



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

Processo nº 10983.721307/2011-46
Recurso nº 935.531 De Ofício
Acórdão nº 1401-000.832 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado BRF - Brasil Foods S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS INDIRETAMENTE, SEDIADAS NO EXTERIOR. REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual alguma filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, devem ser previamente consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LEGAL.

Revela-se indevida a desconsideração de personalidade jurídica de pessoas jurídicas, com o intuito de alcançar lucros produzidos por suas controladas, sem que se comprove a ocorrência de alguma das hipóteses previstas em lei (abuso de direito, falta de substância da sociedade ou ocorrência de simulação ou fraude).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente, de CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **negar provimento** ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A conselheira Karem Jureidini Dias votou pelas conclusões.

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 449-457):

Em ação fiscal empreendida junto à contribuinte acima identificada, iniciada pelo MPF nº 08.1.71.00200902999, relativo à Perdigão AGROINDUSTRIAL S.A., CNPJ nº 86.547.619/000136, ao qual foi dado seguimento pelo MPF nº 08.1.85.002010001363, tendo como objeto a BRF BRASIL FOODS S.A., nova denominação da PERDIGÃO S.A., incorporadora da então fiscalizada Perdigão AGROINDUSTRIAL S.A., foram lavrados Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 257/259) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 263/264), decorrentes da falta de adição ao lucro líquido de lucros disponibilizados no exterior, relativamente ao ano-calendário de 2006.

2. Os fatos que ensejaram a autuação encontram-se descritos no Auto de Infração de IRPJ, a fl. 259:

001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas, apurados conforme termo de verificação fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2006	R\$ 116.823.917,83	75,00

3. O valor tributável apurado foi compensado com prejuízos do próprio período, de R\$ 81.782.383,91 (fl. 260), e com a base negativa da CSLL do período, de R\$ 63.071.671,59 (fl. 265), para fins de cálculo dos créditos tributários a serem constituídos de ofício.

4. Diante dos fatos acima descritos, foram lavrados autos de infração para a constituição de créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL nos seguintes valores:

[...]

5. Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal lavrado em 30/06/2011 (fls. 242/255):

Considerações iniciais:

Documento assinado digitalmente conforme Instrução Normativa RFB nº 1.312/2010.

Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 20/11/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/10/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 03/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5.1. O procedimento de fiscalização foi iniciado a partir das determinações contidas no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.71.00200902999, relativo ao sujeito passivo "PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A." CNPJ: 86.547.619/000136. A fiscalizada foi cientificada em 11/02/2010 do início da ação fiscal;

5.2. Em 07/04/2011, foi aberto um novo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), acima referenciado, tendo como objeto a BRF BRASIL FOODS S/A, CNPJ nº 01.838.723/000127, situada no endereço acima registrado, nova denominação da PERDIGÃO S/A, incorporadora da então fiscalizada PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A e sua sucessora legítima;

Das participações societárias no exterior.

5.3. A fiscalização adotou o conceito de controle para fins fiscais nos termos do artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, segundo o qual controlador da sociedade é aquele que detém, diretamente ou através de outras controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores;

Da estrutura societária:

5.4. Conforme informado na DIPJ do ano-calendário de 2006, a fiscalizada detinha as seguintes participações societárias:

Nome da sociedade	País de domicílio	Participação informada
Crossban Holdings GMBH	Austria	40,7%
Perdigão Holland B.V.	Holanda	100%
Perdigão UK Ltd.	Reino Unido	100%
Perdigão Agroindustrial AS Itália	Itália	100%

5.5. Quanto às afiliaas no exterior informados pela fiscalizada, com base nos demonstrativos apresentados pela fiscalizada, foram apurados os seguintes valores a título de lucros no período de apuração:

Nome da sociedade	País de domicílio	Imposto devido (R\$)	Lucro líquido do Período de Apuração (R\$)
Crossban Holdings GMBH	Austria	-	80.808.140,58
Perdigão Holland B.V.	Holanda	-	1.046.807,08
Perdigão UK	Reino Unido	-	195.964,24

<i>Ltd.</i>			
<i>Perdigão Agroindustrial AS Itália</i>	<i>Itália</i>	-	-

5.6. A fiscalizada adicionou a título de "lucros disponibilizados do exterior" o valor de R\$ 187.594,83 para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período, o que não se mostrou condizente com os lucros disponibilizados de suas controladas diretas no exterior, declarados na Ficha 34;

5.7. Além das controladas diretas no exterior: Perdigão Holland B.V. (Holanda), Perdigão UK Ltd. (Reino Unido) e Crossban Holdings GMBH (Áustria), a fiscalizada apresenta cinco controladas "indiretas", que são de fato e de direito controladas diretamente pela fiscalizada: Perdix International Foods Com. Internacional Lda. (Ilha da Madeira), Perdigão France SARL (França), Perdigão Nihon K.K. (Japão), Perdigão Asia PTE Ltd. (Singapura) e Perdigão International Ltd, situada na Ilha da Madeira;

Da Controlada Integral PRGA Participações Ltda, no Brasil.

