



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

Processo nº 16561.720007/2011-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.858 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PROVA.

Havendo nos autos provas suficientes de prejuízos apurados pela controlada no exterior, em períodos anteriores, fato confirmado inclusive mediante diligência fiscal, cabível sua compensação com os lucros auferidos por essa mesma controlada. A mera falta de transcrição, no livro Diário da controladora no Brasil, das demonstrações financeiras da controlada no exterior não deve ser impeditivo para essa compensação, desde que, como é o caso, haja prova suficiente e aceita pelo Fisco de que os prejuízos efetivamente ocorreram.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AJUSTES. MARCAÇÃO A MERCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os lucros auferidos por controlada no exterior, a serem adicionados ao resultado da controladora no Brasil, são os lucros contábeis, a serem apurados pela controlada com base na legislação de seu domicílio fiscal. Tais lucros devem ser demonstrados segundo as normas da legislação brasileira. Inexistindo a previsão legal de ajustes a serem feitos ao lucro contábil apurado pela controlada no exterior, essa pretensão não pode ser acatada.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS AUFERIDOS PELA CONTROLADA EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. CONVERSÃO EM REAIS.

Os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior pela controlada. O montante a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é o valor líquido, correspondente ao lucro da controlada no período, deduzido de prejuízos apurados em períodos anteriores. Tal dedução há que ser feita na

moeda em que apurados os lucros e os prejuízos. Somente após a determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é que se fará a conversão para moeda nacional, na data prevista no § 4º do art. 25 da lei nº 9.249/1995.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009

**JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC.**

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, vencido o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, que dava provimento em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-056.533, de 27/03/2014, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se de impugnação a autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 133/142) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 143/152) lavrados contra a contribuinte qualificada em epígrafe, que teria deixado de adicionar às respectivas bases de cálculo tributáveis, relativas aos anos-calendário 2006 e 2007, lucros auferidos por suas controladas, domiciliadas no exterior, Coimbra Investment and Trading Limited e Coimbra International Trading N.V, bem como teria compensado indevidamente R\$ 29.986.231,99, em 2008, de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Os valores lançados e a fundamentação legal dos autos de infração são os seguintes:

IRPJ	R\$ 54.280.195,86
Juros de Mora	R\$ 20.443.005,54
Multa	R\$ 40.710.146,88
Infração 001	GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES
Enquadramento legal	Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99
Infração 002	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
Enquadramento legal	Lei nº 9.249/95, art. 25, §§ 2º e 3º; RIR/99, art. 249; Lei nº 9.959/00, art. 3º; Lei nº 9.430/96, art. 16; MP nº 2.158/01, art. 74; Multa (Lei nº 9.430/96, art. 44, I); Juros de Mora (Lei nº 9.430/96, art. 28 c/c art. 6º, § 2º da Lei nº 9.430/96).

CSLL	R\$ 19.459.608,84
Juros de Mora	R\$ 7.328.408,09
Multa	R\$ 14.594.706,62
Infração 001	CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO
Enquadramento legal	Lei nº 7.689/88, art. 2º e §§; Lei nº 9.316/96, art. 1º; Lei nº 9.430/96, art. 28; Lei nº 10.637/02, art. 37)
Infração 002	CSLL – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES
Enquadramento legal	Lei nº 7.689/88, art. 2º e §§; Lei nº 8.981/95, art. 58 e Lei nº 9.065/95, art. 16; Lei nº 7.689/88, art. 3º, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Multa (Lei nº 9.430/96, art. 44, I); Juros de Mora (Lei nº 9.430/96, art. 28 c/c art. 6º, § 2º da Lei nº 9.430/96).

Notificada dos lançamentos por via postal em 31/10/2011 (fls. 177), a contribuinte apresentou impugnação em 30/11/2011 (fls. 179/196), alegando, em síntese, o quanto se segue:

(i) Concorde com o procedimento da autoridade fiscal que resultou na apuração de lucros de R\$410.496,00 e R\$223.183,80, respectivamente, nos anos-calendário 2006 e 2007, de sua controlada Coimbra Investment and Trading Limited, motivo pelo qual deixa de impugnar as exigências fiscais decorrentes desse item do auto de infração;

(ii) Quanto à controlada Coimbra International Trading N.V., a fiscalização acertadamente efetuou a compensação do prejuízo fiscal apurado de US\$ 10.596.000,00 no ano-calendário de 2005, contra seus lucros do exercício seguinte, de US\$ 31.549.000,00, como determina o artigo 4º, parágrafo 2º, da Instrução

Normativa SRF nº 213/02, obtendo um valor de US\$ 20.953.000,00 a ser adicionado às bases de cálculo tributáveis do ano-calendário de 2006;

(iii) Porém, Coinbra International Trading N.V apurou prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2002 a 2005, cujos demonstrativos não foram localizados à época da fiscalização, mas que agora, ora juntados, devem ser utilizados para fins de compensação contra os lucros adicionados pela fiscalização ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme tabela abaixo:

Demonstrativo de Resultados Societários - Em milhares de dólares						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Resultado do exercício (após IR)	-7.590	-20.178	-35.143	-6.993	24.631	75.710
- Imposto de Renda Diferido	0	-31.652	-17.437	-3.603	6.918	45.388
- Ajuste de Lucros Acumulados	-23.962					
Resultado do exercício (antes do IR)	-31.552	-51.830	-52.580	-10.596	31.549	121.098

