



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.721328/2013-87
ACÓRDÃO	1101-001.359 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR. MATÉRIA TRIBUTÁVEL. VARIAÇÃO CAMBIAL. DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA.

Nos termos do art. 25, §2º, I, da Lei 9.249/95, os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser computados na apuração do lucro real; todavia, tais lucros devem ser demonstrados pelas respectivas filiais, sucursais ou controladas segundo as normas da legislação brasileira, a qual inclui as variações cambiais. Todavia, como a matéria tributável é o lucro, a variação cambial deve ser excluída da tributação.

LUCROS NOS EXTERIOR. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. PROVA. PRAZO DE CONSERVAÇÃO.

De acordo com o art. 25, §2º, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, “as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”. Note-se ainda que, nos termos do parágrafo único do art. 195 do CTN, “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”. Ante a ausência de prova dos valores alegados, devem prevalecer os valores apurados pela fiscalização.

NULIDADE. MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. SÚMULA CARF.

Não há falar-se em nulidade do auto de infração por ausência de motivação ou cerceamento de direito de defesa quando o lançamento

descreve o fato gerador, determina a matéria tributável e o tributo devido. Principalmente quando o contribuinte aduz em seu recurso todos os argumentos e provas destinados a refutar a acusação fiscal.

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Nos termos do art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, os lucros auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o lucro apurado no exterior da controlada Copesul International Trading (CITI) para R\$13.363.696,40 e afastar o lucro apurado pela Natal Trading em razão da apuração de prejuízo no período. Declarou-se impedido de participar do julgamento deste processo o Conselheiro Jose Roberto Adelino da Silva.

Sala de Sessões, em 18 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Miriam Costa Faccin (suplente convocada) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para redução de prejuízo fiscal e base negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano-calendário 2008, no montante total de R\$ 15.809.511,28, em razão de lucros auferidos por controladas no exterior não adicionados ao lucro líquido.

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 10), o lucro auferido no exterior não

tributado pela Braskem corresponde à diferença entre os valores informados na DIPJ / Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e os valores informados em balancetes apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 16, convertidos em moeda local à taxa do dólar em 31/12/2008 (R\$ 2,3370).

PJ no exterior	País	Participação no capital %	DIPJ (Ficha 09)	Lalur	Balancete (R\$)
BRASKEM AMERICA INC	ESTADOS UNIDOS	100	0,00	0,00	2.399.373,15
BRASKEM FINANCE LIMITED	CAYMAN, ILHAS	100	5.773.126,48	5.773.126,48	5.766.148,48
COPELUL INTERNATIONAL TRADING INC	ILHAS VIRGENS (BRIT)	100	24.050.172,63	24.050.172,63	36.390.500,58
NATAL TRADING	ILHAS VIRGENS (BRIT)	100	0,00	0,00	1.076.788,17
Total			29.823.299,11	29.823.299,11	45.632.810,38
Diferença (DIPJ/Lalur x Balancete)			15.809.511,27		

3. Em impugnação, conforme a decisão recorrida, a contribuinte alegou, em síntese, o que segue:

1. *preliminarmente*, nulidade da autuação por carência de motivação, uma vez que a autoridade fiscal desprezou as demonstrações financeiras elaboradas em dólares e os esclarecimentos apresentados no curso da Fiscalização, sem que para tanto fosse apresentada qualquer justificativa;

2. no *mérito*, improcedência da autuação em razão de:

(i) equívoco em que incorreram os Fiscais Autuantes ao apurarem os lucros da Natal Trading a serem adicionados pela Impugnante porque, num claro erro de procedimento, multiplicaram o resultado em Reais apontado no balancete de dezembro/2008 por 2,3370 para quantificar o suposto lucro a ser adicionado;

(ii) adoção do balancete em Reais da Natal Trading e Copesul International - CITI para aferir o lucro das citadas empresas, em desconformidade com o § 4º do art. 25, da Lei nº 9.249/1995, bem como do § 6º do art. 6º, da Instrução Normativa nº 213/2002;

(iii) desconsideração do prejuízo apurado pela Natal Trading no ano de 2008;

(iv) que o lucro apurado pela CITI foi de USD 21.202.255 e, já tendo sido tributada pela Copesul e Ipiranga Petroquímica parcela de USD 19.431.926 deste lucro, caberia à Impugnante adicionar USD 1.770.530 para fins de apuração do IRPJ e CSLL, ou R\$ 4.137.728, já convertidos para Reais. Assim, considerando que a Impugnante, por erro, adicionou R\$24.050.172,63, relativos a lucros da CITI, configurou-se a adição a maior de lucros em montante que supera, em muito, o valor que deixou de ser adicionado em relação aos lucros auferidos pela Braskem America.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação somente para corrigir o equívoco da fiscalização ao converter indevidamente lucros apurados no exterior que já se encontravam em reais, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO SOBRE BASES UNIVERSAIS.

Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados

VALORES CORRETOS. LUCROS NO EXTERIOR.

Cabe à contribuinte comprovar a alegada incorreção dos lucros apurados em balancetes relativos a suas controladas e coligadas no exterior e que constaram da escrituração apresentada à fiscalização.

Demonstrado que a fiscalização converteu indevidamente lucros apurados no exterior que já se encontravam em reais, deve ser desconsiderada a parcela a maior indevidamente adicionada ao resultado da impugnante.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

5. Em recurso voluntário a recorrente apresentou as alegações a seguir:

i) nulidade do lançamento em relação ao cômputo dos lucros das controladas Natal Trading e Copesul Internacional Trading (CITI) por ausência de motivação e cerceamento de direito de defesa;

ii) discorre sobre a interpretação do art. 25, §§ 2º e 4º da Lei nº 9.249/1995 e o art. 6º da Instrução Normativa (IN) nº 213/2002 que tratam do critério da tributação pela controladora brasileira do lucro auferido por controlada sediada no exterior;

iii) aduz ser incorreto o procedimento fiscal de adicionar o lucro indicado nos balancetes em Reais apresentados à fiscalização, em detrimento do lucro apurado em Dólar nas demonstrações financeiras elaboradas em Dólar, convertidos para o Real com base na taxa de câmbio do dia 31/12/2008;

iv) a diferença entre o resultado apontado na demonstração financeira em moeda estrangeira e a convertida para real pode decorrer de diversos motivos, como a utilização de taxas de conversão de Dólares para Reais diferentes, de variações cambiais apuradas nas demonstrações elaboradas em Reais, bem como de ajustes decorrentes da diferença de normas internacionais de contabilidade (IFRS) utilizadas no exterior e as normas contábeis brasileiras;

v) no caso específico da CITI e da Natal Trading, a diferença entre o resultado apontado nas demonstrações financeiras elaboradas em dólares e nos balancetes elaborados em Reais decorre de variação cambial e do uso de diferentes taxas de câmbio; apresenta planilhas de cálculo para comprovar o alegado;

vi) em relação à Copesul International Trading Inc. (CITI), repisa os argumentos apresentados em primeira instância no sentido de que se equivocou no preenchimento da DIPJ/2009 e que adicionou ao resultado lucro superior ao devido em 2008;

vii) não conseguiu identificar o motivo pelo qual não adicionou os lucros da Braskem America, apurado no final de 2008, no montante de USD 1.026.689,41, correspondente, em Reais, a R\$2.399.373,15, conforme câmbio de 31.12.2008; requer, contudo, seja considerado o valor adicionado a maior pela CITI, o que dispensaria eventual ajuste;

viii) por fim, requer o provimento do recurso voluntário.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

7. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

Preliminar de nulidade

8. Alega a recorrente nulidade do lançamento em relação ao cômputo dos lucros das controladas Natal Trading e Copesul Internacional Trading (CITI) por ausência de motivação e cerceamento de direito de defesa. O trecho a seguir resume a argumentação da recorrente:

Ao desprezarem as informações e demonstrações financeiras em dólares apresentados no curso da Fiscalização, abstendo-se de justificar a razão pela qual apuraram os lucros da CITI e Natal Trading a partir dos balancetes em reais de **dezembro/2008** (ressalte-se, ofendendo inclusive os ditames legais, conforme restará amplamente demonstrado no próximo tópico desta defesa), **os Fiscais Autuantes acabaram** por afrontar o princípio da motivação dos atos administrativos, eivando de nulidade o lançamento.

