, assim, que na vigência das Leis nº 9.249/1995 e nº 9.532/1997, os lucros auferidos pelas empresas domiciliadas no Brasil por intermédio de coligadas e controladas sediadas no exterior estavam sujeitas à incidência do imposto de renda no momento da ocorrência do pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos §§1º e 2º do artigo 2º da IN SRF nº 38/1996 e §2º do artigo 1º da Lei 9.532/1997.

Com o advento do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, introduzido originariamente no ordenamento jurídico pela MP nº 2.158-34/2001, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passaram a ser considerados disponibilizados na data do balanço em que fossem apurados.

Percebe-se que o legislador ordinário conferiu aos lucros advindos de controladas e coligadas no exterior o mesmo tratamento dado àqueles oriundos de filiais e sucursais, tendo tal alteração sido introduzida no esteio da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que incluiu dois parágrafos ao artigo 43 da Lei nº 5.172.

Da análise do caso concreto

A situação fática retratada nos autos, no que ora interessa, diz respeito à discordância da fiscalização com o procedimento adotado pela contribuinte, ao realizar a consolidação dos lucros de suas controladas indiretas, no balanço de suas controladas diretas, para somente após, serem adicionados ao lucro da controladora brasileira, conforme dispõe o parágrafo 6º, art. 1º, da IN 213/2002. Noutro giro, a fiscalização entendeu que as controladas da Recorrente, sediadas no exterior, estariam obrigadas a tributar o IRPJ e a CSLL diretamente, sem que lhes fosse autorizado realizar a consolidação na sua controlada direta.

Ocorre que, em regra, para fins de determinação do valor do lucro auferido por controladas indiretas domiciliadas no exterior a ser computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica brasileira, é necessário realizar uma prévia *consolidação* daqueles resultados no balanço da controlada direta estrangeira.

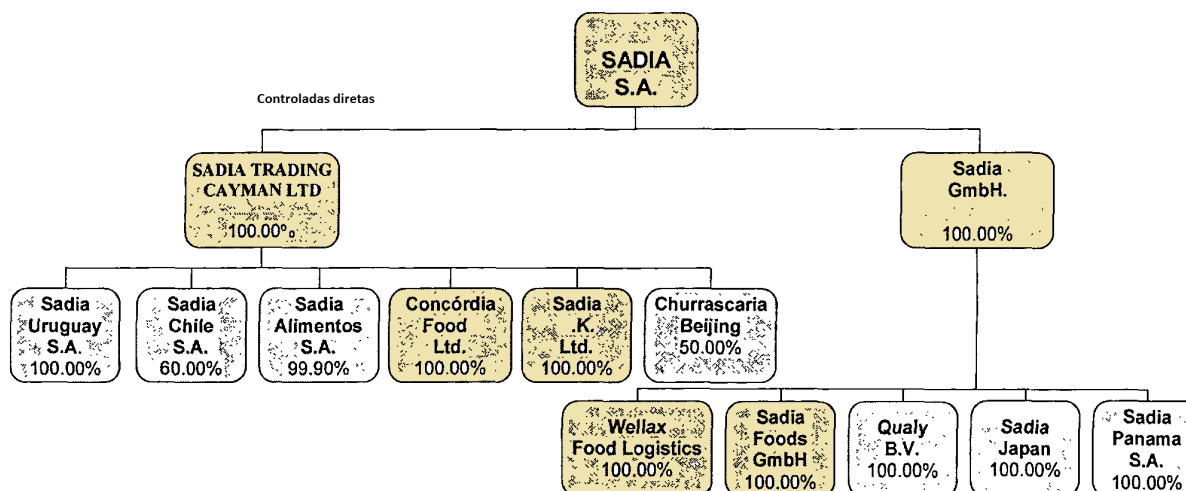
A interpretação conferida pela fiscalização, pauta-se na premissa legal enunciada pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/01, conjugada com o conceito de sociedade controlada dado pelo art. 243, parágrafo 2º, da Lei n. 6.404/74 (fls. 28). Nesta tônica, a fiscalização compreendeu que a tributação das controladas *diretas e indiretas* deveria ocorrer, de forma individualizada, e diretamente no balanço da controladora brasileira. Sendo vedada a consolidação, ainda que localizadas em um mesmo país, *não distinguindo a metodologia entre controlada direta e indireta*. Noutro giro, a DRJ afastou a base legal e a construção jurídica adotada pela fiscalização, rejeitando-a e concordando com o procedimento adotado à época da ocorrência desta materialidade. Assim, entendeu que a Recorrente deveria sim ter procedido à consolidação vertical.