(iv) Ressalva que Coinbra International Trading N.V está domiciliada em Curaçao, nas Antilhas Holandesas, onde inexistem regras comerciais ou contábeis prescrevendo forma específica para a apuração das demonstrações financeiras, jurisdição que permite que as sociedades ali constituídas adotem os critérios contábeis que entenderem conveniente para a adequada demonstração de seus resultados, o que geralmente envolve a utilização dos padrões contábeis internacionalmente aceitos, como o *International Accounting Standard* (IAS) ou o *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), motivo pelo qual sua controlada optou por elaborar suas demonstrações financeiras, utilizando o critério de marcação a mercado na avaliação de seus ativos;

(v) Ocorre que tal situação determina, nos termos do § 1º do artigo 6º da IN SRF nº 213/2002, que o lucro auferido no exterior, a ser objeto de tributação no Brasil, deveria ser apurado de acordo com as regras contábeis brasileiras, que determinavam a avaliação dos ativos pelo seu custo de aquisição ou produção, motivo pelo qual deveriam ter sido expurgados os efeitos da marcação a mercado das demonstrações financeiras apresentadas por Coinbra International Trading N.V;

(vi) Afirma que, de acordo com os dados dos balanços patrimoniais (docs. 05/09, fls. 206/278), balancetes (docs. 10/15, fls. 279/332) e do relatório sobre a evolução dos resultados fiscais da controlada Coinbra International Trading N.V relativos a 2002 a 2007 (fls. 333/340) juntados, teria apurado prejuízos no valor de aproximadamente USD 177.129.000,00 entre os anos-calendário de 2002 a 2005, valor suficiente para compensar integralmente seus lucros auferidos em 2006 e 2007, no valor aproximado de USD 140.874.000,00.

(vii) Os prejuízos apurados por Coinbra International Trading N.V., nos anos-calendário de 2002 a 2005, devem ser convertidos para reais com base na taxa de câmbio vigente em 31 de dezembro de cada um desses períodos, conforme redação do § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002, para então serem compensados contra os lucros no exterior a serem adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL; e,

(viii) Subsidiariamente, na hipótese de manutenção do principal, aduz ser improcedente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por expressa ausência de autorização legal.

Pediu, ao final, para que, uma vez decretada a improcedência do lançamento em relação à Coinbra International Trading N.V, seja restabelecido o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL do período da impugnante e, desta forma,

compensados com os lucros tributáveis da controlada Coinbra Investment and Trading Limited e cancelados os respectivos lançamentos.

A impugnante acostou documentos que não haviam sido apresentados em fase de fiscalização e que poderiam interferir no deslinde da lide.

Desta feita, de forma a satisfazer o princípio da ampla defesa, da verdade material e da paridade de armas, foi determinada a realização de diligência para que a autoridade fiscal informasse se (a) os demonstrativos financeiros acostados aos autos pela impugnante evidenciavam a apuração de prejuízos contábeis relativos aos períodos correspondentes a 2002/2005 de sua controlada Coinbra International Trading N.V; (b) caso afirmativo, confirmasse/identificasse os valores dos prejuízos apurados pela controlada Coinbra International Trading N.V, passíveis de compensação; e, (c) caso negativo, apontasse os elementos determinantes desta conclusão.

A autoridade fiscal elaborou relatório, acostado às fls. 1215/1218, cujas conclusões e considerações seguem sintetizadas abaixo:

(a) Em momento algum, durante a fase de fiscalização, a contribuinte apresentou as demonstrações financeiras de Coinbra International Trading N.V, para os anos-calendário anteriores a 2005, nos moldes apresentados junto à impugnação;

(b) Os resultados em milhares de US\$ (antes e depois do imposto de renda) de Coinbra International Trading N.V, no período de 2002 a 2007, conforme as referidas demonstrações financeiras foram os seguintes:

ANO	Resultado	Resultado
	Antes IR	Depois do IR
2002	(7.590)	(7.590)
2003	(51.830)	(20.178)
2004	(52.580)	(35.143)
2005	(10.596)	(6.993)
TOTAL	(122.596)	(69.904)
2006	31.549	24.631
2007	121.098	75.710

(c) Além das demonstrações financeiras, foi apresentado relatório com a evolução dos resultados contábeis e fiscais daquela controlada, elaborado pela mencionada empresa de auditoria em 28 de novembro de 2011, data posterior à lavratura do auto de infração;

(d) As informações reportadas nas Demonstrações Financeiras e os atos societários formalizados no exterior e em idioma estrangeiro, para efeito legal no Brasil, exigem sua apresentação em vernáculo do país firmada por tradutor juramentado, consoante disciplinam os termos do art. 224 do Código Civil, do art. 157 do Código de Processo Civil, dos arts. 129 e 148 da Lei nº 6.015, de 31/12/1973 (Lei de Registros Públicos) e do Parecer Normativo CST nº 250, de 15/03/1971;

(e) As Demonstrações Financeiras deverão ter sua manutenção em boa guarda à disposição das autoridades tributárias competentes, demandando o sistema tributário brasileiro, para lhes conferir eficácia, conversões de seus valores em reais, com base na taxa de câmbio para venda, fixada pelo BACEN, do país de domicílio da sociedade controlada e na data do levantamento dos respectivos Balanços, além de transcrição no Livro Diário da sociedade controladora, que, a propósito, deve ser registrado perante o órgão competente, providências essas não observadas pela contribuinte;