9. Sem razão a recorrente.

10. Na fase de auditoria a fiscalização não está obrigada a informar ao sujeito passivo acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer-lhe, em regra, oportunidade de esclarecimentos ante os elementos de provas já em poder do Fisco. Afinal, é com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência da exigência fiscal, que nasce para o sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa, ou seja, instaura-se a fase litigiosa, conforme estabelecido no processo administrativo tributário¹. Nesse mesmo sentido a Súmula Carf nº 162:

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

11. Quanto à ausência de motivação também não lhe assiste razão, porquanto consta tanto do auto de infração (e-fls. 3) quanto do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 10) que o motivo da autuação refere-se à insuficiência de adição ao lucro líquido de parcelas provenientes do exterior.

12. Corroborando a ausência de nulidade, nos termos alegado, o trecho a seguir, extraído do recurso voluntário (e-fls. 3663):

A partir dessas análises, os dd. Auditores lavraram o auto de infração combatido, que tem por objeto o ajuste do lucro líquido apurado em 31.12.2008, mediante a adição de R\$ 15.809.511,28, correspondente à suposta diferença entre o lucro auferido no exterior adicionado na DIPJ/2009 e o montante não considerado na apuração do IRPJ e 'CSLL, reduzindo, por conseguinte, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL apurados naquele ano base.

13. Não há falar-se em nulidade do auto de infração por ausência de motivação ou

¹ Decreto nº 70.235, de 1972: Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

cerceamento de direito de defesa quando o lançamento descreve o fato gerador, determina a matéria tributável e o tributo devido. Principalmente quando o contribuinte aduz em seu recurso todos os argumentos e provas destinados a refutar a acusação fiscal. Nesse contexto, eventuais divergências quanto à interpretação da legislação tributária e análise probatória, se for o caso, devem ser analisados no mérito.

14. Por fim, observo que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*”.²

15. Nestes termos, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

Mérito

16. Conforme relatado, a autoridade fiscal apurou diferenças a título de lucro auferido no exterior, no ano-calendário 2008, entre valores informados na DIPJ / Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) (e-fls 55) e valores informados em balancetes, convertidos em moeda local à taxa do dólar em 31/12/2008 (R\$ 2,3370).

17. Intimada, a recorrente apresentou justificativas para as divergências apuradas, apresentou balancetes e demonstrações financeiras com traduções juramentadas referentes ao ano-calendário 2008.

18. Após analisar os documentos e justificativas apresentados, a autoridade fiscal concluiu que a recorrente deixou de oferecer à tributação, a título de lucros no exterior, a diferença apurada (**Balancete x Lalur**) no montante de R\$15.809.511,27, conforme quadro abaixo:

PJ no exterior	País	Participação no capital %	DIPJ (Ficha 09)* e Lalur	DIPJ (Ficha 34/35)**	Balancete
BRASKEM AMERICA INC	ESTADOS UNIDOS	100	0,00	3.152.006,74	2.399.373,15
BRASKEM FINANCE LIMITED	CAYMAN, ILHAS	100	5.773.126,48	5.773.126,48	5.766.148,48
COPELUL INTERNATIONAL TRADING INC (CITI)	ILHAS VIRGENS (BRIT)	100	24.050.172,63	72.576.942,53	36.390.500,58
NATAL TRADING	ILHAS VIRGENS (BRIT)	100	0,00	2.083.939,54	1.076.788,17
Total			29.823.299,11	83.586.015,29	45.632.810,38
Diferença (DIPJ - Ficha 09/Lalur x Balancete)			15.809.511,27		

Valores em Reais (R\$) - Ano-calendário 2008

*Ficha 09 - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral

**Ficha 34/35 - Participações no Exterior / Resultado do Período de Apuração

19. Os critérios de tributação pela controladora brasileira de lucro auferido por controlada sediada no exterior estão previstos nos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995, art. 21 da

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

MP 2.158-35, de 2001, regulamentados pela Instrução Normativa (IN) nº 213/2002. Veja-se:

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 25. 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. [\(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou **controladas**, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e **controladas** deverão **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, **segundo as normas da legislação brasileira**;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no [art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

[...]

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

~~§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.~~ [\(Incluído pela Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#)

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

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.

[...]

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior **sujeitam-se à incidência da CSLL**, observadas as normas de tributação universal de que tratam os [arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995](#), os [arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996](#), e o [art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997](#).

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a

CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002

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 Instrução Normativa.

§ 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.

[...]

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

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

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

§ 2º As contas e subcontas constantes das **demonstrações financeiras** elaboradas pela filial, sucursal, **controlada** ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, **deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL**.