Esta metodologia vai *de* encontro ao procedimento adotado pela Recorrente, qual seja, de proceder à consolidação do resultado de suas controladas indiretas no balanço das controladas diretas (da ora Recorrente) para, somente após, transporta-los para a controladora brasileira. Os fundamentos para tal raciocínio partem da IN n. 213/2002.

E neste sentido, a IN n. 213/02 distingue duas situações: a *primeira*, refere-se aos lucros das **controladas diretas** que, à época da ocorrência fática (debatida nestes autos), deveria ser computado diretamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma individualizada, vedada a consolidação dos valores. Esta perspectiva jurídica pode ser compreendida como uma abordagem horizontal da tributação), consoante enunciado no parágrafo 5, art. 1, da IN 213/02. Ao passo que a *segunda*, representada pelos lucros das **controladas indiretas**, deve ser consolidado no balanço da controlada direta, para somente após ser refletido na apuração da controladora brasileira (Recorrente), e "possivelmente tributado". Pois bem, esta foi a primeira, e grande, divergência existente entre a compreensão da fiscalização e da contribuinte.

Nesta tônica, as controladas diretas e indiretas são representadas pela: **(i)** Sadia GMBH-Áustria (controlada direta) e Wellax Foods-Ilha da Madeira e Sadia Foods-Alemanha (controladas indiretas), bem como, **(ii)** a Sadia International-Cayman (controlada direta) e Qualy-Reino Unido e Concordia Foods-Reino Unido (controladas indiretas). Valendo-

me de organograma apresentado pela contribuinte, seguem as controladas diretas e indiretas relacionadas ao caso em tela:



Como consequência deste posicionamento, a Turma Julgadora, afastou a tributação da controlada direta (Sadia GMBH) e das duas indiretas, envolvidas nestes autos, cujo montante autuado representava a quase totalidade das autuações, aproximadamente, R\$ 180 milhões. *No que toca à controlada direta (Sadia Trading Cayman) e suas duas indiretas (Qualy UK e Concordia Foods, localizadas no Reino Unido), a decisão de Primeira Instância a manteve, cujo montante é de, aproximadamente, R\$ 3.5 milhões.*

Assim, realizada esta distinção, tem-se que a Recorrente utilizou a consolidação vertical, donde primeiro levou os resultados das indiretas para a direta, depois, para a controladora brasileira, ora Recorrente. Com isto, diz que os resultados de suas controladas indiretas foram reconhecidos nas demonstrações financeiras de suas controladas diretas, e, os resultados destas já compunham seu resultado, através da adoção do método de avaliação de investimentos por equivalência patrimonial, de acordo com o art. 7º da IN n. 213/2002.

O acórdão recorrido consignou que a fiscalização adotou comportamento contrário à lei, ao pretender exigir da Recorrente que suas controladas *indiretas* adicionassem seus resultados diretamente no balanço da controladora brasileira, em oposição à realização da consolidação de seus resultados nas controladas diretas (GMBH e SADIA TRADING CAYMAN), para somente após serem adicionados ao lucro líquido da contribuinte, nos termos do parágrafo 6º, art. 1º, da IN 213/2002. Nas palavras do acórdão proferido pela DRJ:

*Por sua vez, os lucros auferidos pelas controladas de **SADIA GMBH**, Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, domiciliadas, respectivamente, na Alemanha e nas Ilhas Madeira, foram adicionados, pelo autuante, diretamente ao resultado da fiscalizada, em contrariedade ao disposto na Instrução Normativa.*

*Portanto, deveria ter sido prestigiada a regra de consolidação vertical veiculada pelo artigo 1º, § 6º da IN SRF nº 213/2002, de maneira que os resultados de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, juntamente com aqueles apurados pelas demais controladas de **SADIA GMBH**, estivessem refletidos no balanço desta. Ou seja, é o lucro consolidado no balanço da controlada direta da pessoa jurídica domiciliada no País é que poderia vir a compor seu lucro real e a base de cálculo*

da CSLL, mas não os lucros tomados individualmente de cada uma de suas controladas indiretas.

Considerando que o lucro passível de ser adicionado ao da pessoa jurídica domiciliada no Brasil seria o da **SADIA GMBH**, sua controlada direta, os lançamentos de ofício efetuados diretamente sobre os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada, devem ser cancelados.

A fiscalizada também atuava no exterior por intermédio de sua subsidiária SADIA TRADING CAYMAN LTD, domiciliada nas Ilhas Cayman, que, por seu turno, controlava integralmente Concordia Foods Ltd. e Sadia U.K. Ltd., ambas situadas no Reino Unido.

Verifica-se que os lucros da controlada direta da fiscalizada SADIA TRADING CAYMAN LTD e de suas duas controladas indiretas também compuseram a base de cálculo dos presentes lançamentos de IRPJ e CSLL.

Embora em sede de impugnação a contribuinte alegue que os resultados de suas controladas diretas tivessem sido tributados quando ela aplicou o MEP, **constata-se que, durante o curso do procedimento fiscal, ela própria havia informado ao autuante que havia excluído da apuração do lucro real o resultado positivo de equivalência de R\$ 208.829.682,07, que inclusive, englobava os ganhos com SADIA TRADING CAYMAN LTD (SADIA INTERNATIONAL LTD) e SADIA GMBH.** Confira-se a resposta da fiscalizada juntada às fls. 80:

(...)

Portanto, não procede a alegação da impugnante de que já teria sido oferecido à tributação o lucro de SADIA TRADING CAYMAN LTD e, por via reflexa, de suas indiretas, mediante aplicação do MEP, uma vez que seu respectivo resultado positivo foi integralmente excluído pela contribuinte de suas bases de cálculo tributárias.

Por outro lado, de acordo com o já comentado § 6º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002, os lucros de Concordia Foods Ltd. e Sadia UK Ltd não poderiam ter sido adicionados diretamente ao lucro líquido da fiscalizada, tal como procedido pelo autuante, mas previamente consolidados no balanço de SADIA TRADING CAYMAN LTD, cujo resultado é que seria objeto de tributação pela investidora brasileira.

Desta forma, entendo que, de acordo com os ditames da IN SRF nº 213/2002, deve ser mantida a tributação incidente sobre o lucro de SADIA TRADING CAYMAN LTD, correspondente a R\$ 3.481.548,23, excluindo-se da base de cálculo tributável os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada.

Ou seja, de acordo com o posicionamento da 1ª Turma da DRJ/SP1, a Recorrente cumpriu o disposto na legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos, porém, a fiscalização lhe imputou o dever de seguir comportamento que somente foi disciplinado pela Lei n. 12.973/14. Em afronta à legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos, uma vez que os mesmos ocorreram em 2006, aproximadamente, 08 (oito) anos antes da entrada em vigor deste comando legal.

E por ausência de previsão legal que respalde a autuação fiscal, o acórdão recorrido o rejeitou. No entanto, o fez apenas em relação à controlada direta GMBH, mantendo-a quanto à controlada direta CAYMAN. E tal ato se deu, por entender que a Recorrente não refletiu em seu balanço os lucros apurados por esta última (CAYMAN), no montante de R\$ 3.481.548,33. Cumpre mencionar que respectivo valor representa o montante já consolidado, de suas controladas diretas (Qualy e Concordia Foods, ambas, situadas no Reino Unido).

Nesta tónica, a contribuinte se defende alegando possuir um prejuízo acumulado de, aproximadamente, 34 milhões, o que supriria em muito, o lucro apurado no ano autuado. De acordo com o Acórdão n. 16-56.535:

A impugnante também aduz que, apesar de sua controlada SADIA TRADING CAYMAN LTD ter apurado um lucro contábil de R\$ 3.481.548,24 em 2006, estava dispensada de oferecê-lo à tributação no País, porque ele seria compensável com um prejuízo contábil apurado pela controlada de “R\$ 30.199 mil” em 2004, conforme indicado na cópia da demonstração do resultado do exercício juntado às fls. 1112.

Este é o ponto em que nos encontramos. A premissa jurídica adotada pela fiscalização foi rejeitada pela 1ª Turma da DRJ/SP1, no que foi seguida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, *porém*, no que pertine ao reconhecimento do lucro acumulado pela Recorrente, durante os anos de 2004 e 2005, o qual lhe permitiria não levar à tributação o crédito tributário mantido pelo acórdão recorrido, as provas apresentam-se insuficientes.

Verifica-se que a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido da contribuinte, mantendo apenas este ponto da autuação, conforme se extrai do Acórdão n. 16-056.535:

CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO CONTÁBIL. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. REQUISITOS. LIVRO DIÁRIO. TRANSCRIÇÃO. A transcrição ou cópia de demonstrações financeiras de controladas ou coligadas domiciliadas no exterior, em moeda e classificação contábil nacional, em livro Diário de pessoa jurídica no Brasil, constitui requisito essencial para que prejuízos contábeis apurados por cada uma daquelas sejam compensados com seus próprios lucros.