(f) Analisando a parte B do Lalur dos anos-calendário de 2002 a 2007, não existem rubricas que controlem o saldo de prejuízos acumulados de controladas no exterior;

(g) As informações consignadas nas Demonstrações Financeiras de Coinbra International Trading N.V, relativas aos anos-calendário de 2002 a 2007, auditadas à época dos fatos por Constantin Brasil Auditores e Contadores SS, com exceção do ano-calendário de 2002, refletem aquelas noticiadas nas Fichas (Participações no Exterior) e (Participações no Exterior — Resultado do Período de Apuração) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoas Jurídicas atinentes aos anos-calendário 2002 a 2007 (Dipj 2003 a 2008):

ANO	Resultado Depois IR(US\$)	Resultado DIPJ(R\$)	Taxa de Câmbio*	Resultado DIPJ(US\$)
2002	(7.590)	(94.320.150)	3,5333	(26.694.633)
2003	(20.178)	(58.299.431)	2,8892	(20.178.399)
2004	(35.143)	(93.283.902)	2,6544	(35.143.121)
2005	(6.993)	(16.369.213)	2,3407	(6.993.298)
2006	20.348	43.504.347	2,1380	20.348.151
2007	120.626	213.664.000	1,7713	120.625.529

*valores utilizados pelo fiscalizado (fl.472)

(h) Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo comprovam a existência de um saldo de prejuízos acumulados na Coinbra International Trading N.V, no ano-calendário de 2005, no valor de US\$ 122.596.000,00, passíveis de compensação com os lucros apurados nos anos-calendário de 2006 e 2007.

A contribuinte manifestou-se acerca do resultado da diligência fiscal, mediante petição juntada às fls. 1222/1229, em que concorda com suas conclusões, mas reitera as ressalvas quanto aos critérios para mensuração dos prejuízos no exterior, o que implicaria excluir os ajustes relativos à marcação a mercado e converter os prejuízos apurados por Coinbra International Trading, para reais, com base na taxa de câmbio vigente em cada ano-calendário de 2002 a 2005, para então serem compensados contra os lucros auferidos em 2006 e 2007;

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-056.533, de 27/03/2014 (fls. 1231/1247), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

*CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR.
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. 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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Ciente da decisão de primeira instância em 28/05/2014, conforme termo à fl. 1252, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/06/2014 conforme termo de análise de solicitação de juntada à folha 1285.

No recurso interposto (fls. 1257/1280), a interessada rememora, sob sua ótica, o procedimento de fiscalização, a autuação, a impugnação ao lançamento e a decisão de primeira instância. Sobre essa decisão, assim se manifesta (fl. 1260, grifo no original):

É importante registrar que a própria DRJ/SPO reconheceu que a Recorrente apresentou (i) demonstrações financeiras e balanços patrimoniais da Coinbra International Trading, acompanhadas das respectivas traduções juramentadas; (ii) relatório elaborado por empresa de auditoria (Constantin Brasil Auditores e Contadores S/S), juntamente com demonstrativo da evolução dos resultados acumulados pela controlada Coinbra International Trading entre 2002 a 2007, em moeda corrente (reais) e dólares americanos, com ajustes contábeis e fiscais, acompanhado de explicações sobre a forma de contabilização e disponibilidade jurídica dos resultados da empresa; (iii) informações a respeito dos critérios utilizados para conversão dos valores em moeda estrangeira para moeda corrente (Reais).

Dessa forma, o único ponto de discordância da DRJ/SPO reside em um aspecto meramente formal, relativo à falta de transcrição das demonstrações financeiras da Coinbra International Trading no Livro Diário da Recorrente.

- **Do direito à compensação dos prejuízos fiscais apurados no exterior pela Coinbra International Trading N.V.**

A recorrente lembra que a diligência levada a efeito pela DEMAC/SP, em cumprimento de determinação do julgador de primeira instância, teria reconhecido a existência de um saldo de prejuízos acumulados na Coinbra International Trading N.V. no ano-calendário 2005 no valor de US\$ 122.596.000,00 passíveis de compensação com os lucros apurados nos anos-calendário 2006 e 2007. O acórdão recorrido teria sido excessivamente rigoroso, apegando-se a aspectos meramente formais para negar o direito à compensação.

Em primeiro lugar, haveria arbitrariedade, posto que as demonstrações financeiras da Coinbra International Trading seriam suficientes para justificar a tributação dos lucros auferidos no exterior, mas insuficientes para permitir a compensação dos prejuízos. O julgador *a quo* teria demonstrado atitude desarmônica e heterogênea.

Em segundo lugar, a DRJ teria desconsiderado o valor probatório de diversos documentos (que relaciona à fl. 1265) os quais, afirma, afastaria qualquer dúvida em relação à veracidade dos resultados apurados pela Coinbra International Trading. A mera transcrição das demonstrações financeiras no Livro Diário seria incapaz, por si só, de garantir a exatidão dos resultados auferidos no exterior. Deveria prevalecer o princípio da verdade material.

Em terceiro lugar, a recorrente traz à colação a súmula CARF nº 93, a qual admite que a falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. Conclui que **“o raciocínio desenvolvido pelo CARF aplica-se com ainda maior razão ao caso dos prejuízos apurados [no] exterior, pois não se pretende apenas aplicar uma penalidade pela falta de transcrição das demonstrações financeiras no Livro Diário, mas, sim, impedir completamente a compensação de prejuízos acumulados pela Coinbra International Trading entre os anos-calendário de 2002 a 2005”**.

Com esses fundamentos, a recorrente pede a reforma da decisão de primeira instância, que indeferiu o direito à compensação de prejuízos acumulados pela Coinbra International Trading, no valor de US\$ 122.596.000,00, passível de compensação contra os seus lucros apurados nos anos-calendário de 2006 e 2007.

- **Da Marcação a Mercado - Mark-to-Market Computation ("Mtm")**

Sobre este tópico, a recorrente lembra que:

Na decisão de primeira instância, a DRJ/SPO sequer chegou a examinar a questão da marcação a mercado, pois considerou que, diante da impossibilidade de compensação dos prejuízos apurados em demonstrações financeiras que não foram transcritas no Livro Diário, seria inútil verificar o montante do prejuízo acumulado.

De qualquer forma, considerando que a Recorrente demonstrou cabalmente acima o direito à compensação dos prejuízos contra os lucros da própria Coinbra

International Trading, passa a ser relevante examinar a questão da marcação a mercado.

A recorrente discorre longamente sobre a marcação a mercado. Em apertadíssima síntese, e no que interessa à discussão que aqui se trava, eis o que sustenta:

- a) Trata-se de critério contábil de mensuração adotado para a avaliação de ativos a valor de mercado. Esse critério teria sido adotado pela Coinbra International Trading.
- b) Tal critério não deflagra efeitos tributários, por ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.
- c) Os ajustes relativos à mensuração a valor de mercado não devem influenciar na determinação dos resultados auferidos pela Coinbra International Trading.
- d) Em atenção ao art. 6º, § 1º, da IN SRF 213/2002, combinado com o art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, faz-se necessário expurgar os efeitos da marcação a mercado das demonstrações financeiras apresentadas pela Coinbra International Trading, a fim de adaptá-las aos padrões contábeis brasileiros. Nesse sentido, traz à colação o acórdão nº 1102-000.060, de 28/08/2009.

A recorrente apresenta, então, o quadro de fl. 1274 (reproduzido a seguir), e conclui que “a Coinbra International Trading apurou prejuízos fiscais no valor de aproximadamente USD 177.129.000,00 durante os anos-calendário de 2002 a 2005, sendo esse valor suficiente para compensar integralmente os lucros por ela auferidos nos anos-calendário de 2006 e 2007 (aproximadamente USD 140.874.000,00), o que, inclusive, justifica a falta de inclusão de lucros do exterior nas DIPJs transmitidas pelas Recorrente nestes anos-calendário”.

Demonstrativo de Resultados Societários - Ajustado para Fins Fiscais - Em milhares de dólares

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Resultado do Exercício (após IR)	-7.590	-20.178	-35.143	-6.993	24.631	75.710
- Imposto de Renda Diferido	0	-31.652	-17.437	-3.603	6.918	45.388
- Ajuste de Lucros Acumulados	-23.962					
Resultado do exercício (antes do IR)	-31.552	-51.830	-52.580	-10.596	31.549	121.098
Reconciliação - adições e exclusões - resultado do exercício (tributário)						
Exclusões						
- Marcação a mercado - posição de futuros	-1.653	-19.997	0	-1.992	0	0
- Marcação a mercado - posição financeira	0	-5.709	-459	-761	-11.329	-444
Resultado do exercício - tributário	-33.205	-77.536	-53.039	-13.349	20.220	120.654
Lucros / Prejuízos Acumulados	-33.205	-110.740	-163.780	-177.129	-156.909	-36.255
DOCUMENTO	05	06	07	08	08	09

• **A taxa a ser utilizada na conversão das demonstrações financeiras**

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda

vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambas espécies do gênero *resultados no exterior*. Conclui (fl. 1278) que:

Por todo o exposto, resta claro que os prejuízos apurados pela Coinbra International Trading nos anos-calendário de 2002 a 2005 devem ser convertidos para reais com base na taxa de câmbio vigente em 31 de dezembro de cada ano-calendário, para então serem compensados contra os lucros do exterior a serem adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

- **Dos lucros auferidos no exterior pela Coinbra Investment and Trading**

A recorrente reitera que concordou com o procedimento adotado pela fiscalização. Pede, no entanto, caso seja dado provimento ao recurso, que “*os lucros do exterior da Coinbra Investment and Trading Limited sejam compensados contra os seus saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL que serão revertidos em caso de cancelamento total ou parcial da exigência fiscal discutida no tópico anterior*”.

- **Da inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício**

A recorrente aduz razões contra a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

- **Do direito à compensação dos prejuízos fiscais apurados no exterior pela Coinbra International Trading N.V.**

Quanto a esta matéria, acredito que o ponto em litígio foi bem fixado pela recorrente. Com efeito, inexistente controvérsia acerca do direito, em tese, à compensação de prejuízos de exercícios anteriores da Coinbra International Trading com os lucros auferidos por essa mesma pessoa jurídica, a serem tributados no Brasil por sua controladora.

Quanto à efetiva existência dos prejuízos, também considero que a matéria foi exaurida em primeira instância, especialmente diante da diligência levada a efeito por determinação do julgador *a quo*. O Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1215/1218) foi conclusivo:

[...]

Diante dos fatos relatados esta fiscalização resolveu aceitar os valores dos resultados da Coimbra International Trading N.V. relativas aos anos calendários de

2002 a 2007 informados nas Demonstrações Financeiras auditadas a época dos fatos pela Constantin Brasil Auditores e Contadores SS (fls. 206/278).

3 – Conclusão

Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo comprovam a existência de um saldo de prejuízos acumulados na Coimbra International Trading N.V. no ano calendário de 2005 no valor de US\$122.596.000,00 passíveis de compensação com os lucros apurados nos anos calendário de 2006 e 2007.

Entretanto, a Turma Julgadora em primeira instância considerou indispensável o quanto estabelecido no art. 6º da IN SRF nº 213/2002, especialmente seu § 6º, confira-se:

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 à 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 embasarem 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.

Assim, a falta de transcrição das demonstrações financeiras da Coinbra International Trading no livro Diário da controladora no Brasil foi tida como fator impeditivo para a compensação de prejuízos pretendida pela interessada.

Ressalto, por relevante, que, durante o procedimento de fiscalização, a interessada foi intimada a apresentar as demonstrações financeiras da controlada no exterior para os anos anteriores, mas somente foram apresentados documentos referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007. O prejuízo apurado em 2005 foi prontamente aceito pelo Fisco e integralmente compensado com o lucro auferido em 2006, sem maiores ressalvas. Do exame dos autos, encontro às fls. 102/103 o balanço patrimonial da controlada, dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 e a respectiva demonstração do resultado em cada um desses anos, em português e com valores em US\$. Os resultados antes do IR, em US\$, que constam à fl. 103, são exatamente os considerados pelo Fisco na autuação, como se pode conferir no Termo de Verificação Fiscal às fls. 161/163. Não consta que tais documentos, plenamente aceitos pelo Fisco durante a fiscalização, tenham sido transcritos em Diário ou que tenham sido exigidas quaisquer outras formalidades.

A justificativa da interessada, à época, para a não apresentação dos documentos de exercícios anteriores ao ano-calendário 2005 foi de que não os teria encontrado, chegando mesmo a aventar a possibilidade (embora sem o afirmar expressamente) de que teriam sido destruídos, por muito antigos.

Pois bem. Após a autuação, a interessada afirma ter encontrado os documentos, e os apresenta tempestivamente, em sede de impugnação. A diligência, prudentemente determinada pelo julgador em primeira instância, registrou todas essas circunstâncias mas, ao final, aplicou os mesmos critérios anteriores, ou seja, aceitou que se tratava de documentos capazes de provar os resultados da controlada em períodos pretéritos, muito embora não apresentados durante a fiscalização, e ainda que ausente sua transcrição no livro Diário da controladora.

As formalidades, por certo, não existem por si sós, muito menos para dificultar a vida do contribuinte. Antes, consistem em garantias para ambas as partes. No entanto, assiste razão à interessada ao afirmar que as formalidades, tidas isoladamente, não seriam capazes de assegurar a veracidade do quanto viesse a estar escriturado ou transcrito no livro Diário.

No caso concreto, a interessada trouxe aos autos as demonstrações financeiras (balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício) dos anos-calendário 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, em inglês e com tradução juramentada, com os respectivos relatórios de auditoria (fls. 206/278). Além disso, trouxe ainda balancetes

analíticos de dezembro de cada ano (fls. 279/332), os quais confirmam os balanços e DREs. O balanço de 2005 apresentado com a impugnação (fls. 247/248) é consistente com aquele de fls. 102, anteriormente apresentado durante a fiscalização.

Todos esses documentos foram examinados, em sede de diligência, e nenhuma suspeita foi levantada pela Auditora-Fiscal quanto a sua veracidade ou conteúdo. Também relevante a constatação da diligência (fl. 1217) de que os resultados da controlada constantes das demonstrações financeiras apresentadas coincidiam com aquelas noticiadas nas fichas das DIPJs da controladora dos anos correspondentes. A única exceção foi o ano-calendário 2002, para o qual foi reconhecido o valor constante da demonstração financeira, inferior ao que foi informado na DIPJ da controladora.

Não se trata, pois, de negar validade aos requisitos formais, mas de tê-los em sua devida importância. A mera falta de transcrição das demonstrações financeiras não pode ser tida como impeditivo do direito da recorrente, especialmente diante da presença das demonstrações financeiras que deveriam ter sido transcritas, não invalidadas pelo Fisco, e corroboradas por outros elementos de prova.

Como bem lembrou a interessada, o raciocínio, aqui, há de ser análogo àquele que conduziu à construção da jurisprudência administrativa que resultou na súmula CARF nº 93¹. A ausência da formalidade pode ser superada diante de outros elementos de prova.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário, quanto a esta matéria, para reconhecer a existência de prejuízos na Coinbra International Trading nos anos-calendário 2002 (US\$ 7.590 mil), 2003 (US\$ 51.830 mil), 2004 (US\$ 52.580 mil) e 2005 (US\$ 10.596 mil, este valor já aproveitado no lançamento) passíveis de compensação com lucros da mesma pessoa jurídica nos anos subsequentes.

- **Do ajuste pretendido no resultado do ano-calendário 2002**

Para o ano-calendário 2002, encontro no recurso voluntário uma pretendida exclusão no valor de US\$ 23.962 mil, a título de *Ajuste de Lucros Acumulados* (quadros às fls. 1262 e 1274). O recurso não explicita em que consistiria tal ajuste, mas a mesma rubrica se encontra no demonstrativo que consta no Relatório de Auditoria (fl. 337). A explicação para essa exclusão se encontra no mesmo relatório à fl. 339:

Consideramos os resultados após o imposto de renda, sendo adicionados: (i) [...]; (ii) o Ajuste de Resultados Acumulados referente ao diferimento de despesas financeiras (Deferred financial expenses) no montante de US\$ 23.962 de competência do exercício de 2002. [...].

Compulsando os autos, não localizei esse valor no balancete de fls. 279/287. Não está claro, para mim, por qual motivo ele deveria ser adicionado (algebricamente) ao prejuízo do período de US\$ 7.590 mil para totalizar um prejuízo de US\$ 31.552 mil. Esse ajuste também não aparece na demonstração do resultado do exercício (DRE) de fl. 214. No balanço de fl. 212, aparece no ativo, com o nome de *Deferred Financial Expenses*, mesma explicação da auditoria à fl. 339. Partindo do pressuposto de que se trataria de despesas

¹ Súmula CARF nº 93: A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

financeiras antecipadas e registradas no ativo em 2002, não vislumbro motivo para a pretensão de apropriá-las ao resultado no mesmo ano, pela via de ajuste.

Prosseguindo na análise, constato que, no balanço de 2003 (fl. 212) esse valor já não aparece na conta de ativo. Talvez em face de alguma reclassificação contábil não identificada ou, ainda, porque tenha sido levado ao resultado nesse ano (2003). Mas, se fosse essa a hipótese, caberia um ajuste em sentido contrário ao do ano anterior, sob pena de permitir duplo benefício sobre uma única despesa.

Em qualquer caso, penso que a pretendida exclusão, no valor de US\$ 23.962 mil no ano-calendário 2002 não encontra justificativa, pelo que nego provimento ao recurso, quanto a este ponto.

• Da Marcação a Mercado - Mark-to-Market Computation ("Mtm")

A recorrente pretende expurgar os efeitos da marcação a mercado das demonstrações financeiras apresentadas pela Coinbra International Trading, a fim de adaptá-las aos padrões contábeis brasileiros. Sustenta sua pretensão no art. 6º, § 1º, da IN SRF 213/2002, combinado com o art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.249/1995.

Eis os dispositivos mencionados pela interessada:

Lei nº 9.249/1995

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;

[...]

IN SRF nº 213/2002

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.

Em apoio a sua tese, a recorrente colaciona o acórdão nº 1102-00.060, da 2ª TO da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento do CARF, proferido em 28/08/2009.

Acrescento, para facilitar a análise, o teor do art. 4º da citada IN SRF nº 213/2002:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

[...]

Um ponto deve ser fixado: os prejuízos aqui discutidos são de natureza contábil, não se confundindo com os prejuízos fiscais de que trata a legislação brasileira, determinados a partir de adições e exclusões, previstas em lei, ao lucro líquido do exercício. Esses prejuízos contábeis devem ser apurados segundo as normas legais do país de domicílio da controlada no exterior, como bem esclarece o § 1º do art. 4º da IN SRF nº 213/2002, acima transcrito.

Não há qualquer contrariedade em relação aos dispositivos anteriormente transcritos, os quais disciplinam não a apuração dos resultados, mas sim sua demonstração. Em outras palavras: o resultado deve ser apurado segundo as regras do país de domicílio da pessoa jurídica, e demonstrados segundo as regras vigentes no Brasil. Inexiste a previsão da realização de ajustes ao lucro contábil apurado segundo as regras no exterior com o fito de adequá-las ao regramento fiscal existente no Brasil.

O acórdão nº 1102-00.060, colacionado pela interessada, concluiu nesse sentido. Muito embora a análise lá empreendida tenha se baseado na pretérita IN SRF nº 38/1996, todas as conclusões a que chegou se aplicam igualmente à IN SRF nº 213/2002, a qual não inovou, no que toca a esse ponto. Confirma-se o seguinte excerto do voto da ilustre Conselheira Sandra Faroni, condutor do aresto²:

O inciso I do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, não determinou que as pessoas nele mencionadas (filiais, sucursais ou controladas) apurassem o lucro segundo as normas da legislação brasileira, mas sim, que o lucro por elas auferido (e que devem ser adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora) deve ser demonstrado segundo as normas da legislação brasileira (ou seja, deve observar a discriminação prevista no art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976).

² Acórdão nº 1102-00.060, de 28/08/2009, proferido pela 2ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, nos autos do processo nº 16327-002171/2005-43. Relatora Cons. Sandra Faroni.

Ao disciplinar a matéria, o art. 10 da Instrução Normativa nº 38, de 1996, detalhou a forma de cumprir o comando legal: (i) as demonstrações financeiras devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio; (ii) as contas e subcontas constantes das demonstrações assim elaboradas devem: (ii.a) ser traduzidas em idioma nacional; (ii.b) ter seus valores convertidos para Real; (ii.c) ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil.

Assim, não há nenhum distanciamento entre a norma prevista no inciso I do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e o disciplinamento do art. 10 da IN nº 38, de 1996. O lucro a ser adicionado deve **demonstrado** segundo as normas da legislação brasileira, a partir das demonstrações elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio, traduzidas e convertidas para a moeda nacional

Alega a recorrente que inexistiriam, no país de domicílio da controlada, normas que impusessem a forma de apuração do lucro. Desta forma teria adotado o critério contábil de marcação a mercado (*mark-to-Market* – “*Mtm*”), o que implicaria a avaliação de determinados ativos pelo valor de mercado, e não pelo custo de aquisição. Com isso, seria necessário efetuar ajustes para adequar o resultado assim apurado aos padrões e normas vigentes no Brasil.

Não é como penso. Já consignei meu entendimento, com base nos normativos transcritos, de que o lucro a ser adicionado pela controladora no Brasil é aquele apurado pela controlada com base na legislação de seu (da controlada) domicílio tributário. As regras por ela adotadas, se não são impostas por aquele país, certamente não são também vedadas. E não há qualquer previsão legal de ajustes ao lucro auferido no exterior pela controlada, para fins de adição ao lucro da controladora no Brasil. Pensar diferente implicaria um controle praticamente impossível de ser feito em território nacional, com exclusões e, certamente, adições, para as quais também seria necessária verdadeira auditoria sobre os resultados e contabilidade da empresa controlada no exterior. Se a controlada adotou (por imposição legal ou, como parece ser o caso, por opção), para determinar seu resultado, o critério contábil de marcação a mercado, esse critério deve ser adotado de modo uniforme e é o resultado contábil assim apurado que deve ser adicionado ao lucro da controladora no Brasil. Apenas sua demonstração é que deve seguir as normas brasileiras.

O acórdão nº 1102-00.060, já referido, não trata exatamente dessa situação. Não é correto afirmar que lá se tenha reconhecido a procedência dos ajustes positivos e negativos decorrentes da marcação a mercado, entre vários outros. O que se discutia, naquele processo, tinha por fundo a inobservância do regime de competência. Após fixar, como se viu, que o resultado a ser adicionado é o contábil, apurado segundo as normas do domicílio da controlada no exterior, aquela turma reconheceu que, em anos anteriores à autuação, a autuada havia efetuado adições a maior, em decorrência desses ajustes. Em assim sendo, foi reconhecido, para essa situação, tratar-se de mera inobservância do regime de competência, e foi-lhe permitido compensar os valores oferecidos a maior, em anos anteriores, no ano objeto da autuação. Repito, por relevante: naquele caso restou comprovado o oferecimento a maior do que o devido, em anos anteriores, situação diversa daquela aqui enfrentada.

Ademais, ainda que o acima exposto fosse insuficiente, a análise da documentação trazida pela interessada revela que:

- Ano-calendário 2002: o demonstrativo do Relatório de Auditoria (fl. 337) aponta uma exclusão de US\$ 1.653 mil como *Marcação a mercado – posição de futuros*. Localizei esse valor a crédito no balancete de fl. 285 (nome da conta: *MKT to MKT on future Positions*), aumentando o resultado contábil. No entanto, no mesmo balancete (fl. 284) há um lançamento a débito, reduzindo o resultado, de US\$ 19.215 mil (nome da conta: *MKT to MKT on Open Position*). Ou seja: diante de um possível ajuste positivo e outro negativo, a interessada traz somente aquele que lhe é favorável.
- Ano-calendário 2004: o demonstrativo do Relatório de Auditoria (fl. 337) aponta uma exclusão de US\$ 459 mil como *Marcação a mercado – posição financeira*. Localizei esse valor a crédito no balancete de fl. 302 (nome da conta: *MKT to MKT on open position*), aumentando o resultado contábil. No entanto, no mesmo balancete (fl. 302) há um lançamento a débito, reduzindo o resultado, de US\$ 28.492 mil (nome da conta: *MKT to MKT on future Positions*). Mais uma vez, diante de um possível ajuste positivo e outro negativo, a interessada traz somente aquele que lhe é favorável.
- Ano-calendário 2006: o demonstrativo do Relatório de Auditoria (fl. 337) aponta uma exclusão de US\$ 11.329 mil como *Marcação a mercado – posição financeira*. Localizei esse valor a crédito no balancete de fl. 320 (nome da conta: *MKT to MKT on open position*), aumentando o resultado contábil. No entanto, no mesmo balancete (fl. 320) há um lançamento a débito, reduzindo o resultado, de US\$ 59 mil (nome da conta: *MKT to MKT on future Positions*). Mais uma vez, diante de um possível ajuste positivo e outro negativo, a interessada traz somente aquele que lhe é favorável.

O critério contábil de avaliação de ativos a valor de mercado, considerado ao longo do tempo, não aumenta nem reduz a tributação, apenas a distribui, no tempo, de modo diferente. Considere-se o exemplo hipotético que segue. Um determinado ativo, adquirido por 1.000, ao final do exercício é avaliado a mercado por 1.200. A contrapartida será levada ao resultado, que ficará, nesse período, aumentado em 200. No período seguinte, o ativo é alienado por 1.300. O resultado na alienação, nesse segundo período, será de 100. O ganho total é de 300, considerando-se o custo de aquisição. Apenas sucede que 200 foram tributados no primeiro período, e mais 100 no segundo. Se não se adotasse o valor de mercado ao final do primeiro período, a tributação se daria integralmente no segundo, incidindo sobre 300. Admitindo-se, apenas como hipótese argumentativa, a necessidade de ajustes ao lucro, caberia uma exclusão de 200 no primeiro período, mas também uma adição de 200 no segundo período, sob pena de beneficiar-se o contribuinte em duplicidade, reduzindo a tributação no primeiro período sem aumentá-la no segundo.

Ao que se depreende, é o que ocorre aqui. A interessada somente traz os ajustes que lhe seriam favoráveis, a saber, as exclusões a reduzir o resultado contábil, mas deixa de trazer as adições, que seriam indispensáveis para uma aplicação uniforme do critério pretendido. Observe-se: ainda que fosse possível aceitar o cabimento de ajustes, os valores teriam que ser objeto de minuciosa auditoria, o que foge ao escopo da discussão que ora se trava.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto por duplo fundamento: por falta de previsão legal para os ajustes pretendidos, e por se demonstrarem tais ajustes tendenciosos, possivelmente decorrentes de aplicação não uniforme do critério alegado.

- **A taxa a ser utilizada na conversão das demonstrações financeiras**

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambos espécies do gênero *resultados no exterior*.

Mais uma vez, transcrevo os dispositivos em comento:

Lei nº 9.249/1995:

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)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 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.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 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.

IN SRF nº 213/2002:

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 à 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 embasarem 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.

Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. De se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

Essa conversão para Reais, dos lucros (saldo líquido) a serem adicionados pela controladora, não se confunde com a conversão dos valores das demonstrações financeiras da controlada, de que trata o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. De se observar que um hipotético prejuízo apurado pela controlada, em um ano, não sofre qualquer influência da variação da taxa de câmbio no Brasil. Assim, se a controlada, no período subsequente, vier a apurar lucro, a lei brasileira permite que somente se traga à tributação da controladora no Brasil o saldo líquido, mas não faria sentido calcular esse saldo líquido em diferentes datas de conversão, como se o prejuízo auferido pela controlada no exterior houvesse sido trazido para o Brasil, no primeiro exercício.

Observo, afinal, que esse foi o critério empregado pela Auditora-Fiscal no lançamento. O lucro auferido em 2006 (US\$ 31.549 mil) sofreu redução do prejuízo apurado em 2005 (US\$ 10.596 mil), do que resultou o saldo líquido a ser tributado em 31/12/2006 de US\$ 20.953 mil. Esse saldo foi, então, convertido para Reais, pela taxa de câmbio de 31/12/2006. Tais demonstrações constam às fls. 162/163 do Termo de Verificação Fiscal, e não há qualquer reparo a fazer.

Nessa linha de raciocínio, voto por negar provimento ao recurso, também quanto a esta matéria.

- **Dos lucros auferidos no exterior pela Coinbra Investment and Trading**

A recorrente reitera que concordou com o procedimento adotado pela fiscalização. Pede, no entanto, caso seja dado provimento ao recurso, que os lucros do exterior da Coinbra Investment and Trading Limited sejam compensados contra os seus (da recorrente) saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL que serão revertidos em caso de cancelamento total ou parcial da exigência fiscal discutida no tópico anterior.

Este pedido depende da decisão que se há de tomar quanto às demais matérias. Assim, deixo para me pronunciar ao final do voto.

- **Da inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício**

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os **débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si**.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a

multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

• **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, para reconhecer a existência de prejuízos na Coinbra International Trading nos anos-calendário 2002 (US\$ 7.590 mil), 2003 (US\$ 51.830 mil), 2004 (US\$ 52.580 mil) e 2005 (US\$ 10.596 mil, este valor já aproveitado no lançamento) passíveis de compensação com lucros da mesma pessoa jurídica nos anos subsequentes.

Com isso, o valor lançado nestes autos, referente à controlada Coinbra International Trading no ano-calendário 2006 (R\$ 44.797.514,00) deve ser integralmente afastado. O valor lançado para o ano-calendário 2007 deve ser reduzido de R\$ 214.500.887,40 para R\$ 53.229.336,30 (redução de R\$ 161.271.551,10). O quadro a seguir sintetiza os prejuízos reconhecidos e o modo como os lucros em 2006 e 2007 os absorveram.

AC	Lucro/Prejuízo do ano (US\$ mil)	Valor a tributar no ano (US\$ mil)	Saldo de Prejuízos a compensar (US\$ mil)	Taxa de Câmbio R\$ / US\$	Valor a tributar no ano (R\$)
31/12/2002	-7.590	0	-7.590		0,00
31/12/2003	-51.830	0	-59.420		0,00
31/12/2004	-52.580	0	-112.000		0,00
31/12/2005	-10.596	0	-122.596		0,00
31/12/2006	31.549	0	-91.047	2,1380	0,00
31/12/2007	121.098	30.051	0	1,7713	53.229.336,30

A infração 002 do auto de infração do IRPJ (fl. 141), por *adições não computadas na apuração do lucro real – lucros auferidos no exterior*, passa a ter seus valores conforme o quadro abaixo:

AC	Valor Lançado (R\$)	Valor Afastado (R\$)	Valor Mantido (R\$)
31/12/2006	45.208.010,00	44.797.514,00	410.496,00
31/12/2007	214.724.071,20	161.271.551,10	53.452.520,10

Todo o raciocínio e conclusões aqui expostos se aplica, de igual modo, à infração nº 001 do auto de infração da CSLL (fl. 151).

Após a redução da infração acima discriminada, incumbirá à Unidade Preparadora recalcular o auto de infração como um todo, a fim de verificar os possíveis efeitos sobre a parcela mantida no que toca à compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores da própria interessada Louis Dreyfus, inclusive a compensação indevida apurada no ano-calendário 2008.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 16561.720007/2011-97
Acórdão n.º **1301-001.858**

S1-C3T1
Fl. 1.331

CÓPIA