§ 3º **A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras** elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde

estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, **na data do encerramento do período de apuração** relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º **As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior**, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, **deverão ser mantidas em boa guarda**, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º **As demonstrações financeiras em Reais** das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, **deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil**.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

20. Como se vê, na tributação sobre bases universais os lucros auferidos no exterior por controladas devem ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente à sua participação no capital social.

21. As controladas, por sua vez, devem demonstrar a apuração dos lucros que auferiram em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira. Tais lucros devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que foram apurados.

22. A seguir a análise do resultado apurado por controlada.

Copesul International Trading Inc (CITI)

23. A recorrente informou na Ficha 34/35 da DIPJ 2009 (Resultado de participação no exterior) lucro apurado pela controlada CITI, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, no valor de R\$ 72.576,942,53 (e-fls. 3376), valor que coincide com o balancete transcrito no Livro Diário (e-fls. 3003); todavia, adicionou ao resultado apurado na Ficha 09 (Dem. lucro real) e no Lalur apenas R\$ 24.050.172,63 (e-fls. 3169, 3155).

24. Dos lucros apurados pela CITI no valor de R\$ 72.576,942,53, as autoridades fiscais deduziram as parcelas tributadas pela Copesul e pela Ipiranga em suas respectivas DIPJ, em razão de tributação decorrente de eventos societários (incorporação), conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 11):

(3) O balancete constante do Livro Diário apresentado está na moeda (Real), cujos valores foram obtidos da seguinte forma:

Resultado (pág. 166)...	72.576.942,53	(a)
Valor tributado pela Copesul conforme "ficha 9" da DIPJ:	20.806.044,33	(b) [e-fls. 3427]
Valor tributado pela Ipiranga conforme "ficha 9" da DIPJ:	<u>15.380.397,63</u>	(c) [e-fls. 3477]
Saldo a ser tributado pela Braskem...	36.390.500,58	= a-b-c

25. A recorrente questiona o montante em Reais do lucro apurado pela CITI em 2008 e o critério adotado pela fiscalização para abater, do lucro apurado pela CITI, as parcelas já oferecidas à tributação pela Copesul e Ipiranga.

26. Em relação ao montante do lucro apurado assenta que *“se equivocou ao preencher a DIPJ/2009, vez que o lucro apurado por essa controlada no exterior, nos termos das demonstrações financeiras apresentadas em 06.02.2013 e 01.10.2013 - (fls. 100-103 e 195-225), bem como do balancete de dezembro/2008 apresentado, em 18.12.2013 (fls. 3001-3005), corresponde a USD 21.202.455 que, convertidos em Reais mediante a utilização da taxa de câmbio para venda de 31.12.2008, montam a quantia de R\$ 49.550.138,00, e não aos R\$ 72.576.942,53 apurados pela Fiscalização que, [...] estão inflados pelas variações cambiais verificadas”*.(Grifo nosso)

27. A decisão recorrida afastou tal alegação sob os seguintes fundamentos:

Observa-se que os demonstrativos de fls. 100/103 **não podem sem considerados por encontrarem-se em idioma estrangeiro.**

Outrossim, o balancete do livro Diário apresentado, que respaldou o resultado da CITI considerado pela fiscalização, mostra-se incompatível com balanço patrimonial ora apresentado, a fls. 223/225, em que consta como **"Lucro (prejuízo) líquido para o mês"** o montante de USD 21.202.455.

Ocorre que a impugnante **não trouxe aos autos elementos que demonstrassem a prevalência do documento apresentado a fls. 223/225** sobre os lançamentos efetuados em R\$ no Diário da controlada (fl. 3003), nem tampouco a ilegitimidade desse Diário, o qual foi apresentado pela própria impugnante no curso da fiscalização.

[...]