5.8. A fiscalizada detém controle integral sobre a CROSSBAN HOLDINGS GMBH (Áustria), pois sobre essa holding detém 59,30% por intermédio de sua controlada integral e direta PRGA PARTICIPAÇÕES LTDA (Brasil) e os restantes 40,70%, de forma direta;

5.9. Embora tenha a CROSSBAN apurado no período um lucro líquido de R\$ 80.808.140,58, conforme exame da linha 05 das fichas 09A e 17 da DIPJ 2007, a fiscalizada não disponibilizou qualquer valor a título de lucro disponibilizado por essa controlada, tampouco os lucros apurados pelas empresas a ela subordinadas, informados nos Balanços e Demonstrativos de Resultado de cada entidade apresentados pela fiscalizado (demonstrativo a fl. 248);

5.10. Após traçar um breve histórico da legislação brasileira concernente à tributação sobre bases universais, a fiscalização conclui que os lucros auferidos por todas as suas controladas no exterior sejam elas diretas ou indiretas estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida das participações da controladora nessas controladas e do conceito de controlada dado pela legislação comercial (art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76);

Da infração e do valor tributável:

5.11. Pela sua localização geográfica, as controladas da fiscalizada podem ser diferenciadas em (1- países com Tratado com o Brasil, 2 – sem Tratado com o Brasil e 3 – paraíso fiscal). As entidades situadas em países que possuem tratado para Evitar a dupla tributação não terão seus lucros automaticamente adicionados ao Lucro Líquido na controladora no Brasil.

Somente as entidades situadas no Reino Unido (Inglaterra), em Singapura, na Ilha da Madeira e aquela no país de tributação favorecida das Ilhas Cayman, devem ter os seus lucros adicionados ao Lucro Líquido da sócia brasileira para a formação de seu Lucro Real, conforme quadro abaixo (demonstrativo 7):

Nome da sociedade	Lucro/Prejuízo antes do tributo sobre o resultado do exercício (em Reais)	Prejuízo de Exercício anterior (Em Reais)	Lucro/Prejuízo após compensação de prejuízos de Exercício anterior (Em Reais)
<i>Perdigão UK Ltd.</i>	<i>195.964,24</i>	<i>50.939,53</i>	<i>145.124,71</i>
<i>Perdigão Internac. Ltd.</i>	<i>111.541.330,91</i>	<i>-</i>	<i>111.541.330,91</i>
<i>Perdix Internac. Foods Com. Int. Ltd.</i>	<i>5.231.590,29</i>	<i>-</i>	<i>5.231.590,29</i>
<i>Perdigão Asia PTE Ltd.</i>	<i>93.466,75</i>	<i>-</i>	<i>93.466,75</i>
Total (R\$)			<i>117.011.512,66</i>

5.12. Da leitura do art. 16 da Lei 9.430/96, Art 1o, parágrafo 4º da Lei nº 9.532 de 1997 e Instrução Normativa nº 213/2002, art. 14, verifica-se que o imposto de renda pago na Inglaterra e em Singapura não poderão ser compensados com o imposto pago no Brasil, porque não foi cumprido o rito descrito no art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532/97;

5.13. O eventual reconhecimento por outras empresas dos lucros apurados pelas controladas indiretas pelo método da equivalência patrimonial, distribuição de dividendos etc, em nada interfere na aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35 de 2001;

5.14. Portanto, o Valor Tributável em nosso caso será aquele resultante da seguinte soma algébrica: (R\$ 111.541.330,91 + R\$ 5.231.590,29 + R\$ 93.466,75 + R\$ 145.124,71) - R\$ 187.594,83, este último já adicionado ao lucro líquido, ou seja: R\$ 116.823.917,83;

6. Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 30/06/2011, a interessada apresentou, em 01/08/2011 (fl. 334), a

impugnação de fls. 334/392, acompanhada dos documentos de fls. 393/444, na qual apresenta as alegações abaixo sintetizadas:

DOS FATOS:

6.1. No período fiscalizado, ano-calendário de 2006, a AGROIN e a PRGA detinham 40,7% e 59,3%, respectivamente, da participação do capital da CROSSBAN HOLDINGS GMBH ("CROSSBAN"), sediada na Áustria, que por sua vez detinha participações societárias em diversas empresas sediadas em outros países, em percentuais de 100% (quadro a fl. 336);

6.2. As dd. autoridades fiscais, ao pretenderem tributar diretamente as controladas diretas da CROSSBAN: **Perdix International Foods Com. Internacional Ltd. ("PERDIX")**; **Perdigão International Ltd. ("PERDIGÃO INTERNATIONAL")** e **Perdigão Ásia PTE Ltd. ("PERDIGÃO ÁSIA")**, houve por bem desconsiderá-la para fins fiscais, sem nenhum motivo fundamentado para tanto;

ALEGAÇÕES PRELIMINARES:

Erro Na Determinação do Sujeito Passivo dos Autos de Infração ora Combatidos; da Base de Cálculo e do Fato Gerador

6.3. Da leitura do art. 25 da Lei 9.249/95, observa-se que a tributação pretendida pelas dd. autoridades fiscais sobre os lucros auferidos no exterior pela PERDIX, pela PERDIGÃO INTERNATIONAL e pela PERDIGÃO ÁSIA (controladas diretas da CROSSBAN) não geraria efeitos diretos à Impugnante, mas à AGROIN e à PRGA, nas devidas proporções de suas participações societárias na CROSSBAN;

6.4. Assumindo, para fins apenas de argumentação, a premissa das dd. autoridades fiscais no sentido de que os lucros auferidos pela PERDIX, pela PERDIGÃO INTERNATIONAL e pela PERDIGÃO ÁSIA deveriam ser tributados no Brasil em virtude da desconsideração da empresa austríaca CROSSBAN fica claro que os efeitos fiscais dessa tributação deveriam ser refletidos nas apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL da AGROIN e da PRGA, nas devidas proporções de suas participações societárias na CROSSBAN, 40,7% e 59,3%, respectivamente, pois, à época, essas empresas ainda não haviam sido incorporadas pela Impugnante, sendo empresas totalmente independentes;

6.5. O lançamento ora combatido deveria ter sido realizado em face da AGROIN e da PRGA, na medida em que à época da ocorrência dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, as mencionadas empresas incorporadas não estavam extintas e a exigência de imposto sobre seu lucro deveria obrigatoriamente levar em consideração a escrituração fiscal individualizada dessas duas empresas;

6.6. Contudo, a fiscalização adotou a AGROIN como empresa consolidadora dos resultados fiscais do grupo – alvo para o

cálculo do tributo, mediante desconsideração fiscal não somente da CROSSBAN, mas também de empresa brasileira do grupo, a PRGA, detentora de participação societária majoritária no exterior (quadro a fl. 340);

6.7. *Aponta confusão e erro na determinação do sujeito passivo, visto que a autoridade fiscal utilizou a escrituração fiscal de uma das sucedidas, a AGROIN, cujos resultados negativos foram utilizados no cálculo dos tributos (ficha 09 da DIPJ a fl. 144), mas indicou a Impugnante BRF e seu respectivo CNPJ, como contribuinte nos demonstrativos de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL (fls. 270/271);*

6.8. *Há claro cerceamento do direito de defesa, porque a impugnante não sabe se a infração foi imputada à (i) ela própria, BRF – Brasil Foods S/A, caso em teriam sido desconsideradas a AGROIN, a PRGA e a CROSSBAN; ou (ii) à AGROIN, figurando a impugnante como mera responsável tributária, caso em que teriam sido desconsideradas a PRGA e a CROSSBAN.*

6.9. *Para a elaboração da defesa, assumiu-se a segunda hipótese, ou seja, partiu-se do pressuposto de que os autos de infração em questão foram lavrados contra a impugnante, na qualidade de sucessora das empresas AGROIN e PRGA, que foram incorporadas em março de 2009 e abril de 2007;*

6.10. *O grave equívoco, de reconstituir a apuração da impugnante, mencionando o seu CNPJ, e utilizando a escrituração fiscal da AGROIN, e não nomear a AGROIN e a PRGA como sujeitos passivos utilizando a escrituração fiscal de cada uma delas, nas devidas proporções de suas participações societárias na CROSSBAN, macula de forma indelével o lançamento fiscal por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;*

6.11. *Invoca caso semelhante ao presente, envolvendo empresas do mesmo grupo, no qual a DRJ/SP1, no julgamento do processo administrativo n.º 16561.000122/200846 (acórdão n.º 1620.366), houve por bem cancelar os autos de infração, pois entendeu que não poderia ter sido utilizado o prejuízo de períodos anteriores da fiscalizada no cálculo dos valores lançados porque esses lançamentos deveriam ter sido feitos considerando a contabilidade das empresas que eram sujeitos passivos da obrigação tributária;*

6.12. *Analogamente, a Impugnante poderia, em tese, ser cientificada dos autos de infração como responsável pelo crédito tributário da AGROIN e da PRGA, já que as sucedeu em todos os direitos e obrigações após as operações de incorporação. Contudo, a Impugnante jamais poderia figurar como sujeito passivo da relação jurídica material, como se detivesse 100% de participação societária da CROSSBAN. E, igualmente, não poderia a AGROIN figurar como sujeito passivo pela integralidade da infração;*

6.13. *Ressalta que eventual correção do método de apuração dos créditos tributários de IRPJ e CSLL implicaria **modificação do critério jurídico do lançamento**, hipótese que não autoriza a*

revisão da lançamento fiscal para os mesmos fatos geradores, nos termos dos artigos 145 e 149 do CTN;

Da nulidade do lançamento fiscal por falta de motivação.

6.14. O lançamento não pode ser considerado válido porque não há satisfatória motivação fática e legal da infração imputada, deixando de atender aos requisitos "III" (descrição dos fatos) e "IV" (disposição legal infringida) do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que formam a motivação do lançamento;

6.15. A capitulação legal trazida no auto de infração versa exclusivamente sobre a tributação de lucros no exterior auferidos por empresas estrangeiras, não havendo nos autos de infração ora combatidos, nem mesmo do Termo de Verificação Fiscal, qualquer menção **de dispositivo legal que autorize a desconsideração de empresa brasileira (PRGA) e que efetivamente justifique o descumprimento da Instrução Normativa nº 213/02; a desconsideração da CROSSBAN, bem como a desconsideração das demais controladas indiretas da Impugnante: PERDIGÃO FRANÇA e PERDIGÃO JAPÃO, no cálculo do valor tributável, conforme consolidação de resultados e créditos de impostos pagos no exterior, nos termos da Instrução Normativa nº 213/02;**

ALEGAÇÕES DE DIREITO:

Inobservância do lançamento à legislação regente.

6.16. A Instrução Normativa n.º 213/02, que estabeleceu a regulamentação prevista no artigo 74 in fine da MP nº 2.158/01, previu duas formas de consolidação de lucros provenientes do exterior: a consolidação horizontal, aplicável aos lucros auferidos pelas controladas diretas da controladora no Brasil, nos termos do § 5º do artigo 1º, e a consolidação vertical, aplicável aos lucros auferidos pelas controladas indiretas, nos termos do § 6º do artigo 1º, que determina que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada direta estrangeira detenha participação sejam consolidados no balanço da controlada direta estrangeira;

6.17. Isso não quer dizer que o lucro das controladas indiretas não seja considerado na apuração do lucro da controladora no Brasil. Apenas essa apuração é feita segundo o procedimento estabelecido pela Instrução Normativa, que prevê a consolidação de resultados no primeiro nível e a utilização da equivalência patrimonial como instrumento para o reconhecimento desse resultado consolidado no Brasil a ser adotada pelos contribuintes para fins de inclusão dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

6.18. No caso dos autos, a CROSSBAN, localizada na Áustria, como há tratado com sistema de isenção para evitar dupla tributação no país onde está situada essa empresa, não é possível tributar no Brasil os lucros dessa empresa, que são

formados através da consolidação dos resultados de eventuais controladas indiretas;

6.19. *A transparência fiscal numa cadeia vertical de participações societárias é uma prática utilizada em alguns países no mundo que adotam as denominadas regras de CFC Controlled Foreign Corporation com o intuito específico de coibir abusos e por meio previsão legal específica que, contudo, não existe no sistema brasileiro;*

6.20. *A interpretação dada pelo fisco ao artigo 74 da MP 2.158/2001 fere frontalmente o artigo 7º da IN SRF nº 213/2002, que regula a aplicação do método de equivalência patrimonial e não prevê a exclusão dos lucros das investidas no cálculo da equivalência patrimonial da controlada direta no exterior, cujo balanço já contemplasse a consolidação (vertical) de todos os lucros das indiretas determinada pelo artigo 1º, § 6º da IN 213/02;*

6.21. *Ainda que fosse possível às autoridades fiscais alterar a interpretação do artigo 74 da MP 2.158/2001, essa nova interpretação, além de depender de alteração da IN 213/2002, só poderia ser aplicada para fatos geradores futuros, nos termos da Lei nº 9.784/99, artigo 2º, parágrafo único, item XIII, e em observância ao princípio da segurança jurídica;*

6.22. *A fiscalizada observou as regras de consolidação vertical previstas na IN 213/02, ou seja, os lucros das **controladas indiretas** Perdix International Foods Com. Internacional Ltd. (Ilha da Madeira): Perdigão International Ltd. (Cayman) e Perdigão Ásia PTE Ltd. (Singapura) foram consolidados na CROSSBAN, sediada na Áustria (**controlada direta**);*

6.23. *Para desconsiderar a CROSSBAN, as dd. autoridades fiscais deveriam, ao menos fundamentar sua "tentativa". Isso porque somente é possível a desconsideração da pessoa jurídica nas hipóteses previstas no artigo 116, do CTN, isto é, quando verificado abuso de direito, falta de substância da sociedade, ocorrência de simulação ou fraude, o que sequer foi aventado pelas próprias autoridades fiscais e nem mesmo ocorreu no caso em tela;*

Impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício

6.24. *Respalhada por recente decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício (Acórdão nº 0100.722), a impugnante propugna pela inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício;*

DO PEDIDO

6.25. *Preliminarmente, a impugnante requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal em virtude da falta de indicação da motivação do ato administrativo e do erro na identificação do sujeito passivo que ocasionou o erro na apuração da base de cálculo do tributo, além da*

desconsideração da PRGA no tocante à tributação dos lucros de suas investidas no exterior;

6.26. No mérito, a Impugnante requer seja reconhecida a inexistência de qualquer infração tributária no tocante à tributação dos lucros auferidos no exterior, na medida em que observou fielmente os termos da legislação aplicável, ou caso assim não se entenda, sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração que deram origem ao presente processo, cancelando-se os créditos de IRPJ e CSLL em exigências, reconhecendo-se, especialmente a:

(i) nulidade do lançamento em razão da desconsideração da PRGA no tocante à tributação dos lucros de suas investidas no exterior;

(ii) nulidade do lançamento em razão da ausência de consolidação dos resultados auferidos no exterior pela controlada CROSSBAN, considerando-se que não existe nenhum fundamento legal que pudesse justificar a sua desconsideração para fins de tributação dos lucros auferidos pela PERDIX, pela PERDIGÃO INTERNATIONAL e PERDIGÃO ÁSIA; e, por fim,

(iii) inaplicabilidade de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício aplicada.

A 5ª Turma da DRJ São Paulo I, por unanimidade, julgou procedente a impugnação, por meio de Acórdão assim ementado (fls. 447):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO EFETUADO SOBRE RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Cabível ser o lançamento efetuado sobre empresa incorporadora, legítima sucessora da contribuinte de fato, mas apenas na parte em que alcançar as obrigações da fiscalizada.

DESCCLASSIFICAÇÃO DE EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LEGAL.

Rejeita-se desclassificação de empresas situadas no Brasil e no exterior com o fito de alcançar lucros produzidos por suas controladas sem que haja configurada justificativa legalmente admissível.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente, de CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Pelo fato de o crédito tributário exonerado exceder a R\$ 1.000.000,00, houve recurso de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, e alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93 e 9.532/97, e pela Portaria MF nº 03/08.

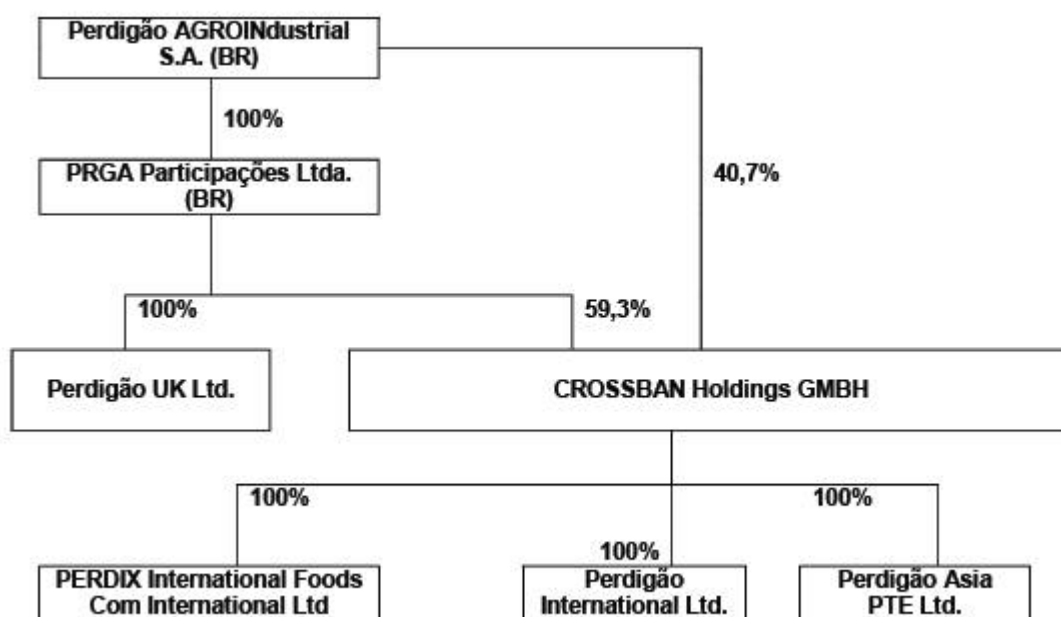
É o relatório

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

O organograma abaixo resume o quadro de participações acionária relevantes para o julgamento do presente processo:



As pessoas jurídicas PRGA Participações Ltda. (BR) e Perdigão Agroindustrial S.A. foram incorporadas pela pessoa jurídica BRF - Brasil Foods S.A. (nova denominação de Perdigão S.A.), em abril de 2007 e março de 2009, respectivamente.

Importante destacar que o presente lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006 e foi realizado apenas em face da pessoa jurídica BRF - Brasil Foods S.A. (nova denominação de Perdigão S.A.), incorporadora da pessoa jurídica fiscalizada (Perdigão Agroindustrial S.A.).

O art. 243, § 2º da Lei 6.404/76 define “controlador” de uma sociedade como aquele que detém, diretamente ou através de suas controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos seus administradores. Assim, o Fisco entendeu, corretamente, que a Perdigão Agroindustrial detinha controle integral sobre a Crossban Holdings GMBH (situada na Áustria).

Entendeu, pois, o Fisco que deveriam ser adicionados aos lucros da fiscalizada (Perdigão Agroindustrial S.A.) o somatório dos lucros apurados pelas empresas controladas pela Crossban Holdings GMBH (Perdigão International Ltd. - Ilha da Madeira;

Perdix International Foods Com. Int. Lda. - França e Perdigão Asia PTE LTD - Singapura) bem como o lucro apurado pela controlada integral da PRGA, Perdigão UK Ltd. (Reino Unido).

Em sua peça impugnatória, a pessoa jurídica autuada (BRF Foods, sucessora por incorporação da Perdigão Agroindustrial S.A.), inicialmente sustentou que as autuações não deveriam ser feitas em seu nome, mas sim em nome das empresas brasileiras Perdigão Agroindustrial S.A. e PRGA Participações Ltda., que detinham controle direto (no caso da PRGA Participações Ltda.) ou indireto (no caso da Perdigão Agroindustrial S.A.) sobre as empresas no exterior cujos lucros foram considerados disponibilizados à fiscalizada.

A recorrente alegou, também, que o lançamento não esclareceu se a infração foi imputada à (i) ela própria, BRF – Brasil Foods S/A (caso em teriam sido desconsideradas a Perdigão Agroindustrial S.A., a PRGA Participações Ltda. e a Crossban Holdings GMBH); ou (ii) à Perdigão Agroindustrial S.A., figurando a impugnante como mera responsável tributária (caso em que teriam sido desconsideradas a PRGA e a CROSSBAN).

Ao julgar o presente processo, o colegiado julgador *a quo* refutou estas alegações, nos seguintes termos, fls. 464-465 (negritos do original, sublinhados nossos):

*25. No tocante aos efeitos tributários da incorporação, cabe esclarecer que, quando uma empresa é incorporada, a obrigação tributária da qual ela era **contribuinte** é transferida para a incorporadora na condição de **responsável**. Assim dispõe o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):*

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou **incorporação** de outra ou em outra é **responsável** pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (destaques acrescidos)*

26. Segundo o art. 121, II, do CTN, o sujeito passivo se constitui responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. No caso, a disposição expressa de lei é o art. 132 acima transcrito. Por outro lado, a incorporadora não reveste a condição de contribuinte, a qual, segundo o inciso I do art. 121 do CTN, se caracteriza por ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

27. Em síntese, a condição da incorporadora é a de responsável, enquanto a da incorporada é a de contribuinte, estando ambas no pólo passivo da relação tributária.

28. Verifica-se nos autos que a apuração reconstituída pela fiscalização adveio da DIPJ apresentada pela AGROIN, sendo esta, portanto, a contribuinte do lançamento.

29. No caso presente, pode o lançamento ser lavrado em face da BRF Foods, pois esta figura como responsável por sucessão da AGROIN, que por sua vez é sucessora da PRGA, sendo que a contribuinte que foi efetivamente fiscalizada é a AGROIN, conforme se evidencia dos autos, a despeito das alegações da defesa.

Em relação a este tema, considero inteiramente correto o entendimento adotado pelo acórdão recorrido.

Em relação ao mérito, a contribuinte, em sua peça impugnatória, invocou a IN n.º 213/02, que estabeleceu a regulamentação prevista no artigo 74 *in fine* da MP n.º 2.158/01, prevendo duas formas de consolidação de lucros provenientes do exterior:

a) a consolidação horizontal, aplicável aos lucros auferidos pelas **controladas diretas** da controladora no Brasil, nos termos do § 5º do art. 1º;

b) a consolidação vertical, aplicável aos lucros auferidos pelas **controladas indiretas**, nos termos do § 6º do art. 1º, que determina que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada direta estrangeira detenha participação sejam consolidados no balanço da controlada direta estrangeira.

A contribuinte reconheceu que o lucro das controladas indiretas deva ser considerado na apuração do lucro da controladora no Brasil. No entanto, essa apuração deve ser feita segundo o procedimento estabelecido pela IN n.º 213/02, que prevê a consolidação de resultados no primeiro nível e a utilização da equivalência patrimonial como instrumento para o reconhecimento desse resultado consolidado no Brasil.

A contribuinte afirmou ter observado as regras de consolidação vertical previstas na IN 213/02, ou seja, os lucros das **controladas indiretas** Perdix International Foods Com. Internacional Ltd. (Ilha da Madeira): Perdigão International Ltd. (Cayman) e Perdigão Ásia PTE Ltd. (Singapura) foram consolidados na CROSSBAN, sediada na Áustria (**controlada direta**).

Prosseguiu a contribuinte afirmando que, para desconsiderar a personalidade jurídica da CROSSBAN, as autoridades fiscais deveriam, ao menos, fundamentar sua pretensão, enquadrando-a numa das hipóteses previstas no artigo 116, do CTN, quais sejam o abuso de direito, a falta de substância da sociedade ou a ocorrência de simulação ou fraude. Ressaltou que nenhuma dessas hipóteses foi sequer aventada pelas autoridades fiscais e que efetivamente não ocorreram no caso em tela.

A contribuinte alegou, ainda, que também houve uma desconsideração indevida da personalidade jurídica empresa brasileira PRGA, controlada pela AGROIN, na transferência direta dos lucros apurados pelas controladas da CROSSBAN e pela controlada da PRGA, todas situadas no exterior.

Estas alegações da contribuinte foram aceitas pela decisão de piso, que assim se manifestou sobre o tema, fls. 465 e seguintes (negritos do original, sublinhados nossos):

30. Houve, de fato, uma desconsideração da empresa brasileira PRGA, controlada pela AGROIN, na transferência direta dos lucros apurados pelas controladas da CROSSBAN e pela controlada da PRGA, todas no exterior. Tal desconsideração resulta em erro na identificação do sujeito passivo quanto à parcela de tributos oriunda da Perdigão UK Ltd., sediada no Reino Unido e controlada pela PRGA, e também quanto aos lucros apurados pelas afiliadas da CROSSBAN, proporcionalmente à participação de 59,3% que a PRGA detém sobre a CROSSBAN.

31. Assim, quanto ao pólo passivo do lançamento, mostra-se correto figurar a BRF Foods como responsável por sucessão, mas incorreto figurar como contribuinte de fato apenas a AGROIN, visto que os lucros auferidos pela Perdigão UK Ltd e parte dos lucros auferidos pelas afiliadas da CROSSBAN deveriam refletir em alteração na apuração do resultado da PRGA.

[...]

41. Nesse sentido, a interpretação elaborada pela autoridade fiscal mostra-se correta no entender que os lucros do exterior disponibilizados à empresa brasileira também alcançam os lucros apurados pelas controladas indiretas, apresentando nesse aspecto total coerência com o conceito fornecido pelo invocado artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, extraído da legislação societária.

42. O equívoco da fiscalização reside no método de apuração pelo qual deve ser efetivada a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, método esse que se encontra disciplinado na IN 213/02, artigo 1º, § 6º.

V. Métodos de consolidação dos lucros auferidos por controladas no exterior.

43. Assiste razão à impugnante em refutar a interpretação dada pelo fisco ao artigo 74 da MP 2135, fere o artigo 7º da IN SRF nº 213/2002, que regula a aplicação do método de equivalência patrimonial e não prevê a exclusão dos lucros das investidas no cálculo da equivalência patrimonial da controlada direta no exterior, cujo balanço já contemplasse a consolidação (vertical) de todos os lucros das indiretas determinada pelo artigo 1º, § 6º da IN 213/02.

44. Com efeito, a primeira incoerência que se vislumbra no lançamento evidencia-se no seu confronto com a determinação contida no artigo 7º da IN SRF nº 213/2002, que determina a aplicação da equivalência patrimonial sobre o lucro das investidas no cálculo da equivalência patrimonial da controlada direta no exterior. No caso, os lucros das investidas da CROSSBAN seriam refletidos no seu patrimônio, permitindo a tributação no Brasil pelo método da equivalência patrimonial.

45. A regra de consolidação dos lucros de investidas de controladas nominada pela defesa por “consolidação “vertical” poderia ser afastada mediante hipótese autorizadora de desconconsideração da empresa em que, em situação normal, deveriam transitar os lucros daqueles.

46. Entretanto, não há no Auto de Infração, tampouco no Termo de Verificação Fiscal, qualquer menção a elementos autorizadores da desconconsideração das empresas CROSSBAN e PRGA, sendo certo que tais empresas foram efetivamente desconconsideradas (caso contrário, a transferência dos lucros não ocorreria de forma direta, em inobservância ao artigo 1º, § 6º, da IN 213/02).

49. Muito embora seja claro e evidente que houve no lançamento a desconsideração de empresas pertencentes à cadeia societária com a finalidade de se tributar os lucros auferidos pelas controladas indiretas no exterior, a autoridade fiscal apresenta como fundamentação o argumento no sentido de que o artigo 74 da MP 2.135-02, que determina a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior pela controladora no Brasil, estende-se direta e indistintamente às controladas diretas e indiretas da controladora brasileira que figura no final da cadeia societária.

50. Como visto, a autoridade fiscal mostrou-se correta no entender que os lucros do exterior disponibilizados à empresa brasileira também alcançam os lucros apurados pelas controladas indiretas, em consonância com o conceito fornecido pelo invocado artigo 243, parágrafo 2º da Lei 6404/76, dispositivo citado no termo de verificação fiscal.

51. Apesar da leitura correta da norma societária, pecou a fiscalização ao definir um método de apuração pelo qual deve ser efetivada a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, confrontante com a metodologia prevista na IN nº 213/02.

52. Os métodos de apuração previstos no § 5º (para controladas diretas) e § 6º do artigo 1º da IN nº 213/02 somente poderiam ser afastados se constatado (e comprovado) defeito no ato jurídico que tivesse demandado a aplicação do método em questão.

53. Porém, como já dito, não foi aventado no Termo de Verificação Fiscal qualquer vício ou defeito na constituição ou existência das empresas CROSSBAN e PRGA que autorizassem a sua desconsideração para fins fiscais.

54. A empresa brasileira tem a obrigação de oferecer à tributação os lucros auferidos tanto pelas afiliadas diretas quanto pelas indiretas, sendo que os lucros dessas últimas devem ser consolidados nos resultados das empresas que detêm sobre elas participação direta, observada a consideração individualizada exigida pelo artigo 16, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

55. Ressalte-se, pois, que a observância às regras de consolidação de lucros pela CROSSBAN e pela PRGA não tem relevância para a lide ora enfrentada pois, caso constatado o não reconhecimento dos lucros das afiliadas indiretas por suas controladas diretas, a fiscalização teria que alterar os resultados de suas afiliadas diretas para então trazê-los à tributação na controladora brasileira.

56. Comprovado o erro na identificação da matéria tributável, pela incorreta apuração do valor tributário, de fato, não há como subsistir o lançamento.

Para maior clareza, convém transcrever o disposto no art. 1º da IN SRF nº 213/02, que estabelece o regime de tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas

situadas no exterior e controladas direta ou indiretamente por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil (grifado):

Regime de tributação

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 6º 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 e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

§ 7º 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.

§ 8º 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.

Disponibilização de lucros

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

O §6º, retrotranscrito, trata especificamente do caso de pessoas jurídicas controladas **indiretamente** por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (ou seja, nos casos em que uma controlada ou coligada possui participações societárias em outras pessoas jurídicas também situadas no exterior).

O aludido dispositivo legal determina, expressamente, que os resultados das pessoas jurídicas controladas indiretamente deve, **primeiramente, ser consolidados no balanço da pessoa jurídica controlada diretamente** (controlada ou coligada), para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

No caso em apreço, as autoridades fiscais claramente se equivocaram, ao procederem a **transferência direta para a autuada dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas controladas indiretamente** (ou seja, por parte das controladas da Crossban Holdings GMBH e pela controlada da PRGA Participações Ltda., todas sediadas no exterior).

Em outros termos, o Fisco deveria primeiro proceder a alteração dos resultados de suas afiliadas diretas, para então trazê-los à tributação na controladora brasileira. A inobservância dessa regra, sem motivação aparente, implicou flagrante **erro na identificação da matéria tributável, pela incorreta apuração do valor tributário**.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, o procedimento adotado pelo Fisco somente poderia ser adotado caso houvesse motivos para desconsideração da personalidade jurídica das suas afiliadas diretas.

Cumprе ressaltar que, para se proceder a desconsideração da personalidade jurídica das afiliadas diretas, as autoridades fiscais deveriam fundamentar sua pretensão, enquadrando-a numa das hipóteses previstas no artigo 116, do CTN, quais sejam o abuso de direito, a falta de substância da sociedade ou a ocorrência de simulação ou fraude.

No entanto, os autos de infração em análise não aventaram nenhuma dessas hipóteses e os elementos constantes dos autos não revelam nenhum indício de sua ocorrência.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

CÓPIA