E de acordo com o art. 4º da IN SRF n. 213/2002, a compensação de lucros e prejuízos apurados no exterior é permitida desde que sejam da mesma controlada ou coligada. Para tanto, é necessário que sejam evidenciados pela escrituração e pelas demonstrações financeiras, nos termos do art. 6º desta mesma Instrução Normativa.

Momento oportuno para trazer ao conhecimento deste colegiado os acontecimentos registrados nos autos, relativos à tal comprovação. Melhor elucidando. Durante a fiscalização, a Recorrente foi intimada a apresentar cópia das folhas do Livro Diário, as quais registrariam as demonstrações relativas aos anos de 2004 a 2006. Deste modo, a contribuinte anexa cópia do Livro Razão, o qual, sob sua perspectiva, ofereceria as mesmas informações solicitadas pela fiscalização, pois alegou impossibilidade de obter respectivas cópias, em razão de o mesmo (i) ser mantido em micro-fichas e (i) por se apresentar em um elevado volume.

Em relação a tal menção, a I. Procuradoria da Fazenda Nacional defende que a Recorrente (i) descumpriu a legislação ao não apresentar o documento exigido, já que o Livro Diário conferiria maior credibilidade do que o Livro Razão, e que, portanto, (ii) a Turma Julgadora teria adotado a decisão mais adequada, pautou-se na legalidade, (iii) postura mais adequada ao reconhecimento de um benefício ao contribuinte. Assim, seguindo posicionamento da 1ª Turma da DRJ/SP1, e em razão da clareza de seus argumentos, o transcrevo:

A IN SRF nº 213/2002 permite a compensação de lucros e prejuízos apurados no exterior, desde que sejam da mesma controlada ou coligada, conforme previsto no artigo 4º da IN SRF nº 213/2002:

(...)

Por sua vez, os lucros e prejuízos são evidenciados pela escrituração e pelas demonstrações financeiras, cuja elaboração é disciplinado pelo artigo 6º da mencionada Instrução Normativa:

(...)

Portanto, a legislação tributária defere ao contribuinte a possibilidade de compensar lucros com prejuízos contábeis, estabelecendo, todavia, os requisitos necessários para o exercício desta faculdade.

É preciso, inicialmente, deixar evidenciada a existência de prejuízo contábil passível de compensação, mediante a elaboração das demonstrações financeiras das controladas e coligadas, de acordo com as normas comerciais do país de seu domicílio.

As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas no exterior devem ser traduzidas em idioma nacional, seus valores convertidos em Reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira e, por fim, devem ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica nacional.

Um dos pontos a ser esclarecido pela diligência determinada por este órgão julgador foi confirmar se o demonstrativo financeiro do prejuízo contábil apurado em 2004 pela controlada nas Ilhas Cayman continha os requisitos exigidos pela legislação para que a contribuinte fizesse jus à pretendida compensação.

O auditor-fiscal lavrou termo de intimação em que, dentre outras providências dirigidas à contribuinte, requisitou a apresentação das cópias das folhas de seu Diário em que estivessem transcritas as demonstrações financeiras de sua controlada SADIA INTERNACIONAL LTDA (SADIA TRADING CAYMAN) relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006 (item 3, fls. 1129), tendo obtido a seguinte resposta (fls. 1139):

É importante ressaltar que o Livro Diário da empresa é mantido em microfichas e, tendo em vista o volume dos registros, seria inviável providenciar a impressão desses documentos.

Assim, visado, atender à fiscalização da melhor forma, a Requerente acosta cópia do Livro Razão que possui as mesmas informações relativas às demonstrações dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 para o cumprimento do item 3 da referida intimação.

É de se observar que, ao contrário do que aduz a impugnante, a autoridade fiscal não requisitou cópia integral de seu Livro Diário, o que talvez pudesse lhe trazer alguma dificuldade, mas apenas as cópias das folhas onde se encontrariam transcritas ou copiadas as demonstrações financeiras de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior.

Percebe-se que a diligenciada não se desincumbiu do ônus de apresentar suas demonstrações financeiras em conformidade com os ditames da Instrução Normativa, e o fato de eventualmente o Livro Razão trazer informações que espelhariam dados das demonstrações financeiras não exime a contribuinte de cumprir essa exigência da legislação tributária.

A contribuinte apura o imposto de renda pela sistemática do Lucro Real e, desta forma, o uso do Livro Diário é obrigatório, devendo ser encadernado com folhas numeradas em sequência, nas quais serão escriturados, dia a dia, os atos ou operações de sua atividade, conforme previsto no caput do artigo 258 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda):

(...)

Além dessas formalidades, é necessário lavrar, respectivamente, na primeira e última página do Diário, termos de abertura e de encerramento, devendo ainda o livro ser registrado e autenticado pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio, nos termos do § 4º do dispositivo transcrito.

O registro e autenticação são formalidades que não são exigidas para o Razão. Por sua vez, essas formalidades extrínsecas do Diário buscam garantir ao máximo a fidedignidade das informações neles registradas, conferindo-lhe uma especial condição de elemento probante a favor do contribuinte, motivo pelo qual os livros não são cambiáveis entre si, conforme propõe a impugnante.

Ademais, consoante disciplinado pelo § 6º do art. 258 do RIR/1999, se a contribuinte adotou o sistema de micro-fichas, estava também obrigada a inscrever o balanço patrimonial e as demais demonstrações financeiras em um livro próprio, que também deveria ser autenticado no órgão de registro competente.

Portanto, apenas a título de argumentação, mesmo que se admitisse ser inviável a apresentação das micro-fichas do Diário, não poderia a contribuinte atribuir a mesma dificuldade intransponível para carrear aos autos o livro exclusivamente mantido para inscrever suas demonstrações financeiras.

Assim, seria razoável, ou melhor, seria impositivo, nos termos da legislação, que a contribuinte apresentasse as cópias de seu Diário, ou um livro próprio autenticado, com as mencionadas demonstrações financeiras transcritas ou copiadas, caso desejasse fruir da faculdade de compensar o lucro contábil de sua controlada de 2006 com o prejuízo, de mesma natureza, apurado em 2004.

Ante o exposto, não é possível aceitar a pretendida compensação de prejuízo de sua controlada SADIA TRADING CAYMAN, devendo ser mantida a tributação do IRPJ e da CSLL sobre seu resultado.

Em razão da ausência de adequação comprobatória às normas prescritas para a validação da compensação de prejuízo de sua controlada SADIA TRADING CAYMAN, voto por manter a tributação do IRPJ e da CSLL sobre seu resultado.

Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente contesta a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, sob o argumento de que tal exigência não encontraria amparo legal, pois a seu ver, a legislação que rege a matéria autorizaria a incidência desses consectários somente sobre o valor do tributo ou contribuição. Esclarece o acórdão recorrido que:

(...) no lançamento em discussão, não foram exigidos juros moratórios sobre a penalidade aplicada, uma vez que passam a ser devidos somente depois do prazo de vencimento do pagamento da exigência fiscal, observado depois de trinta dias da ciência do auto de infração.

Assim, uma vez que a fiscalizada optou por impugnar o lançamento, os juros incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de multa serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva a decisão administrativa que confirme o lançamento impugnado.

Apesar disso, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Tendo em conta que a multa de ofício é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Esse entendimento está de acordo com o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998. Portanto, a incidência de juros

moratórios sobre a multa de ofício está prevista em lei, visto que se trata de débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Tributação reflexa

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.

Do Recurso de Ofício

Em razão da *procedência parcial* da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/SPO, nos termos do art. 34 do Decreto n. 70.235/72, passo à análise do Recurso de Ofício no que pertine à matéria em que a contribuinte obteve êxito, sendo ela:

1. Dos lucros auferidos no exterior pelas controladas da SADIA GMBH

Seguindo as premissas estabelecidas neste voto, e, neste aspecto, por entender de modo semelhante à manifestação proferida pela 1ª Turma da DRJ/SPO, reproduzo trecho do acórdão de impugnação:

*(...) os lucros auferidos pelas controladas de **SADIA GMBH**, Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, domiciliadas, respectivamente, na Alemanha e nas Ilhas Madeira, foram adicionados, pelo autuante, diretamente ao resultado da fiscalizada, em contrariedade ao disposto na Instrução Normativa.*

*Portanto, deveria ter sido prestigiada a regra de consolidação vertical veiculada pelo artigo 1º, § 6º da IN SRF nº 213/2002, de maneira que os resultados de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, juntamente com aqueles apurados pelas demais controladas de **SADIA GMBH**, estivessem refletidos no balanço desta. Ou seja, é o lucro consolidado no balanço da controlada direta da pessoa jurídica domiciliada no País é que poderia vir a compor seu lucro real e a base de cálculo da CSLL, mas não os lucros tomados individualmente de cada uma de suas controladas indiretas.*

*Considerando que o lucro passível de ser adicionado ao da pessoa jurídica domiciliada no Brasil seria o da **SADIA GMBH**, sua controlada direta, os lançamentos de ofício efetuados diretamente sobre os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada, devem ser cancelados.*

[...]

Desta forma, entendo que, de acordo com os ditames da IN SRF nº 213/2002, deve ser mantida a tributação incidente sobre o lucro de SADIA TRADING CAYMAN LTD, correspondente a R\$ 3.481.548,23, excluindo-se da base de cálculo tributável os resultados de R\$ 950.004,54 e R\$ 184.300.491,83, respectivamente, de Sadia Foods GMBH e Wellax Food Lpau Lda, controladas indiretas da fiscalizada. (Sem grifo no original)

Nestes termos, conheço o Recurso de Ofício, e nego-lhe provimento no que pertine à autuação dos lucros auferidos pelas controladas de SADIA GMBH.

2. Dos rendimentos de aplicações financeiras realizadas no exterior

Os rendimentos oriundos de aplicações financeiras realizadas no exterior, pelo FUNDO TAURUS e FUNDO CLASSE A, foram objeto de autuação por não terem sido declarados na DIPJ, ano calendário de 2006.

A divergência centra-se na aplicação do parágrafo 7º **ou** 8º e 9º, todos do art. 1º, da IN SRF n. 213/2002. Para melhor explicar tal fato, colaciono o voto da 1ª Turma da DRJ/SPO:

A impugnante juntou documentos que sugeriam ser demonstrativos dos rendimentos gerados por “Fundo Taurus” e “Fundo Classe A”, bem como um extrato (fls. 1117/1118) de uma conta de resultado (“3656586 - Receitas s/Aplic. - Fundos de Investimentos-ME”) em que, aparentemente, teriam sido registrados os juros oriundos das mencionadas aplicações financeiras.

O diretório de ajuda do programa gerador da DIPJ 2007, ano-calendário 2006, traz a seguinte orientação de preenchimento da Linha 06 da Ficha 090A:

Linha 09A/06 - Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior

Indicar, nesta linha, os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, os quais devem ser considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem (IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, art. 1º, § 7º).

Nota-se que a instrução de preenchimento faz referência ao § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002, que determina que os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Poder-se-ia concluir, num primeiro contato com essa orientação, que os rendimentos de aplicações financeiras realizadas no exterior estariam abrangidos por esta rubrica e, ainda, que não seriam reconhecidos no resultado contábil da pessoa jurídica, sugerindo que a Linha 09A/06 da DIPJ se prestaria a garantir a adição de tal valor ao lucro líquido do exercício, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período.

*Entretanto, essa conclusão é apenas aparente, uma vez que o § 8º do art. 1º da própria instrução normativa traz regra específica acerca do tratamento desses rendimentos, determinando que os **rendimentos** e os ganhos de capital, decorrentes de **aplicações ou operações efetuadas no exterior**, **integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*O tratamento específico dado às aplicações realizadas no exterior é novamente explicitado na dicção do art. 9º da instrução normativa : **Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão computados nos resultados correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.***

(...)

Conclui-se, portanto, que na determinação do lucro real, a adição relativa à Linha 09A/06 da DIPJ 2007, compreende os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior que não sejam oriundos de aplicações ou operações financeiras, pois estes devem ser reconhecidos diretamente na apuração do resultado contábil da pessoa jurídica.

(...)

Portanto, devem ser cancelados os lançamentos do IRPJ e da CSLL, realizados com fundamento na falta de adição de R\$ 7.907.054,41, relativos aos rendimentos gerados pelas aplicações financeiras no exterior, denominadas “Fundo Taurus” e “Fundo Classe A”.

Nesta tônica, conheço o Recurso de Ofício e nego-lhe provimento, afastando a tributação dos rendimentos de aplicações financeiras realizadas no exterior pelo FUNDO TAURUS e FUNDO CLASSE A.

Conclusão

Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício, por tempestivos, porém os julgo improcedentes, mantendo o crédito tributário exigido da controlada direta SADIA TRADING CAYMAN, com incidência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

É como voto.

Talita Pimenta Félix - Relatora