Por fim, a **impugnante não logra demonstrar** a alegação de que, nos casos específicos da CITI e da Natal Trading, **a diferença** entre o resultado apontado nas demonstrações financeiras elaboradas em dólares e nos balancetes elaborados em Reais - de que partiram a Fiscalização - **decorre da acumulação das variações cambiais que são fruto da conversão dos valores apresentados nos balancetes elaborados em dólares e, obviamente, não impactam o lucro auferido no exterior pelas sociedades em debate.**

28. Em recurso voluntário, a recorrente defende que as demonstrações financeiras em moeda estrangeira de sociedade controlada no exterior, quando convertidas em Reais na data do seu encerramento (31/12), podem apresentar resultados diversos nas demonstrações financeiras elaboradas em Reais pela controladora no Brasil, para fins de consolidação dos resultados da sua controlada no exterior, em razão de motivos como: utilização de taxas de conversão de Dólares para Reais diferentes, variações cambiais apuradas nas demonstrações elaboradas em Reais, bem como em razão de ajustes para adaptar tais demonstrações às normas contábeis adotadas no Brasil (diferença entre as normas internacionais de contabilidade - IFRS utilizadas no exterior e as normas contábeis brasileiras).

29. No caso específico da CITI e da Natal Trading, sustenta que *“a diferença entre o resultado apontado nas demonstrações financeiras elaboradas em dólares e nos balancetes elaborados em Reais - e que partiram a Fiscalização - decorre de variação cambial e do uso de diferentes taxas de câmbio”*.

30. Destaca que *“para fins de consolidação contábil dos resultados da CITI e Natal*

Trading nas suas demonstrações financeiras, adota o Real como moeda funcional das referidas sociedades. Isso significa dizer que os resultados das investidas são lidos pela Recorrente como se a moeda das suas operações fosse o Real, e não o Dólar”.

31. Para comprovar o alegado apresenta as seguintes justificativas e elementos probatórios (e-fls. 3681):

Para que fosse possível conciliar 100% das diferenças entre a DRE em moeda local (Dólares) e a DRE elaborada nos termos do CPC 02 (Reais), seria necessário analisar, uma a uma, todas as transações efetuadas diariamente pelas controladas CITI e Natal Trading e convertê-las pelas taxas de câmbio do dia de cada operação.

Diante da inviabilidade prática de adotar tal expediente, devido ao elevado número de transações praticadas no período (outubro a dezembro de 2008), a Recorrente adotou metodologia diversa, mas igualmente hábil a identificar as diferenças entre a DRE em moeda local e a DRE CPC 02: ao invés de converter a DRE em moeda local (Dólar) para o Real com base nas taxas de câmbio do dia de cada transação, foi efetuada a conversão com base nas 'taxas médias mensais, de câmbio, método oferecido também pelo CPC 024 e que é usualmente empregado para reconhecimento da equivalência patrimonial de investidas no exterior cuja moeda funcional não é o Real.

Em seguida, foi efetuada a comparação, "linha a linha", da DRE estimada em Reais pela aplicação da taxa média e a DRE em Reais elaborada em observância ao CPC 02, que serviu de base para a autuação.

O procedimento acima descrito está demonstrado nas planilhas em anexo, elaboradas com base nos balancetes em Dólar colacionados ao presente recurso (doc. 05), [e-fls. 3735] elaboradas individualmente para a CITI e Natal Trading, na forma abaixo:

- ✓ O primeiro quadro da planilha aponta a DRE na moeda da entidade no exterior (Dólares), que foi apresentada à fiscalização, porém desprezada para fins de tributação dos lucros no exterior;
- ✓ O segundo quadro da planilha corresponde à DRE em Dólares, convertida em Reais pela aplicação mensal da taxa média mensal de câmbio;
- ✓ O terceiro quadro representa a DRE em Reais elaborada nos moldes do CPC 02 e que foi utilizada pelos auditores fiscais autuantes para adição dos lucros da CITI e Natal Trading à base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- ✓ O quarto quadro, por fim, foi construído pela diferença, linha a linha, da DRE CPC 02 (quadro três) e a DRE estimada pela taxa média mensal (quadro dois).

Nas planilhas anexas, além dos quatro quadros acima descritos, há também a indicação da DRE a ser considerada para fins fiscais, que corresponde à DRE em moeda local (Dólares), convertida em Reais pela taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de 2008. Há, ainda, um comparativo entre a DRE, para fins fiscais e a DRE elaborada com base na taxa média mensal (segundo quadro). O quadro abaixo resume esses resultados:

Em R\$/US\$ mil	Resultado Ac. em	
	31/12/2008	
Em US\$ - DRE em moeda local	CITI	Natal
	21.202	(156)
Em R\$ - DRE estimada - taxa média mensal	41.695	(313)
Em R\$ - DRE Fiscal - taxa em 31/12	49.550	(364)
Diferença	7.855	(50)

Observe-se que a diferença encontrada entre a DRE estimada pela taxa média mensal e a DRE fiscal, convertida pelo câmbio de 31/12/2008, é relativamente pequena e, decorre, por óbvio, da utilização de taxas de câmbio diversas.

32. Pois bem. Compulsando os autos verifica-se que a autoridade fiscal noticia no “Histórico do Procedimento Fiscal” (e-fls. 15-33) que a recorrente, intimada, apresentou

documentação comprobatória acerca da variação cambial no ano-calendário 2008 (itens 15, 18, 20, 22, 24, 27, 36). Notícia ainda a existência de três Termos de Constatação em que relatou várias apurações à recorrente. Todavia, ao analisar o sintético Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 10-11) não consta nenhuma informação acerca da variação cambial apurada pela recorrente.

33. Nesse contexto, após analisar os elementos probatórios e cálculos apresentados pela recorrente em relação à variação cambial, considero-os verossímeis; portanto, devem ser levados em consideração tanto em relação ao resultado apurado no exterior da CITI quanto da Natal Trading, analisada mais adiante.

34. Note-se que, nos termos do art. 25, §2º, I, da Lei 9.249/95, os **lucros** auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser computados na apuração do lucro real; todavia, tais lucros devem ser **demonstrados** pelas respectivas filiais, sucursais ou controladas segundo as normas da legislação brasileira, a qual inclui as variações cambiais. Todavia, como a matéria tributável é o lucro, a variação cambial deve ser excluída da tributação.

35. A corroborar o exposto acima, a Súmula Carf nº 94 (vinculante) dispõe que “Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001”, o que significa dizer que “a jurisprudência do CARF afasta o efeito das variações cambiais na tributação dos lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada”, conforme Acórdão Carf nº 9101-002.294, de 05/05/2016, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão.

36. Por outro lado, analisando-se os balancetes (acumulados) da CITI, em Dólares, referentes aos meses de outubro a dezembro de 2008 (e-fls. 3743-3752), verifica-se que o valor de US\$21.202.455,44 elencado na demonstração financeira original (e-fls. 45, 102) e na demonstração traduzida por tradutor juramentado (e-fls. 225) corresponde ao resultado do período (2008) em Dólares e não somente mês dezembro, como assentou a decisão recorrida. Veja-se:

LAURO DE FREITAS DRE

Empresa: VG10 COPESUL INTERN. TRADING
Período Fiscal: DEZEMBRO/2008 até DEZEMBRO/2008
Nível: 06

BALANCETE POR CONTA

Moeda do Relatório: USD

Página

Impresso em: 28/05
Usuário: SUEL

Conta	Descrição	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
3	RESULTADO	2.328.603,55-	150.248.611,24	169.122.463,13-	21.202.455,44-
31	VENDAS E REVENDAS BRUTAS (PRODS. E SERVIÇOS)	1.231.759.232,04-	3.191.098,40	73.579.872,98-	1.302.148.006,62-

37. Ante o exposto, o lucro no exterior a ser considerado pela CITI deve ser US\$21.202.455,44, o qual convertido para o câmbio de 31/12/2008 (R\$2,3370) representa **R\$49.550.138,36**.

38. No tocante as parcelas de lucros no exterior tributadas pela Copesul e pela Ipiranga em suas respectivas DIPJ's (e-fls. 3427 e 3477), em razão de eventos societários (incorporação), a recorrente insiste que tais parcelas teriam que ser consideradas em dólares, e não em reais, tal como realizado pela autoridade fiscal, ou seja, os valores deveriam ser "desconvertidos" às taxas vigentes nas datas dos encerramentos das referidas declarações, para fins de determinação de

seus montantes em dólares, consoante tabela abaixo:

	Lucros em USD	Adição em R\$	Taxa de câmbio
Copesul - Companhia Petroquímica do Sul (11/09/2008)	11.397.450	20.806.044	1,8255
Ipiranga Petroquímica S/A - IPQ (30/09/2008)	8.034.476	15.380.398	1,9143
Braskem S/A (31/12/2008)	10.291.045	24.050.173	2,337
Total	29.722.971	60.236.615	

* Vide fichas 34 das respectivas DIPJs acostadas aos autos.

39. Em relação a este ponto específico a decisão recorrida afastou a possibilidade de “desconversão” dos valores em reais informados nas DIPJs da Copesul e Ipiranga, em razão de não constar dos autos demonstrativos financeiros da CITI, em dólares ou reais, que respaldariam os lucros oferecidos no Brasil em 11/09/2008 e 30/09/2008 por suas então controladoras, em virtude de suas extinções por incorporação. Veja-se:

Entretanto, não há como admitir os valores em dólares calculados pela impugnante, obtidos mediante um processo de “desconversão” dos valores em reais informados nas DIPJs da COPESUL e da IPIRANGA, que foram extintas por incorporação em setembro de 2008.

Há que se considerar que os balancetes nos quais pautou-se a fiscalização correspondem a período encerrado em 31/12/2008, **não havendo nos autos cópias de demonstrativos financeiros da CITI, em dólares ou reais, que teriam respaldado os lucros oferecidos no Brasil em 11/09/2008 e 30/09/2008 por suas então controladoras, em virtude de suas extinções por incorporação.**

40. A recorrente aduz ser irrelevante a apresentação de tais documentos uma vez o procedimento fiscal refere-se ao procedimento adotado pela Braskem e não pelas empresas extintas. Veja-se:

Ocorre que é irrelevante, para a análise da presente matéria de defesa, a juntada dos documentos que suportaram a tributação dos lucros da CITI pelas suas antigas controladoras - Copesul e Ipiranga Petroquímica - quando da incorporação destas empresas.

Isso porque não se está, nestes autos, verificando a correção do procedimento adotado pelas citadas empresas - já extintas, mas sim o que foi adotado pela Braskem, em 31.12.2008, ao tributar a parcela dos lucros da CITI ainda não tributados neste país.

41. Conforme observa a própria recorrente, *“A tributação em períodos divididos, ocorreu porque a CITI era subsidiária integral da - Copesul - Companhia Petroquímica do Sul, a qual foi incorporada pela Ipiranga Petroquímica S/A em 11/09/2008, que, por sua vez, foi incorporada pela Braskem no final deste mesmo”*.

42. Ora, da mesma forma que a recorrente apresentou documentação comprobatória da variação cambial, a demonstração contábil em Real e em Dólar dos lucros apurados no exterior, deveria apresentar também documentação comprobatória dos lucros oferecidos à tributação em períodos anteriores, afinal, por se tratar de pessoa jurídica incorporada, toda essa documentação está em seu poder.

43. Por fim, cumpre esclarecer que, de acordo com o art. 25, §2º, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, *“as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”*. Note-se ainda que, nos termos do parágrafo único do art. 195

do CTN, “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”. Nestes termos, em razão da ausência de prova dos valores alegados, devem prevalecer os valores apurados pela fiscalização.

44. Com efeito, os valores a serem tributados pela CITI, devem ser:

Resultado	49.550.138,36	(a)
Valor tributado pela Copesul	20.806.044,33	(b)
Valor tributado pela Ipiranga	<u>15.380.397,63</u>	(c)
Saldo a ser tributado pela Braskem	13.363.696,40	= a-b-c

45. Ante o exposto, o lucro apurado no exterior da controlada Copesul International Trading (CITI) deve ser reduzido de R\$ 36.390.500,58 para **R\$13.363.696,40**.

Natal Trading

46. A recorrente informou na Ficha 34/35 da DIPJ 2009 (Resultado de participação no exterior) lucro apurado pela controlada Natal Tradings, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, no valor de R\$ 2.083.939,24 (e-fls. 3377), no balancete transcrito no Livro Diário (e-fls. 3013), o informou o montante de R\$460.756,60; todavia, não adicionou nenhum valor ao resultado apurado na Ficha 09 (Dem. lucro real) e no Lalur (e-fls. 3169, 3155).

47. A fiscalização, por sua vez, considerou o valor de R\$460.756,60 escriturado no balancete como se estivesse em Dólar e o converteu para Real novamente pela taxa de 2,337 o que levou ao lançamento de R\$1.0776.788,17 (460.756,60 x 2,337).

48. Em impugnação a recorrente alegou ter cometido erro de preenchimento da DIPJ, porquanto teria apurado resultado negativo no período, no valor de USD 155.715, bem como o erro de conversão, já que o valor apurado pela fiscalização estava em Reais.

49. A decisão recorrida, por sua vez, acatou a alegação de equívoco na conversão do resultado pela fiscalização, mas não acatou o equívoco no preenchimento da DIPJ em razão de ausência de provas, nos seguintes termos:

A despeito da questão da conversão de moeda, há uma clara incongruência entre o livro Diário apresentado e o balanço patrimonial apresentado a fl. 231/232, em que consta como "Resultado para o período" o valor negativo de USD 155.715, que teria surgido, conforme se depreende do quadro a fl. 233, entre 30/09/2008 e 31/12/2008.

Ocorre que a impugnante não trouxe aos autos elementos que demonstrassem a prevalência do documento apresentado a fls. 231/232 sobre os lançamentos efetuados no Diário da controlada, nem tampouco a ilegitimidade desse Diário, o qual foi apresentado pela própria impugnante no curso da fiscalização.

50. Em recurso voluntário, tal qual no tópico anterior, referente à CITI, a recorrente sustenta que no caso específico da CITI e da **Natal Trading** “a diferença entre o resultado apontado nas demonstrações financeiras elaboradas em dólares e nos balancetes elaborados em Reais - e que partiram a Fiscalização - decorre de variação cambial e do uso de diferentes taxas de câmbio”.

51. Analisando-se os balancetes (acumulados) da Natal Trading, em Dólares, referentes

aos meses de outubro a dezembro de 2008 (e-fls. 3736 - 3741), verifica-se que o valor de US\$55.715,33) elencado na demonstração financeira traduzida por tradutor juramentado (e-fls. 233) corresponde ao resultado do período (2008) em Dólares e não somente mês dezembro. Veja-se:

BALANCETE POR CONTA					
Empresa: VGLI O NATAL TRADING LTD.			Página: 1		
Período Fiscal: DEZEMBRO/2008 até DEZEMBRO/2008			Impresso em: 28/05/2015 07:49		
Nível: 06			Usuário: SUELYA01		
Moeda do Relatório: USD					
Conta	Descrição	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
3	RESULTADO	140.810,75	44.137,05	29.232,47-	155.715,33
34	GASTOS OPERACIONAIS E OUTROS RESULTADOS	2.079,83	0,00	0,00	2.079,83

52. Ante o exposto, em razão da apresentação de elementos probatórios da variação cambial, conforme elencado acima, entendo restar comprovado que o resultado da Natal Trading a ser considerado é o valor apurado na Demonstração Financeira traduzida por tradutor juramentado, qual seja, prejuízo de US\$ 155.715,33 (R\$ (363.905,00), convertidos para Reais à taxa de câmbio de 31.12.2008 no valor de R\$2,337.

53. Ante o exposto, em razão da apresentação de elementos probatórios da variação cambial, conforme elencado acima, a meu ver o resultado no exterior a ser considerado pela Natal Trading deve ser o apurado na Demonstração Financeira traduzida por tradutor juramentado, qual seja, prejuízo de US\$ 155.715,33, o qual convertido para o câmbio de 31/12/2008 (R\$2,3370) representa **R\$(363.906,73)**.

Braskem America Inc.

54. Em relação à Braskem America Inc. a recorrente reitera em recurso voluntário o mesmo argumento apresentado em impugnação no sentido de que “*não conseguiu identificar o ajuste que deu ensejo à inexistência de lucros tributáveis pela Braskem America Inc.*”. Nesse sentido pleiteia que tal diferença seja compensada com suposto valor adicionado a maior pela CITI no mesmo ano de 2008.

55. Em razão da não comprovação de valor adicionado a maior pela CITI, conforme visto no tópico anterior, mantém-se a tributação do valor apurado pela fiscalização.

Braskem Finance Limited

56. Conforme visto no quadro acima, o lucro no exterior adicionado pela Braskem Finance no ano de 2008, conforme Lalur (R\$ 5.773.126,48), é superior ao informado no Balancete (R\$ 5.766.148,48), tanto que o excedente (R\$6.978,00) foi utilizado para compensar a insuficiência de adição dos lucros das demais controladas no exterior.

Tributação reflexa: CSLL

57. Como visto acima, nos termos do art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, os lucros auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação

universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

58. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

59. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o lucro apurado no exterior da controlada Copesul International Trading (CITI) para R\$13.363.696,40 e afastar o lucro apurado pela Natal Trading em razão da apuração de prejuízo no período.

Assinado digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior