



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720062/2020-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.349 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015, 2016

PROCESSUAL. LUCROS APURADOS NO EXTERIOR. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO BRASILEIRA PARA AUDITAR AS DEMONSTRAÇÕES DE EMPRESA ESTRANGEIRA.

É impossível, por falta de competência legal, promover-se a glosa de valor utilizado para reduzir o montante do lucro líquido de companhia estrangeira e devidamente informado em suas demonstrações financeiras, já que isso só caberia a Autoridade Fiscal do país sede daquela empresa, até mesmo porque, se tal glosa fosse possível, deveria ser fundamentada na lei do Estado Estrangeira e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

IRPJ. CONSOLIDAÇÃO.

Até o ano-calendário de 2024, as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das situações elencadas no Art. 78, da Lei 12.073/2014 ou não cumpram o determinado no § 6º da Lei citada.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício somente é possível quando a acusação fiscal demonstrar o evidente intuito de fraude e restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 E 73 da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à competência para glosar despesas ocorridas em empresa controlada estrangeira, vencido o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por negar provimento ao recurso, quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento); (iii) por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à tributação de lucro relacionado à controlada no exterior e à exigência da multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, vencidos os conselheiros Henrique Nímer Chamas, Míriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao Recurso Voluntário, em relação a tais matérias; (iv) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à consolidação dos resultados; à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior por investidas que não mais pertenciam a Recorrente em 2016 e de investidas que apuraram resultados negativos no período; ao limite de 34% (trinta e quatro por cento), para aproveitamento do crédito mantido na parte B do Lalur; à aplicação de ofício de crédito presumido previsto no art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014; e à compensação de imposto pago no exterior em períodos anteriores com estimativas de IRPJ/CSLL; e (v) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, quanto ao limite para compensação de impostos pagos no exterior a fim de considerar o limite de R\$ 120.489.681,46, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira, Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). O conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior não votou, pois as matérias já foram votadas pelo conselheiro Marcelo Oliveira.

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Marcelo Oliveira, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício, fls. 04120, e Voluntário, fls. 04230/04351, interpostos contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, fls. 04120/04207, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte,, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRA DE CONTROLADA NO EXTERIOR. VERIFICAÇÃO.

A RFB é competente para requisitar prova da existência de despesa que consta de demonstração financeira de controlada no exterior, apresentada pela controladora brasileira em observância à legislação tributária, pois, nesse limite (plano fático), o Fisco não está auditando a controlada no exterior, mas, tão-somente, verificando o lastro documental dos dados informados na obrigação tributária acessória.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Não é prova idônea o documento estrangeiro cuja elaboração só dependa do próprio contribuinte ou de controlada, sem qualquer registro público ou intervenção de terceiro na sua elaboração.

OMISSÃO DE RECEITA. PROVA DIRETA.

Uma vez demonstrada com provas diretas a omissão de receita de participação nos lucros de controlada no exterior, deve ser mantida a autuação.

CONSOLIDAÇÃO HORIZONTAL. RESULTADOS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR.

É uma norma excepcional o art. 78 da Lei 12.973/14 que concedeu o direito de a contribuinte consolidar horizontalmente os resultados de investidas no exterior

até 2022, ou seja, permitiu que o lucro de uma fosse compensado com o prejuízo da outra, mas desde que observada as condições estabelecidas neste próprio artigo, inclusive aquelas estipuladas nos §§ 1º e 4º, que delegaram competência à RFB para instituir obrigações acessórias relativas a referida consolidação de resultados.

#### SUBCAPITALIZAÇÃO. ART. 86 DA LEI 12.973/14. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

O art. 86 da Lei 12.973/14 não dispõe sobre um benefício, mas sobre norma que evita injusta dupla tributação que pode ocorrer da aplicação simultânea da regra de subcapitalização e da de TBU, razão pela qual deve ser aplicada de ofício pela Fiscalização, quando configurada a sua hipótese de incidência em lançamentos de ofício.

#### COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Se a DRJ não tem competência para fazer juízo de legalidade de normas infralegais expedidas pela RFB, não tem competência também para aplicar uma interpretação extensiva ao art. 30, § 16, da IN RFB 1.520/2014 ou ao art. 14, §16, da IN SRF 213/2002, razão pela qual há de interpretá-los estritamente.

#### COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Ao analisar a existência de saldo de prejuízo fiscal para suportar a compensação de prejuízos feita espontaneamente pela contribuinte em determinado ano, a Fiscalização deve se ater a situação fática do momento em que houve a compensação, sendo irrelevantes as compensações ocorridas em data posterior .

#### MULTA QUALIFICADA.

Há que se manter a qualificação da multa quando resta demonstrado o dolo direto na omissão de receita.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

#### **Impugnação procedente em parte**

#### **Crédito tributário mantido em parte**

#### ACÓRDÃO

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, em **julgar a impugnação parcialmente procedente**, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Vencidos os julgadores Giana Alves dos Santos Hahn e Matheus Ferreira Azevedo que davam provimento parcial em menor extensão. A Julgadora Giana Alves dos Santos Hahn fará declaração de voto.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 02426; Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido (CSLL) e sua multa exigida isoladamente, fls. 02442 e 02458, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos calendários 2015 e 2016.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, **qualificada em uma infração** (31/12/2015), calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados devido à inadimplência tributária com as seguintes justificativas:

**IRPJ:**

DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesas financeiras indedutíveis referentes aos juros pagos ou creditados em excesso por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

...

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIA NO PAÍS  
INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

**(Qualificação da multa sobre um valor)**

...

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

...

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO

ONERAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR

Não atendimento aos requisitos legais necessários à compensação de Imposto de Renda incidente no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

...

#### MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimo e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.”.

#### CSLL:

“DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesas financeiras indedutíveis referentes aos juros pagos ou creditados em excesso por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

...

#### SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

...

#### MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimo e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.”.

#### CSLL:

GLOSAS

**INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE CSLL**

O contribuinte reduziu indevidamente a CSLL devida, por falta de atendimento aos requisitos legais necessários à compensação de Imposto de Renda incidente no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

Há, no processo, Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 02261/02425, que registra todos fatos verificados no procedimento fiscal, que acarretaram a lavratura dos lançamentos, com as seguintes informações, em síntese:

**2.1 - O CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E OUTRAS AVENÇAS, ASSINADO EM 19 DE JUNHO DE 2015 DOC.02.3**

**2.1.1 - Objeto do contrato:** Estabelecer os termos e condições da Operação, a qual será implementada da seguinte forma:

(i) submissão da Operação objeto deste Contrato à aprovação das Autoridades Antitrustes, nos termos da Cláusula 8.1, e do BNDESPar, e

(ii) compra e venda das participações Moy Park e, conseqüentemente, do Negócio Moy Park, pelo valor total correspondente à soma de (a) £ 200.000.000,00(duzentos milhões de libras esterlinas); e (b) US\$ 1.190.000.000,00(um bilhão, cento e noventa milhões de dólares norte-americanos), nos termos da Cláusula 2.2.

**2.1.2 - Participações Moy Park:**

"Participações Moy Park" significa a totalidade das participações societárias das seguintes empresas que compõem o Negócio Moy Park: Moy Park Holdings (Europe) Ltd.; Moy Park (Newco) Ltd.; Kitchen Range Foods Ltd.; Bakewell Foods Ltd.; Albert Van Zoonen BV; Moy Park (Bondco) Plc.; Moy Park Ltd.; Moy Park France Holding SAS; Moy Park France SAS; McKey Holdco S.A.R.L.; McKey Food Service (France) S.a.r.l.; Keystone Manufacturing Ireland Ltd.; Rose Energy Ltd.; O'Kane Blue Rose Newco 1 Ltd.; O'Kane Poultry Ltd; Dungannon Proteins Ltd.; Trace Assured Ltd.;

**2.1.3 - Partes no Contrato:**

**Marfrig Global Foods S.A.**, companhia aberta, CNPJ nº 03.853.896/0001-40, a alienante indireta e,

**JBS S.A.**, companhia aberta, CNPJ nº 02.916.265/0001-60, a adquirente direta

**2.1.4 - Intervenientes Anuentes:**

...

**2.2. - A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DAS PARTICIPAÇÕES MOY PARK IMPLEMENTADA PELA MARFRIG, EM COMUM ACORDO COM A JBS**

Em resumo, a reorganização societária consistiu na constituição de duas empresas, em Luxemburgo, pela Marfrig Holdings (Europe) B.V., domiciliada na Holanda, controlada direta da Fiscalizada, fazendo com que as empresas Moy

Park ficassem controladas por elas, tudo isto em comum acordo com a JBS S.A. Docs. 04.8 a 04.8.2

As duas empresas são: Moy Park Lux Holdings S.A.R.L e Moy Park Lux S.A.R.L.

Ato contínuo foi efetuada a venda das Participações Moy Park para a Marfrig Overseas Limited., também controlada da Fiscalizada, domiciliada em Cayman e, em seguida foram alienadas à JBS S.A.

Vejamos em detalhes:

...

### **2.3 - O GANHO DE CAPITAL CALCULADO PELA MARFRIG OVERSEAS**

#### **2.3.1- Sobre a falta de comprovação do valor de US\$ US\$ 235.698.512,00 que integrou a conta Outras Despesas e Receitas Operacionais.**

...

A comprovação com documentos que embasassem os demonstrativos referentes ao ganho de capital guarda direta relação com a controlada Marfrig Overseas Limited.

Como esse ganho de capital gerou reflexos fiscais no Brasil, a autoridade tributária pode verificá-los, devendo a controladora brasileira apresentar os documentos e esclarecimentos pertinentes que lhe forem requeridos, no curso de procedimento regularmente instaurado.

O disposto nos artigos 949, 956, 971 e 972 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018) respaldam os questionamentos formulados nos Termos de Intimação mencionados.

Ressalte-se também, a Lei nº 12.973/2014, a qual dispõe, dentre outras matérias, sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas –, especificamente em seu artigo 94, também prevê que as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e idônea que comprove os requisitos na aludida lei, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

Vale frisar que em outro Termo de Intimação (nº 08), por meio do qual foi solicitada a apresentação de Contratos entre as controladas da Fiscalizada no exterior, não houve negativa como no caso do pedido de comprovação documental das Outras Despesas e Receitas Operacionais da Marfrig Overseas Limited. Docs. 09 a 09.24

A Fiscalizada não relatou dificuldades e nem contestou a legislação tributária.

Diante do exposto, esta Fiscalização entende que deve ser desconsiderado, por falta de comprovação documental, o valor referente a Outras Despesas e Receitas Operacionais lançado na Demonstração de Resultado da Marfrig Overseas Limited.

...

### **2.3.2 - A contradição entre a Vendedora (a Fiscalizada) e a Compradora (JBS), quanto aos pagamentos adicionais relativos ao preço das participações Moy Park.**

O "trailer" deste subitem é o seguinte:

A JBS, compradora das Participações Moy Park, informou (com a apresentação dos respectivos documentos bancários) que foram efetuados os seguintes pagamentos pelas aquisições citadas, além do valor de alienação informado pela Fiscalizada (a vendedora):

...

Com exceção do primeiro (Outubro/2015), a Fiscalizada não reconhece os demais recebimentos, apesar da comprovação dos pagamentos pela compradora (JBS).

...

Desta maneira, a Contribuinte reputa como inválido o instrumento denominado "Adendo ao Contrato de Compra e Venda de Participações Societárias e Outras Avenças", **o qual sequer contém assinatura de todas as contrapartes**, o que reforça a não concretização de seus termos.

Com isso, a Contribuinte considera totalmente cumprido o Termo de Diligência Fiscal nº 06, colocando-se sempre à disposição desta fiscalização.

É interessante que a Fiscalizada reputa como inválido um instrumento que ela mesmo **assinou**.

Em resumo, a omissão do total da parcela de R\$ 680.000.000,00 no cálculo do ganho de capital, redundou em adições a menor, pela Fiscalizada, a título de Lucros Disponibilizados no Exterior, sendo de R\$ 250.000.000,00 em 2015 e de R\$ 430.000.000,00 em 2016.

### **2.3.3 – Sobre o Valor dos Outros Resultados Abrangentes Considerado no Custo para Efeito do Cálculo do Ganho de Capital na Alienação das Participações Moy Park**

Em 21/05/2019 intimamos a Fiscalizada, dentre outros elementos, a informar a origem, embasada com a documentação pertinente, do valor lançado a título de **Baixa de Outros Resultados Abrangentes**, no valor de US\$ 231,199,000.00 na demonstração da contabilização do ganho de capital obtido pela Marfrig Overseas Ltd. Docs. 07 a 07.3

Respondeu: que o valor de US\$ 231.198.662,15 referente à baixa de Outros Resultados Abrangentes também está contabilizado na conta chamada "Outras Despesas e Receitas Operacionais" e que o item Outros Resultados Abrangentes se refere ao Pronunciamento Técnico do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 2 que trata dos "Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e

Conversão de Demonstrações Contábeis” que tem, conseqüentemente, relação direta com as normas internacionais de contabilidade.

Torna-se evidente que o valor que deixou de ser demonstrado pela Fiscalizada foi de (US\$ 195.717.196,81). Veja o porquê: US\$ 54.320.499,18 – US\$ 89.801.964,62 = (US\$ 35.481.465,44). Para se atingir o valor de (US\$ 231.198.662,15) o ORA anteriores deve ser (US\$ 195.717.196,81).

Frise-se que a Fiscalizada apenas demonstrou os cálculos sem ter apresentado qualquer documento que os embasasse.

Em relação às variações cambiais resultantes da conversão das informações contábeis da subsidiária no exterior (Moy Park, no caso) cuja moeda funcional era reportada em libra esterlina e divergia da sua controladora (Marfrig Overseas) cuja moeda funcional era o dólar norte-americano, é aceitável a demonstração dos cálculos, uma vez que basta apenas ter as demonstrações contábeis e converter os valores.

Já em relação aos efeitos de adoção do custo estimado (deemed cost) e diferenças cambiais da conversão de operações de mútuo e ágio gerado em aquisições de participações societárias no exterior, esta Fiscalização entende que os cálculos devem estar embasados em documentos que os comprovem.

Por exemplo, no caso da adoção do custo estimado é necessário a apresentação de laudos de avaliação que suportem os novos valores.

Vejamos a definição de custo atribuído contida no apêndice a do CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade: *“custo atribuído é o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído.”*

É de se concluir que para se atribuir um novo valor a um ativo torna-se necessário um laudo que ampare tal procedimento.

Logo, o impacto no valor a título de Lucros Disponibilizados no Exterior, em 2015, foi de US\$ 195.717.196,81, que convertido em reais pela taxa de R\$ 3,9048 atinge o montante de R\$ 764.236.510,10.

#### **2.3.4 – Sobre o Lucro da Controlada no Exterior, Marfrig Holdings (Europe) B.V., em 2015, não disponibilizado.**

O presente subitem trata da ausência da disponibilização de lucro, em 2015, obtido pela sua subsidiária integral Marfrig Holdings (Europe) B.V., que deveria ser adicionado na parte A do “E-Lalur” e da “E-Lacs” para o cálculo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Fiscalizada no Brasil.

É importante frisar que ainda que não se tributasse na Marfrig Holdings (Europe) B.V., o custo estaria majorado na alienação quando da alienação das Participações Moy Park pela Marfrig Overseas Ltd.

Este valor convertido em reais, pela taxa de R\$ 3,9048, resulta no montante de R\$ 598.051.358,40.

Como constatado e já afirmado anteriormente a Fiscalizada apresentou como resultado do exercício da subsidiária em tela o valor negativo, antes dos efeitos tributários, de US\$ 13.644.285,41, que descontado da equivalência patrimonial de US\$ 1.192.886,83, resultou no valor líquido negativo de US\$ 12.451.398,58. Doc. 02.4 (linha 14).

A conversão em reais pela taxa de câmbio de R\$ 3,9048 resultou no valor de (R\$ 48.620.221,18), o qual foi consolidado com os resultados de outras controladas.

Isto posto, o valor correto que deixou de ser lançado pela Fiscalizada a título de Lucros Disponibilizados no Exterior, em 2015, foi de R\$ 646.671.579,58, o qual deveria ter sido adicionado nas Partes A do “E-Lalur” e do “E-Lacs” para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## **2.4 – AS IRREGULARIDADES NA CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INVESTIDAS NO EXTERIOR**

### **2.4.1 - Ano-calendário de 2015**

...

Ao deixar de lançar determinadas investidas no exterior no Registro X 340, procedimento este reconhecido pela própria fiscalizada, ela acabou por não atender um requisito básico que permitisse a consolidação dos resultados daquelas investidas, que é a demonstração de rendas ativas e passivas que deve ser lançada na ECF.

...

Vale frisar que à luz desse artigo da IN RFB 1.520/2014, a Fiscalizada não atendeu também os requisitos estabelecidos nas letras b a e do citado § 2º, ao deixar de lançar determinadas investidas no exterior no Registro X 340.

Importa mencionar a respeito da obrigatoriedade do **Demonstrativo de Consolidação** previsto no artigo nº 37 da IN RFB nº 1.520/2014, que ela está alicerçada no parágrafo 6º, do artigo nº 78 da Lei nº 12.973/2014, pois a opção pela consolidação, que é irretratável para o ano-calendário correspondente, só pode ser manifestada com o preenchimento do citado demonstrativo.

...

Em conclusão a este subitem, a Fiscalizada adicionou a menor a título de Lucros Disponibilizados no Exterior o valor de R\$ 345.206.151,73, assim demonstrado:

### **2.4.2 - Ano-calendário de 2016**

...

Interessante é que no ano-calendário anterior (2015) ela conseguiu informar na ECF, ainda que de forma incompleta, os dados que em 2016 ela argumenta ter dificuldades.

Também deixou de apresentar o Registro Y620 – Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial.

...

Vale frisar que à luz desse artigo da IN RFB 1.520/2014, a Fiscalizada não atendeu também os requisitos estabelecidos nas letras b a e do citado § 2º, ao deixar de lançar todas as investidas no exterior no Registro X 340.

Em adição, o artigo nº 35, § único, inciso I, da citada Instrução não deixa qualquer margem de dúvida quanto a obrigatoriedade de informar o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas quando as pessoas jurídicas pretendem consolidar os resultados das suas controladas no exterior:

...

Vale frisar que à luz desse artigo da IN RFB 1.520/2014, a Fiscalizada não atendeu também os requisitos estabelecidos nas letras b a e do citado § 2º, ao deixar de lançar todas as investidas no exterior no Registro X 340.

Em adição, o artigo nº 35, § único, inciso I, da citada Instrução não deixa qualquer margem de dúvida quanto a obrigatoriedade de informar o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas quando as pessoas jurídicas pretendem consolidar os resultados das suas controladas no exterior:

...

#### **2.5 – OS JUROS DEDUZIDOS CONTÁBIL E TRIBUTARIAMENTE REFERENTES AOS EMPRÉSTIMOS EFETUADOS PELA CONTROLADA MARFRIG HOLDINGS (EUROPE) B.V.**

A Fiscalizada deduziu contábil e tributariamente, nos anos-calendário de 2015 e 2016, a título de juros sobre os empréstimos tomados junto à sua controlada no exterior, a Marfrig Holdings(Europe) B.V., **domiciliada na Holanda**, os seguintes valores e suas respectivas contas contábeis de resultados(despesas):

...

Os quadros extraídos da ECF relativos ao Lucro Real, referentes aos anos calendário de 2015 e 2016, demonstram que **não houve adições espontaneamente efetuadas**, de ajustes decorrentes das regras previstas nos arts. 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

Em relação à CSLL são igualmente válidas as afirmações e figuras.

...

Os valores anuais dos excessos dos juros referentes aos anos – calendários de 2015 e 2016 **serão adicionados** ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL conforme estabelecido no § 3º do artigo nº 24, da Lei nº 12.249/2010 e no § 1º do artigo 8º da IN RFB nº 1.154/2011:

...

#### **2.6 – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR DEDUZIDO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2016.**

A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

...

Diante de todo o exposto neste subitem, constatamos que a Fiscalizada incorreu em não atendimento aos requisitos que lhe permitissem compensar o imposto de renda pago no exterior exigidos pela legislação relativo a todas as controladas listadas na tabela por ela apresentada, sendo algumas de forma parcial e outras integralmente.

Por essa razão as compensações efetuadas serão desconsideradas por esta Fiscalização, exceto em relação ao valor total de R\$ 6.258.043,91 lançado como pago pela controlada Mac Food Services SDN BHD no ano-calendário de 2016, cujos documentos referentes ao pagamento de impostos foram apresentados traduzidos e chancelados pelo Consulado da Embaixada Brasileira. Doc. 45.8(Doc. 4 dos documentos comprobatórios, páginas 71 a 79)

...

#### **2.7 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL E COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

...

Em resposta, apresentou uma planilha com o demonstrativo dos valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados a partir do ano-calendário de 2015 até o presente momento nos programas de parcelamento PERT (Programa Especial de Regularização Tributária) e PRR (Programa de Regularização Tributária Rural).

...

No entanto, no sistema interno da Receita Federal que controla as movimentações e os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, ainda não foram carregadas as baixas por utilização de saldos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas da CSLL para os contribuintes que aderiram

aos parcelamentos referentes à MP nº 0766/2017 – PRT, Lei nº 13.496/ 2017 – PERT e Lei nº 13.606/2018 – PRR, fatos estes que se aplicam à Fiscalizada.

**Isto requer que façamos os cálculos para apurar o valor correto dos saldos dos Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, em 31/12/2014, considerando os valores utilizados em parcelamentos e compensações futuras informados pela Fiscalizada.**

...

Logo, a Fiscalizada **não possuía** saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL a compensar em 2016, incorrendo, destarte, em Infrações relativas à Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral e à Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral, cujos enquadramentos legais são os seguintes:

**2.8 – MULTAS ISOLADAS EM RELAÇÃO AO IRPJ E À CSLL DECORRENTES DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS**

...

**3 – A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA À INFRAÇÃO DESCRITA NO SUBITEM 2.3.2 – A CONTRADIÇÃO ENTRE A VENDEDORA (A FISCALIZADA) E A COMPRADORA (JBS) QUANTO AOS PAGAMENTOS ADICIONAIS RELATIVOS AO PREÇO DAS PARTICIPAÇÕES MOY PARK.**

Devidamente cientificada da autuação, a recorrente impugnou a exação, fls. 02478/02579.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, por sua procedência parcial.

Cientificada da decisão de primeira instância, recorrida, em 03/08/2021, fls. 04226, a Recorrente apresentou seu recurso, fls. 04228/04351, em 30/08/2021, com os argumentos abaixo.

No início apresenta os fatos, como os interpreta.

Logo após, em cada motivo da exação, busca apresentar:

1. Os fatos;
2. A conclusão da Fiscalização;
3. Suas alegações constantes da Impugnação;
4. A conclusão da decisão recorrida; e
5. As razões que entende ser pertinentes para a revisão da decisão.

Assim procedeu nas seguintes questões:

- 1. GANHO DE CAPITAL CALCULADO PELA MARFRIG OVERSEAS E SEUS REFLEXOS NA CONTROLADORA BRASILEIRA;**

- 1.1 Da glosa do saldo da conta de outras **despesas**, fls. 04237/04254;
- 1.2 Dos pagamentos realizados pela **JBS**, fls. 04254/04264; e
- 1.3 Glosa dos “**outros resultados abrangentes**” (ORA), na apuração do ganho de capital na venda no negócio MOY PARK, fls. 04264/04277;
2. **NÃO ADIÇÃO DO LUCRO APURADO PELA INVESTIDA MARFRIG HOLDING EUROPE BV (MHEBV), NO ANO-CALENDÁRIO DE 2015, FLS. 04277/04291;**
3. **VEDAÇÃO À CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DE PARTE DAS INVESTIDAS NO EXTERIOR, FLS. 04291/04297;**
4. **EXCESSO DE JUROS RELATIVO A EMPRÉSTIMOS TOMADOS JUNTO A MHEBV, FLS. 04297/04307;**
5. **APROVEITAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR COMPENSADO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2016, FLS. 04307/04325;**
6. **DOS PREJUÍZOS UTILIZADOS NA COMPENSAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ANO DE 2016, FLS. 04325/04329;**
7. **DAS MULTAS ISOLADAS SOBRE ESTIMATIVAS MENS AIS, FLS. 04329/04339;**
8. **DO ERRO DE LIQUIDAÇÃO DO ACÓRDÃO PROFERIDO NA DRJ01 PELA AUTORIDADE PREPARADORA, FLS. 04339/04350; E**
9. **CONCLUSÃO E PEDIDOS, FLS.04350/04351.**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), apresentou contra razões, fls. 010136/01044, onde expõe suas alegações e conclui requerendo a negativa integral do provimento do recurso voluntário apresentado.

A Recorrente anexou ao processo Parecer - “*Tributação em Bases Universais – Base de Cálculo – Eficácia de bloqueio dos Tratados – Direito à Consolidação – Regras de Subcapitalização*” - elaborado por Paulo Ayres Barreto, que coadunaria com suas razões já apresentadas, fls. 010249/101312.

A Recorrente e a PGFN buscam reforçar suas razões, apresentando memoriais, fls. 010315/010331 e 010337/010365, respectivamente.

O Recurso foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Marcelo Oliveira, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

**ADMISSIBILIDADE:**

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

**PRELIMINAR:**

A Recorrente alega, em primeiro lugar, que na questão da **glosa do saldo da conta de outras despesas** há nulidade que macula a exação.

Para a Recorrente, essa nulidade estaria configurada devido à Fiscalização não deter competência para desconsiderar, de forma total ou parcial, registros contábeis de empresas situadas no exterior, apresentadas na forma estabelecida pela própria RFB, nas IN SRF nº 213/2002 e IN RFB nº 1520/2014, e nem tampouco podendo solicitar os documentos que originaram os registros contábeis.

Assim se manifestou a Fiscalização, fls. 02274:

Como se observa o resultado tributável é composto por quatro elementos: o resultado contábil (lucro ou prejuízo), as adições, as exclusões e as compensações.

Os valores de todos esses elementos são baseados em documentos e demonstrações, **os quais podem ser verificados pela autoridade fiscal** enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

A leitura do **artigo 94 da Lei 12.973/2014** e do **artigo 956 do RIR/2018**, corroboram essa assertiva:

*Art. 94. Para fins do disposto nesta Lei, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e idônea que **comprove os requisitos nela previstos**, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.*

...

Art. 956. Os Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda **procederão ao exame dos livros e dos documentos de contabilidade** dos **contribuintes** e realizarão as diligências e as investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, dos balanços e dos documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais, para os quais não se aplicam as restrições previstas nos art. 1.190 ao art. 1.192 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, e observado o disposto no art. 1.193 do referido Código (Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, caput, inciso I, alínea “d”).

...

Equivoca-se a Fiscalizada ao afirmar que **o art. 94 da Lei nº 12.973/14 é norma de caráter genérico**, que deve ser aplicada de acordo com o contexto de cada situação a ela sujeita.

...

Com a publicação da Lei nº 9.249/95, a previsão constitucional da universalidade da renda passou a ser prevista na legislação federal infraconstitucional.

Alterações legislativas posteriores foram inseridas no ordenamento brasileiro, notadamente a recente Lei nº 12.973/2014.

É indubitável, por conseguinte, que fatos que possam gerar reflexos tributários em sujeitos passivos – notadamente naqueles residentes no Brasil, que é o caso da Fiscalizada. – **podem ser investigados pela autoridade tributária brasileira**, ainda que esses fatos tenham ocorridos no exterior.

A comprovação com documentos que embasassem os demonstrativos referentes ao ganho de capital guarda direta relação com a **controlada** Marfrig Overseas Limited.

Como esse ganho de capital gerou reflexos fiscais no Brasil, a autoridade tributária pode verificá-los, devendo a controladora brasileira apresentar os documentos e esclarecimentos pertinentes que lhe forem requeridos, no curso de procedimento regularmente instaurado.

...

Ressalte-se também, a Lei nº 12.973/2014, a qual dispõe, dentre outras matérias, sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas, especificamente em **seu artigo 94**, também prevê que as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e idônea que comprove os requisitos na aludida lei, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

...

Diante do exposto, esta Fiscalização entende que **deve ser desconsiderado, por falta de comprovação documental, o valor referente a Outras Despesas e Receitas** Operacionais lançado na Demonstração de Resultado da Marfrig Overseas Limited.

A Recorrente descreve a questão em litígio da mesma forma, fls. 04238:

Ao constatar este cenário a autoridade fiscal passou a analisar não só a apuração do ganho de capital auferido pela Marfrig Overseas, mas também **o próprio resultado contábil desta investida para o ano de 2015** e seus reflexos como lucro de controlada no exterior para fins de determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL da Recorrente, momento em que surgiu o primeiro apontamento feito pelo auditor fiscal. Explica-se:

No curso das respostas disponibilizadas à fiscalização foi apresentado demonstrativo (razonetes) consignando o ganho de capital apurado pela Marfrig Overseas na venda da “Moy Park” para a JBS, o qual foi assim retratado:

...

Diante da informação do ganho de **USD 617,636 milhões**, o agente do erário compulsou a **Demonstração do Resultado do Exercício da Marfrig Overseas** relativa ao ano-calendário de 2015 para confirmação deste valor.

Ao constatar que o lucro líquido contábil apurado nas demonstrações financeiras desta investida foi de apenas **USD 341,958 milhões**, questionou sobre o registro contábil do ganho de capital, bem como sobre os demais elementos que compuseram seu resultado contábil final daquele período.

Foi então esclarecido que o ganho da alienação realizada foi registrado em conta de “Outras Receitas e Despesas Operacionais” na qual também estava contabilizado montante atinente a **outras despesas** no valor de **USD 235,698 milhões**, de forma que o saldo final desta foi de USD 381,856 milhões.

...

De forma mais visual, a formação do saldo da conta de **OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS** da investida Marfrig Overseas foi representado pela conformação a seguir:

Descrição	Valor em USD
Ganho de Capital	617.636.934
<b>Outras Despesas/Receitas</b>	<b>- 235.698.512</b>
Saldo da Conta	381.938.422

Esclareceu-se que o montante de USD 235,698 milhões correspondia a contrapartidas em resultado de outras operações da empresa estrangeira tais como empréstimos e financiamentos, operações com aplicações financeiras e derivativos, e custos e tarifas bancárias relativas a estas operações.

Contudo, a explicação foi tida como insuficiente pelo auditor, que solicitou a **composição analítica com abertura individualizada dos valores que integram a conta** de “Outras Despesas e Receitas Operacionais” da Marfrig Overseas, suportada por documentação suporte pertinente.

A Recorrente arguiu que a Marfrig Overseas trata-se de uma controlada no exterior, possuindo apenas as **demonstrações financeiras** usualmente divulgadas nas publicações de praxe e as obrigações acessórias **determinadas pela legislação brasileira das empresas sediadas no exterior** tais como balanço patrimonial e a demonstração de resultado, não tendo acesso a maiores detalhes e aberturas ou documentação suporte atinente aos valores lançados na contabilidade da investida.

De forma a corroborar a não obrigatoriedade de posse deste acervo, e principalmente o fato de que o poder de fiscalização dos agentes da RFB **somente pode alcançar documentos que subsidiem registros contábeis de contribuintes**

**sob sua jurisdição**, o que no presente caso albergaria tão somente as demonstrações financeiras da investida no exterior e não o seu lastro documental, a Impugnante colacionou a diretriz do **art. 25, §2º, II, da Lei nº 9.249/95**: “*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*”, o qual claramente denota que a comprovação do resultado da controlada estrangeira, dá-se por **meio de seu balanço**, seguindo o layout determinado pela legislação brasileira”.

O agente estatal rebateu este ponto afirmando que haveria sim a obrigatoriedade desta comprovação com base no **art. 94 da Lei nº 12.973/2014 e no art.956 do RIR/2018** e ao final da auditoria desconsiderou do resultado da Marfrig Overseas do ano de 2015, a ser imputado no lucro real e base de cálculo da CSLL da Recorrente, o valor de despesa referente a cifra USD 235,698 milhões (R\$ 920,355 milhões).

Resumindo, conforme delimitado pela Fiscalização e pela Contribuinte, o litígio se refere a obrigatoriedade, ou não, de empresa controladora brasileira apresentar comprovantes de escrituração contábil de sua controlada estrangeira.

As teses seguiram para análise do contencioso administrativo fiscal, que, na primeira instância, proferiu a decisão recorrida, com os seguintes pontos em destaque sobre o tema, fls. 04156:

Sobre esse tema, já me manifestei, em outros processos, para sustentar que a tributação em base universais (TBU), introduzida pela Lei 9.249/95, significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, **mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira.**

Ou seja, sustentei e continuo sustentando que **a Receita Federal não tem competência para glosar uma despesa de uma controlada no exterior por considerá-la indedutível** à luz da legislação brasileira, já que a apuração do que é dedutível ou indedutível nessa hipótese depende do que disponha a lei do país de domicílio da investida.

Da mesma forma, **o Fisco brasileiro não tem competência para glosar uma despesa de uma controlada no exterior por considerá-la indedutível à luz da legislação do país de domicílio**, já que ele só tem competência para auditar as contas de quem seja contribuinte no Brasil.

Ora, **a controlada domiciliada no exterior não é contribuinte no Brasil**, logo, **as suas contas não podem ser objeto de auditoria do Fisco brasileiro.**

No entanto, não é disso que se trata no presente caso, ou seja, aqui o que se verifica é a **falta de prova da existência de despesa que consta das**

**demonstrações financeiras da controlada**, apresentadas pela controladora brasileira, ora impugnante, ao Fisco brasileiro.

Ou seja, **o Fisco não está auditando a controlada no exterior, mas, sim, o documento apresentado** pela contribuinte brasileira (impugnante) e que é lastro documental de receita tributável aqui no Brasil.

Na sua peça de defesa, a própria impugnante alega que informou ao Fisco o seguinte:

...

Ora, em se tratando de despesas de tais naturezas, qual a dificuldade que teria a impugnante para juntar documentos que provassem que sua controlada tinha efetivamente incorrido em tais despesas? Nenhuma, principalmente, como já dito, quando a impugnante detinha 100% do capital de sua controlada.

A impugnante também alega o seguinte:

...

Como se vê, as demonstrações financeiras da controlada, no "paraíso fiscal" em tela, não são objeto sequer de auditoria externa nem muito menos são auditadas pelo poder público de Cayman, o que a diferencia de controladas situadas em jurisdições com efetiva Administração tributária, em que se poderia até arguir que a existência de despesas e receitas já teriam passado pelo escrutínio de fiscalizações tributárias efetivas.

Tanto é assim que a impugnante não alega que tais resultados contábeis teriam sido declarados a qualquer autoridade pública de Cayman. Ora, não existindo efetiva fiscalização ou qualquer controle do poder público local, não poderia o Fisco brasileiro ficar impedido de questionar valores que foram a ele declarados pela própria impugnante - que é contribuinte brasileira.

No caso em tela, é um **assessor jurídico privado** que informa que a impugnante deveria manter todos os seus assentos contábeis por um período mínimo de cinco anos a partir da data em que foram preparados, no que se inclui, por óbvio, o lastro documental de tais assentos.

Assim sendo, há mais um motivo para não se entender por que a impugnante, que controla 100% do capital da Marfrig Overseas, não quis apresentar os documentos que comprovavam a existência de despesas declaradas ao Fisco brasileiro na demonstração de resultados da controlada.

No presente caso, estamos tratando de controlada domiciliada no exterior, logo, não pode a controladora no Brasil alegar qualquer dificuldade em obter a documentação para comprovar o que declarou ao Fisco brasileiro, tendo em vista o controle por ela exercido sobre a investida.

Registro, em passant, **que caso se tratasse aqui de coligada**, todo esse entendimento deveria ser temperado, pela mesma razão que o Supremo Tribunal

Federal assim o fez na ADIn 2588, ao diferenciar controladas e coligadas em razão da evidente diferença que há entre controle e influência significativa, o que, logicamente, reflete sobre o maior ou menor acesso ao lastro documental da escrituração contábil da investida no exterior.

No entanto, o presente caso está longe de tais temperamentos, pois estamos a tratar de controlada domiciliada em "paraíso fiscal" (Marfrig Overseas), em que a impugnante detém 100% do seu capital.

Ademais, por que o art. 25, § 2º, IV, da Lei 9.249/95 obrigaria a controladora no Brasil a manter no Brasil as demonstrações financeiras da controlada no exterior que embasou as demonstrações em Reais, se não pudesse o Fisco brasileiro exigir a prova da existência de uma despesa ali constante?

Não faria sentido, pois não se pode interpretar tal norma de forma a torná-la inútil, mesmo porque toda obrigação tributária acessória traz em si um poder implícito do Fisco, o de auditar as informações ali constantes e que sejam relacionadas à matéria tributária objeto da fiscalização.

Por essas razões, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Inicialmente, deve se registrar que é curiosa e inquietante a afirmação constante da decisão recorrida que o Fisco Brasileiro não possuiria competência para auditar empresa estrangeira, mas possuiria competência para exigir a demonstração e verificar a procedência de documentação que serviu para a escrituração contábil de uma empresa estrangeira.

Poder de polícia básico da fiscalização tributária é a competência legal de exigir a apresentação de documentos.

Se não possui competência para fiscalizar como possuiria competência para exigir a apresentação de documentos?

Outro ponto curioso é que a decisão recorrida afirma que a Receita Federal não tem competência para glosar uma despesa de uma controlada no exterior por considerá-la indedutível, mas também afirma que como o art. 25, § 2º, IV, da Lei 9.249/95 obriga a controladora no Brasil a manter no Brasil as demonstrações financeiras da controlada no exterior que embasou as demonstrações em Reais fica claro que o Fisco brasileiro pode exigir a prova da existência de uma despesa ali constante.

Oras, a disposição legal citada constava da publicação da Lei 9.249, em 27/12/1995, então por que não foi usado esse entendimento em decisões anteriores?

Pois bem.

Cabe, portanto, verificar se há, ou não, legislação que confere essa competência ao Fisco, já que a atividade do Fisco é totalmente vinculada à Legislação, conforme determina o Art. 142, do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Destaque-se que a vinculação e a obrigatoriedade são para a prática de atos, assim como para deixar de praticar certos atos.

A Fiscalização fundamenta sua análise e conclusão na legislação abaixo, vigentes à época dos fatos.

**Lei 12.973/2014:**

Art. 94. Para fins do disposto nesta Lei, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e idônea que **COMPROVE OS REQUISITOS NELA PREVISTOS**, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

Essa legislação pode vir a tratar de competência para exigência de apresentação e avaliação de documentos, desde que sejam para comprovação dos “requisitos” tratados na Lei 12.973/14, como está claro.

Cabe destacar que empresas situadas no exterior não são contribuintes, como bem cita a decisão recorrida:

Ora, a controlada domiciliada no exterior não é **contribuinte** no Brasil, logo, as suas contas não podem ser objeto de auditoria do Fisco brasileiro.

Também cabe destacar que a empresa situada no exterior, mesmo controlada por empresa nacional, não pode ser enquadrada como sujeito passivo, pois ela não é obrigada ao pagamento de qualquer tributo ou penalidade pecuniária, já que não é Contribuinte, como bem afirmado pela decisão recorrida.

Prosseguindo:

Art. 956. As Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda procederão **ao exame dos livros e dos documentos de contabilidade dos CONTRIBUINTES** e realizarão as diligências e as investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, dos balanços e dos documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais, para os quais não se aplicam as restrições previstas nos art. 1.190 ao art. 1.192 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil , e observado o disposto no art. 1.193 do referido Código (Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, caput, inciso I, alínea “d”).

Contribuinte é o sujeito passivo nacional da obrigação principal (pagar) que tenha relação direta com o fato gerador, definição que não comporta empresa estrangeira, pois não tem obrigação de pagar, assim, essa legislação não trata de **exigência de apresentação posterior e avaliação de documentos de impacto tributário por empresa estrangeira**.

**Art. 971. As pessoas físicas ou jurídicas**, contribuintes ou não, ficam obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda no exercício de suas funções, hipótese em que as declarações serão tomadas por termo e assinadas pelo declarante ( Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197 ; e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º ) .

**Art. 972. Nenhuma pessoa física ou jurídica**, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou os esclarecimentos solicitados pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda ( Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123 ; Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197 ).

No presente caso fica claro que as pessoas físicas e jurídicas citadas são as nacionais, pois a legislação brasileira não tem o poder de obrigar pessoas físicas e jurídicas estrangeiras.

Pois bem.

Como já citado, desde o procedimento fiscal, antes da lavratura da autuação, o litígio entre o fisco e a Contribuinte se formou devido a interpretações antagônicas a respeito do Art. 94, da Lei 12.973/2014.

Para o Fisco, esse dispositivo lhe conferia competência para exigir a apresentação de documentos que embasaram a elaboração de demonstrações financeiras de empresa estrangeira. Para a Contribuinte esse dispositivo não confere essa determinada competência.

Ressalte-se que essa divergência foi questionada na impugnação.

A decisão recorrida, como já transcrito, abordou a questão por outros fundamentos, , como segue:

- De que as **demonstrações não merecem fé**, pois essas demonstrações não são auditadas pelo poder público de Cayman, o que a diferencia de controladas situadas em jurisdições com efetiva Administração tributária;
- A possibilidade de apresentação e documentação por controlada é uma certeza;
- O art. 25, § 2º, IV, da Lei 9.249/95 obrigaria a controladora no Brasil a manter no Brasil as **demonstrações financeiras** da controlada no exterior que embasou as demonstrações em Reais.

Cabe ressaltar, em primeiro lugar, que quando o Estado Brasileiro, por seus legisladores, pretendeu a diferenciação entre Nações Estrangeiras assim o fez, por exemplo, nos requisitos para consolidação:

**Lei 12.973/2014:**

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 desta Lei poderão ser **consideradas de forma consolidada** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações: (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

I - estejam situadas em país com o qual o **Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;**

II - **estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida**, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

...

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput, a consolidação será admitida se a controladora no Brasil **DISPONIBILIZAR A CONTABILIDADE SOCIETÁRIA EM MEIO DIGITAL E A DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE DA ESCRITURAÇÃO**, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Há, na decisão recorrida, uma inovação, pois afirma que se a controlada estivesse situada em país com reconhecida fiscalização tributária não haveria necessidade de apresentar documentação, mas que no caso há, sem apresentar um único fundamento jurídico para essa definição.

Também há que se registrar que a Demonstração Financeira foi entregue, como afirmado pelo Fisco no TFV, fls. 02275/02276.

Ressalte-se que “Demonstrações Financeiras” são representações estruturadas da posição financeira e do desempenho financeiro de uma determinada entidade<sup>1</sup>. Já documento comprobatório de escrituração contábil é algo totalmente distinto.

“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).

...

<sup>1</sup> <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/230/edicao-1/demonstracoes-financeiras-#:~:text=Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Financeiras%20s%C3%A3o%20representa%C3%A7%C3%B5es%20estruturadas,decis%C3%A3o%20na%20gest%C3%A3o%20das%20empresas.>

§ 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:

...

IV - as **DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS** das filiais, sucursais e controladas que embasem 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.

Prosseguindo, a Recorrente alega que a possibilidade de análise do valor lançado à conta de Outras Receitas e Despesas da Marfrig Overseas, empresa estrangeira, cabe somente à autoridade fiscal do país onde se situa a empresa, mesmo porque eventual glosa, se existir, deve ser fundamentada pela lei deste território britânico ultramarino e não pelo Fisco Brasileiro.

Nesse sentido, a Recorrente apresentou Memorando, com tradução juramentada, que informa determinações contidas na Lei das Sociedades das Ilhas Cayman, que, em síntese, determina a correta escrituração contábil.

A decisão recorrida ignorou esse memorando, por ser emitido por assessor jurídico privado, mas a existência e veracidade dessa legislação pode ser verificada facilmente na Internet ([https://www.cima.ky/upimages/lawsregulations/CompaniesAct2021Revision\\_1611083022.PDF](https://www.cima.ky/upimages/lawsregulations/CompaniesAct2021Revision_1611083022.PDF)).

Soma-se a esse fato, novamente, que quando o legislador brasileiro desejou tratamento diferenciado aos locais que possuem “regime fiscal privilegiado” assim o fez, como no Art. 24-A, da Lei 9.430/96.

Após esses esclarecimentos, passa-se a verificar o litígio, registrado na acusação.

A Fiscalização defendeu que todos os valores constantes da escrituração contábil são baseados em documentos e demonstrações, os quais podem ser verificados pela autoridade fiscal enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional, conforme determinam o **artigo 94, da Lei 12.973/2014**, e o **artigo 956 do RIR/2018**.

**Decreto 9.580/2018 (RIR):**

Art. 956. Os Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda procederão ao exame dos livros e dos documentos de contabilidade dos **contribuintes** e realizarão as diligências e as investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, dos balanços e dos documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais, para os quais não se aplicam as restrições previstas nos art. 1.190 ao art. 1.192 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, e observado o disposto no art. 1.193 do referido Código (Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, **caput**, inciso I, alínea “d”)

Como já citado, a empresa estrangeira não é Contribuinte, conforme a determinação contida no CTN.

**Lei 12.973/2014:**

Art. 94. Para fins do disposto nesta Lei, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e **idônea que comprove os requisitos nela previstos**, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

Já a Recorrente afirmou, em síntese, que a Fiscalização utilizou legislação genérica, aplicáveis a contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, para demonstrar sua competência para verificar documentação de empresa estrangeira.

Como é cediço, a apuração do lucro de empresas no exterior não se subordina a legislação nacional.

**Lei 9.249/2005:**

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.

...

**§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.**

Mas há legislação específica a ser avaliada, a Lei 12.973/2014.

Art. 94. Para fins do disposto nesta Lei, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil **deverão manter disponível à autoridade fiscal** documentação hábil e idônea **que comprove os REQUISITOS nela previstos**, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

Cabe, portanto, verificar quais são os **“requisitos”** previstos na Lei 12.973/2014, pois é disso que o Art. 94 citado trata.

No texto da Lei 12.973/2014 encontra previsão de **“requisitos”** determinados na lei que devem ser comprovados, como afirma o Art. 94.

**Lucro Presumido para Lucro Real**

Art. 16. A pessoa jurídica tributada pelo **lucro presumido** que, em período de apuração imediatamente posterior, **passar** a ser tributada pelo **lucro real** **deverá** incluir na base de cálculo do imposto apurado pelo lucro presumido **os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil**, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio.

§ 1º A tributação dos ganhos poderá ser **diferida** para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, **desde que observados os procedimentos e REQUISITOS previstos no art. 13.**

§ 2º As **perdas** verificadas nas condições do caput somente poderão ser computadas na determinação do lucro real dos períodos de **apuração posteriores** se observados os **procedimentos e REQUISITOS previstos no art. 14.**

....

### **Ganho**

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em **subconta** vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da **subconta** de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de **subconta** na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º

### **Subseção II**

#### **Perda**

Art. 14. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em **subconta** vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de **subconta** na forma prevista no caput , a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

Art. 15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o **controle em subcontas** previsto nos arts. 5º , 13 e 14.

Esses dois dispositivos tratam de alteração de Lucro Presumido para Lucro Real e o “requisito” citado é o tratamento do ganho ou perda em subconta, que não é objeto deste litígio, *que é a possibilidade, ou não, de exigência, análise e definição quanto a documentos comprobatórios referentes a despesas/receitas operacionais de empresa estrangeira ao Fisco Nacional.*

Há outro dispositivo que trata de requisitos:

#### **Subvenções Para Investimento**

Art. 30. As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

II - aumento do capital social. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput **serão tributadas caso não seja observado** o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput , inclusive nas hipóteses de: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, **vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

Aqui se trata de “**requisitos**” para computo de subvenções no Lucro Real, ou não, não mantendo relação com o cerne do litígio sob análise.

Prosseguindo:

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de **coligada** domiciliada no exterior **serão computados** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido

disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as **SEGUINTE CONDICOES**, cumulativamente, relativas à investida:

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º , considera-se:

I - **creditado** o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e

II - **pago** o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior **que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput** serão tributados na forma do art. 82.

Verifica-se que a norma legal cria requisitos estabelecidos no caput que não possuem vínculo com o presente litígio, pois são requisitos para o cômputo dos lucros auferidos por intermédio de **coligada** domiciliada no exterior, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Ressalte-se que: a) há diferença, definida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), entre coligadas e controladas (ADIn 2588); b) a legislação acima refere-se à coligadas; e c) a questão em litígio é sobre controlada.

Continuando a busca por algum dispositivo na Lei 12.973/2014 que permitiria a exigência e avaliação de documentos que embasaram escrituração contábil de empresa

estrangeira, referente a despesas operacionais, procuramos alguma menção na Exposição de Motivos da Medida Provisória 627/2013<sup>2</sup>, origem da Lei 12/703/20014.

Nessa Exposição de Motivos (EM) encontra-se as seguintes remissões a requisitos:

EM:

15.12. O caput do art. 24-B dá o tratamento contábil para a redução decorrente de ajuste a valor justo efetuada na investida, determinando que o valor deve ser compensado com a baixa do respectivo valor registrado a título de "menos-valia". Na hipótese de o ajuste a valor justo corresponder a bens diferentes daqueles que originaram o valor registrado como "menos-valia" ou de a avaliação resultar em valor inferior àquele registrado, o § 1º determina que o valor seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária. Os §§ 2º a 3º disciplinam o tratamento do valor mantido em subconta. **O § 4º determina que a perda será indedutível na hipótese de DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS previstos no artigo.** O § 5º determina que a Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata este artigo.

MP 627:

**“Art. 24-B.** A contrapartida do ajuste negativo na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da menos-valia de que trata o inciso II do **caput** do art. 20.

§ 1º A perda relativa à contrapartida de que trata o **caput**, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à menos-valia, ou relativa à contrapartida superior ao saldo da menos-valia, não será computada na determinação do lucro real, e **será evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária**, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.

§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e a perda respectiva não será computada na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar a perda na determinação do lucro real.

§ 3º A perda relativa ao saldo da subconta de que trata o § 1º poderá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento.

<sup>2</sup> <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2013/medidaprovisoria-627-11-novembro-2013-777412-exposicaodemotivos-144169-pe.html>

**§ 4º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no § 1º, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.**

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o controle em subcontas de que trata este artigo.” (NR)

Como está claro, o requisito é para dedutibilidade de perda (ajuste negativo na participação societária), e refere-se ao registro em subconta, não tendo relação com a questão sob litígio, que é a possibilidade, ou não, de exigência, análise e definição quanto a documentos comprobatórios de receitas e despesas operacionais de empresa estrangeira ao Fisco Nacional.

**EM:**

80. Por sua vez, o art. 74 estabelece a **regra geral da consolidação dos resultados**, independentemente da estrutura empresarial adotada pelo controlador brasileiro no exterior, **dentro de determinados requisitos**. A norma prevê a possibilidade da consolidação de resultados das controladas domiciliadas no exterior para fins de apuração do valor a ser tributado pela controladora brasileira.

**MP 627/2013:**

Art. 74. Até o ano calendário de 2017, as parcelas de que trata o art. 73, restritas aos resultados decorrentes de renda ativa própria, **poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil**, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações: (Vigência)

I - situadas em país com o qual o Brasil **não mantenha acordo** em vigor para troca de informações para fins tributários;

II - localizadas em país ou dependência **com tributação favorecida**, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 80; ou

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a **tratamento tributário previsto no inciso II** do caput.

§ 1º A **consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas** prevista no art. 72 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º O resultado positivo da consolidação prevista no caput **deverá ser adicionado ao lucro líquido** relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso **de resultado negativo da consolidação** prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica **poderá ser utilizado** na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, até o quinto ano-calendário subsequente.

§ 5º O prazo de que trata o § 4º não correrá enquanto a pessoa jurídica no exterior estiver em **período anterior ao início das operações da empresa**, na forma definida em regulamento.

§ 6º O prejuízo auferido no exterior por controlada direta de que tratam os §§2º e 3º do art. 73 **não poderá** ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 7º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irrevogável para o ano-calendário correspondente.

Como fica claro, os requisitos constantes nesse artigo referem-se à regra geral da **consolidação dos resultados**, não possuindo relação com o objeto do presente litígio.

**EM:**

83. Por sua vez, o **art. 79** da Medida Provisória define **REGRAS para equiparação de pessoas jurídicas coligadas à condição de controladora**, exclusivamente para os fins desta norma. Nesse sentido, **busca-se possibilitar que sejam considerados individualmente os resultados de empresas no exterior** que, por exemplo, sejam controladas por uma coligada da empresa com domicílio no Brasil se, no caso concreto, as condições desta se **subsumirem aos REQUISITOS legais de equiparação**, conferindo o mesmo tratamento tributário que se dispensa a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

**MP 627/2013:**

Art. 79. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, **EQUIPARA-SE** à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua **mais de cinquenta por cento** do capital votante da coligada no exterior. (Vigência)

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, **será considerada** vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a **pessoa física ou jurídica cuja participação** societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976 ;

II - a **pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada**, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

III - a **pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica**;

IV - a **pessoa física ou jurídica que seja sua associada**, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

V - a **pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau**, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e

VI - a **pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado**, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Os requisitos constantes nesse artigo referem-se a **regras de equiparação à condição de controladora** a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em **coligada** no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de cinquenta por cento do capital votante da coligada no exterior.

Portanto, esses requisitos não possuem relação com o objeto do litígio, auditoria de documentos de empresa estrangeira, para fins tributários.

84. No seu art. 80, a norma define **conceitos objetivos que se aplicam a REQUISITOS constantes na presente Medida Provisória**. O conceito objetivo permite à própria pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil avaliar se os lucros de cada empresa no exterior da qual ela tenha participação são tributados pelo país estrangeiro em condições que “conferem” a possibilidade de opção pelo pagamento em parcelas. Desse modo, reafirma-se a confiança do Ministério da Fazenda no contribuinte brasileiro. **Não obstante, exige-se que a suficiente documentação hábil e idônea seja por ele preservada e disponibilizada à autoridade fiscal quando verificações forem realizadas, conforme determina o art. 93.**

MP 627/2023:

Art. 80. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, considera-se: (Vigência)

I - **renda ativa própria** - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as seguintes receitas decorrentes de:

- a) royalties ;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira;

II - **renda total** - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

III - **regime de subtributação** - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior à alíquota nominal inferior a vinte por cento.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá reduzir a alíquota nominal de que trata o inciso III do caput para até quinze por cento, ou a restabelecer, total ou parcialmente.

...

Art. 93. Para fins do disposto nesta Medida Provisória, as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil deverão manter disponível à autoridade fiscal documentação hábil e idônea **QUE COMPROVE OS REQUISITOS NELA PREVISTOS**, enquanto não ocorridos os prazos decadencial e prescricional.

#### **Lei 12.973/2014:**

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - **REND A** ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;

f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos; g) aplicações financeiras; e

h) intermediação financeira.

II - **RENDA** total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

III - **REGIME DE SUBTRIBUTAÇÃO** - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento)

§ 1º As alíneas “b”, “g” e “h” do inciso I não se aplicam às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar pela autoridade monetária do país em que estejam situadas.

§ 2º Poderão ser considerados como renda ativa própria os valores recebidos a título de dividendos ou a receita decorrente de participações societárias relativos a investimentos efetuados até 31 de dezembro de 2013 em pessoa jurídica cuja receita ativa própria seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento)

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir a alíquota nominal de que trata o inciso III do caput para até 15% (quinze por cento), ou a restabelecer, total ou parcialmente.

Verifica-se que são três as definições de requisitos que a legislação atribui conceito objetivo e possibilita a verificação da documentação pelo Fisco:

- Renda ativa própria;
- Renda Total; e
- Regime de subtributação.

Nenhum deles se refere ao presente litígio, que é a competência legal para o Fisco exigir, analisar e definir a dedutibilidade, ou não, de despesas operacionais.

Cabe registrar que trata-se dos anos calendários 2015 e 2016, após o surgimento da MP 627/2013, que se transformou na Lei 12.973/2014.

Esses destaque se faz importante pois houve alteração da base de cálculo do regime de Tributação em Bases Universais (TBU), da MP 2.158-35/01 para a Lei 12.973/14.

Nessa alteração, o Art. 95, da Lei 12.973/14 incluiu no Art. 25, da Lei 9.249/96 a seguinte determinação:

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

Portanto, a regra de apuração do lucro é a legislação comercial do país de domicílio.

Importante citar essa determinação legal, pois pode ocorrer de uma despesa, conceituada no Brasil como dedutível, ser considerada indedutível no país onde se encontra a empresa estrangeira.

Parece-me que há um vácuo na legislação, mas não se encontra dispositivo legal que confira competência para a glosa da despesa efetuada, em escrituração contábil de empresa estrangeira.

Legislação que não foi citada no TVF, Lei 9.249/2005, traz a seguinte disposição.

**Lei 9.249/2005:**

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;

Poder-se-ia questionar se o verbo demonstrar refere-se a “apresentar” ou “comprovar”.

Só que há dois problemas para utilizar a interpretação no sentido de comprovação.

O primeiro é que na legislação não há diferenciação de regras entre países, com ou sem regime fiscal diferenciado.

O segundo, vinculado ao primeiro, é que há no CARF, sob a égide da legislação acima, vasta e firme jurisprudência sobre a impossibilidade de fiscalização de empresa estrangeira, conforme alguns acórdãos abaixo, não reformados na questão em debate:

Acórdão 1302-004.272:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL. LUCROS APURADOS NO EXTERIOR. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO BRASILEIRA PARA AUDITAR AS DEMONSTRAÇÕES DE EMPRESA ESTRANGEIRA.

É impossível, por falta de competência legal, **promover-se a glosa de valor utilizado para reduzir o montante do lucro líquido de companhia estrangeira e devidamente informado em suas demonstrações financeiras**, já que isso só caberia a Autoridade Fiscal do país sede daquela empresa, até mesmo porque, se

tal glosa fosse possível, deveria ser fundamentada na lei do Estado Estrangeira e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira.

...

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a alegação de ilegalidade da MP. 2158/2001 e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à tributação dos lucros da empresa controlada indireta na Argentina (Acergroup). Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros da empresa controlada na Áustria (Votorantim GmbH), vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Marcelo José Luz de Macedo. Por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso para reconhecer o direito à compensação dos tributos pagos pela empresa controlada Votorantim GmbH e em negar provimento ao recurso quanto a incidência de juros sobre a multa. **Acordam também, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício**, votando o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório pelas conclusões do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

...

## II DO RECURSO DE OFÍCIO.

Conforme descrito no relatório supra, o ponto do ato de lançamento que mereceu reprimendas da turma a quo centrou-se no valor tributável calculado pela D. Auditoria em relação aos lucros apurados pela Votorantim GmbH; objetivamente, a Fiscalização teria desconsiderado os valores declarados pela recorrente em DIPJ com base em demonstrações financeiras da predita empresa controlada. E, para tanto, a Autoridade Fiscal efetivamente **glosou parte das deduções** realizadas pela VTGMBH.

A DRJ, neste ponto, reduziu o montante da base de cálculo apurada justamente por entender, no caso, inexistir previsão legal a autorizar a Auditoria Fiscal Brasileira a realizar procedimentos fiscalizatórios ou mesmo para **revisar as demonstrações financeiras de pessoas jurídicas estabelecidas em países estrangeiros**.

Este posicionamento, diga-se, já foi objeto de exame por este colegiado e, ainda que não exista, até aqui, uma decisão já publicada, é fato que a Turma referendou este posicionamento, bem sintetizado na seguinte passagem do acórdão ora recorrido:

Quanto à possibilidade de glosar o valor atribuído a título de "Alocação das ações de Fruição", isso só caberia a Autoridade Fiscal austríaca, mesmo porque, tal glosa deveria ser fundamentada na lei austríaca e não em mera pesquisa feita em

"literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira. Por essas razões, voto por dar provimento neste ponto a impugnação (sic).

Este relator, diga-se, negaria provimento ao recurso de ofício já pelas premissas adotadas ao longo deste voto. Nada obstante, as ponderações propostas pela DRJ são, para além de dúvidas razoáveis, inafastáveis.

Assim sendo, é de se negar provimento ao recurso de ofício.

Acórdão 1302-006.412 (15/03/2023)::

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Ano-calendário: 2014

...

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02).

A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, **mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar, na integralidade, os créditos tributários constituídos no lançamento de ofício tratados nos presentes autos, nos termos do relatório e voto do relator

...

Assim, é ilógico pensar, como mencionado acima, que o Fisco brasileiro teria como questionar a apuração do lucro auferido por entidade com domicílio no exterior e o que é pior: aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira.

A esta mesma conclusão chegou o acórdão proferido pela DRJ de Brasília, que, após citar as ilações da fiscalização constantes no TVF, assim se pronunciou:

O equívoco da Fiscalização está estampado nesses últimos parágrafos acima transcritos, pois a AMBEV Luxemburgo e a Labatt Holding não são contribuintes brasileiras nem se subordinam à legislação nacional, logo, não poderia o autuante auditar as suas demonstrações financeiras à luz da legislação brasileira. Trata-se de um rotundo equívoco, pois a tributação em base universais

(TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira.

Ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio, o que está explícito nas Instruções Normativas 213/02: (...)

Portanto, por ausência completa de competência do Fisco brasileiro de aplicar a legislação brasileira na apuração dos lucros auferidos pela empresa controlada com sede em Luxemburgo, não se sustenta a autuação que constituiu créditos tributários em face da Recorrente, devendo ser mantido o acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF).

Neste ponto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Portanto, pelo exposto, a acusação fiscal de que teria competência para glosar despesas ocorridas em empresa controlada estrangeira, devido ao disposto no Art. 94, da Lei 12.973/2014, não se sustenta.

Assim sendo, deve ser dado provimento ao recurso, nesse ponto.

A próxima questão alegada no recurso refere-se aos pagamentos realizados pela JBS.

Em síntese, assim consta da acusação fiscal:

Como se verifica na resposta da compradora JBS, houve pagamentos **além** daqueles informados pela Fiscalizada(a vendedora), que são os dois de R\$ 125 milhões e outros no valor total de R\$ 430 milhões a título de earn-out, os quais foram veementemente negados pela Fiscalizada, qualificando-os de “supostos pagamentos indicados no quadro acima não estão contemplados nos instrumentos que formalizam a operação de venda das participações da Moy Park.”

Frise-se que a JBS **comprovou** as suas afirmações documentalmente, isto é, apresentou todos os recibos de pagamento à Marfrig Overseas Ltd., além dos dois de R\$ 125 milhões e aqueles de R\$ 430 milhões a título de earn-out, os quais foram pagos diretamente à Fiscalizada no Brasil. Docs. 15 a 15.1

...

Além de comprovar os pagamentos à Marfrig, como parte do valor das Participações Moy Park, a JBS também apresentou um Adendo ao Contrato de Compra e Venda de Participações Societárias e Outras Avenças, datado de 26/06/2015, assinado também pela Marfrig, que comprova que houve cláusula e pagamentos a título de *earn-out*. **Doc. 16.2**

...

Em resumo, a omissão do total da parcela de R\$ 680.000.000,00 no cálculo do ganho de capital, redundou em adições a menor, pela Fiscalizada, a título de Lucros Disponibilizados no Exterior, sendo de R\$ 250.000.000,00 em 2015 e de R\$ 430.000.000,00 em 2016.

Já a recorrente alega que, fls. 04264:

A lição dada por esse julgado é **que erros pontuais acontecem**, e que mesmo sendo de grande magnitude, não tem o condão de sustentar a qualificação da multa de ofício imputada ao evento tratado neste tópico, se mantida a exigência em si, especialmente ao considerarmos que os fatos e informações prestadas não concluem na prática de um evento revestido de “dolo”, no pior cenário de culpa por imprudência, negligência ou imperícia da Contribuinte

Portanto, é medida **imperiosa a desqualificação da multa agravada**, por total ausência de legalidade, uma vez que não há que se falar na caracterização de um evento “doloso”.

Como se denota, a Recorrente não contesta a existência do fato, equívoco no valor da venda, que reflete no ganho de capital auferido.

A Recorrente, na verdade, confessa o equívoco, afirmando que cometeu um erro, e já refuta os motivos para a qualificação da multa, que só ocorreu nesse fato.

Assim, a Contribuinte confessa a existência do crédito, para essa questão, não havendo o que se analisar e decidir.

Já para analisar a questão quanto à qualificação da multa, deve-se verificar a acusação fiscal, fls. 02421:

3 – A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA À INFRAÇÃO DESCRITA NO SUBITEM 2.3.2 – A CONTRADIÇÃO ENTRE A VENDEDORA (A FISCALIZADA) E A COMPRADORA(JBS) QUANTO AOS PAGAMENTOS ADICIONAIS RELATIVOS AO PREÇO DAS PARTICIPAÇÕES MOY PARK

O procedimento da Fiscalizada, por meio da sua controlada Marfrig Overseas Limited., enquadra-se, destarte, no disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original e, na atual, nos remete aos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais têm a seguinte redação:

*Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Em face do disposto na Portaria RFB nº 1750, de 12 de novembro de 2018, foi formalizada a Representação Fiscal Para Fins Penais, por se tratar atos ou fatos que, em tese, configuraram crimes contra a ordem tributária.

Antes de ser questionado, registro que esse é o texto completo, integral sobre os motivos para a qualificação da multa.

Após impugnação da Contribuinte, a DRJ manteve a qualificação:

Na análise da questão encontramos vários problemas na qualificação da multa.

O inicial é que a Fiscalização não enquadra o ato da Recorrente em um dos fundamentos para qualificação da multa. Foi fraude? Foi sonegação? Foi conluio? Foram todos os fundamentos?

Sem a devida subsunção do fato à norma específica há claro óbice para a apresentação da defesa, assim como para a decisão sobre a questão.

Poder-se-ia fazer esse enquadramento no contencioso, mas não é o correto, ainda mais em situação que pode gerar consequências além das tributárias, penais.

Poder-se-ia, também, criar suposições sobre o motivo do Fisco não ter acusado, de forma clara e certa, a Contribuinte quanto a alguma das condutas, mas seriam suposições, que não devem ser aplicadas em uma decisão que busca ter clareza e certeza.

É evidente que o CARF defende a busca da certeza para a qualificação, até pelas suas implicações, como já citado:

#### **Súmula CARF nº 14**

#### **Aprovada pelo Pleno em 2006**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo **necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo**.

Não há nem como ter certeza do “evidente intuito de fraude”, pois a acusação não traz nenhum argumento se é fraude, conluio ou sonegação.

Segue decisão nesse sentido:

**Acórdão: 9101-004.839, de 05/03/2020, Relator: Edeli Pereira Bessa.**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. SIMPLES OMISSÃO.

Aplica-se a Súmula CARF nº 14 (A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo) quando a autoridade lançadora não expressa o motivo de classificar como sonegação a omissão de receitas constatada a partir de diferença entre as receitas declaradas e as informações prestadas por operadoras de cartões de crédito.

...

VOTO:

...

Embora tal conclusão seja precedida de quadro demonstrativo das omissões de receita mensais - entre fevereiro e novembro/2004, dado que a receita declarada em janeiro e dezembro superou a informada pelas operadoras de cartões de crédito – **a autoridade lançadora não explicitou qual a característica que, presente nas diferenças constatadas, justificariam a qualificação da penalidade.** Infere-se, daí, que a penalidade de 150% foi aplicada, apenas, porque apuradas diferenças entre a declaração prestada pela Contribuinte e pelas operadoras de cartões de crédito.

Ocorre que para a conduta de deixar de pagar, de declarar ou de prestar declaração inexata, a Lei nº 9.430/96 prevê em seu art. 44, inciso I, a multa básica de 75%.

Sua duplicação ao percentual de 75%, na forma do §1º do mesmo art. 44, **exige que se demonstre a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.**

Assim, a autoridade fiscal deveria, minimamente, indicar porque entendeu que a omissão de receita constatada caracterizaria sonegação, na forma do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Ausentes tais fundamentos, o sujeito passivo não tem a possibilidade de exercer validamente seu direito de defesa. No presente caso, **a Contribuinte afirmou em impugnação a inoccorrência de fraude** e contestou o uso de analogia, deduzindo argumentos que deixaram de ser apreciados na decisão de 1ª instância sob a justificativa de **a acusação fiscal se reportar à ocorrência de sonegação**, e não de fraude.

Apenas depois de reiterar sua defesa em recurso voluntário, a Contribuinte recebeu do Colegiado a quo o esclarecimento de que a qualificação da penalidade se justificaria em face da sistemática omissão de receitas, mediante inserção de elementos inexatos em sua declaração. Daí a interposição do recurso especial para invocar jurisprudência contrária a esta interpretação.

Não é possível, frente aos parcos termos da acusação fiscal, **nem mesmo concluir ser aquela a motivação da qualificação da penalidade**. É possível que, para a autoridade lançadora, a constatação de omissão de receitas já evidencie sonegação, o que contraria a Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Por tais razões, **ausente qualquer demonstração, no lançamento, acerca do evidente intuito de fraude** exigido pelo art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, não há como sustentar a conclusão de que houve sonegação em razão da omissão de receitas tida por sistemática no acórdão recorrido.

Como no presente caso, não houve o enquadramento da conduta em fraude, sonegação ou conluio, só houve a remessa a todos os dispositivos.

É de se ressaltar que recentemente surgiu legislação que trata da questão.

**Lei 9.430/1996:**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

...

I - de **75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73** da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

...

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

**§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

**I – não restar CONFIGURADA, INDIVIDUALIZADA E COMPROVADA a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

Qualquer penalidade, aplicada por qualquer ramo da Administração Pública (ambiental, penal, trânsito, tributária, etc), sempre deve ter a conduta praticada demonstrada, configurada, individualizada e comprovada, com a indicação do específico dispositivo que foi infringido.

Com todo respeito, não se concebe que somente se elenque dispositivos legais, deixando a cargo do julgador administrativo a tarefa de apontar, já no contencioso, em segunda instância, o fato, a norma e realizar a subsunção.

Portanto, dá-se provimento ao recurso, para a exclusão da qualificação da multa de ofício, nos termos acima.

**“OUTROS RESULTADOS ABRANGENTES” (ORA):**

Prosseguindo, a recorrente contesta a acusação fiscal referente a glosa dos ORA, na apuração do ganho de capital na venda no negócio MOY PARK, fls. 02304

Essa questão refere-se ao item **2.3.3** da acusação fiscal, fls. 02304, **que é o valor dos (ORA)** considerado no **custo** para efeito do cálculo do ganho de capital na alienação das participações **Moy Park**.

O valor do ORA constava no custo utilizado para o cálculo do ganho de capital na venda da Moy Park, fls. 014, já tratada acima:

Como informamos anteriormente, a alienação das participações da Moy Park foi apurada pela empresa estabelecida no exterior denominada Marfrig Overseas Limited e os seus demonstrativos foram informados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano calendário de 2015. Apesar de entendermos que não fomos obrigados a abrir dados de empresas que não foram constituídas no Brasil, em consideração ao bom relacionamento que procuramos manter com a Receita Federal do Brasil, demonstramos a seguir o ganho de capital obtido na alienação da totalidade das participações na Moy Park pela empresa Marfrig Overseas Ltd. (todos os valores expressos em milhares de dólares):

Apuração de Ganho de Capital na Marfrig Overseas

		Setembro de 2015		Ganho/Perda	
		Venda Moy Park			
Baixa do Investimento	Anexo 4 i	370.727	1.212.561	Anexo 1	
Baixa outros resultados abrangentes	Anexo 4 ii	731.199	53.827	Anexo 2i	
Despesas asses juríd e consultores externos	Anexo 3	256			
		<b>602.181</b>	<b>1.266.388</b>		
			<b>664.207</b>		
		Outubro/Dezembro de 2015		Ganho/Perda	
		Venda Moy Park			
	Anexo 2ii	21.570			
	Anexo 2iii	25.000			
		<b>46.570</b>			
				<b>Ganho de Capital</b>	<b>617.636</b>

A Fiscalização fez longo trabalho de auditoria, em que exigiu esclarecimentos e documentos, analisou as questões e tomou decisão sobre o reconhecimento parcial dos ORA nos impactos tributários.

Nessa questão – ORA – o trabalho de fiscalização resultou em uma glosa parcial desses valores:

9.E conclui que torna-se evidente que o valor que deixou de ser demonstrado pela Fiscalizada foi de (US\$ 195.717.196,81), pois : a) US\$ 54.320.499,18 – US\$ 89.801.964,62 = (US\$ 35.481.465,44) que para se atingir o valor de (US\$ **231.198.662,15**) o ORA anteriores deve ser (US\$ 195.717.196,81).

10.Conclui que o impacto no valor a título de Lucros Disponibilizados no Exterior, devido a redução no custo para cálculo do ganho de capital, em 2015, foi de US\$ 195.717.196,81, contido no montantes de USD 231.198.662,15.

Ou seja, dos USD 231.198.662,15 referentes a ORA, constante na contabilidade, que redundaram em aumento do custo da Moy Park o Fisco, após seus trabalhos, definiu que US\$ 195.717.196,81 seriam incabíveis.

Já no contencioso, a Contribuinte alterou sua justificativa sobre esse valor, passando a defender, a partir da impugnação, que refere-se a sobrepreço para a MHEBV na aquisição da Moy Park.

Indo direto à questão, o Fisco, novamente, realiza trabalho de auditoria de empresa estrangeira: exigindo documentos e esclarecimentos, os avaliando segundo a legislação brasileira (já que não cita legislação estrangeira) e definindo a questão, pela sua inviabilidade de utilização nos custos da Moy Park.

Ocorre que não há na legislação nacional – como já vários julgados do CARF apontaram - nenhum dispositivo legal que permita essa fiscalização internacional.

Cabe até citar trecho de decisão do CARF:

Acórdão 1302.004.272, de 22de janeiro de 2020.

Ementa(s) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL. LUCROS APURADOS NO EXTERIOR. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO BRASILEIRA PARA AUDITAR AS DEMONSTRAÇÕES DE EMPRESA ESTRANGEIRA.

É impossível, **por falta de competência legal**, promover-se a **glosa de valor** utilizado para reduzir o montante do lucro líquido de companhia estrangeira e devidamente informado em suas demonstrações financeiras, já que isso **só caberia a Autoridade Fiscal do país sede daquela empresa, até mesmo porque, se tal glosa fosse possível, deveria ser fundamentada na lei do Estado Estrangeira** e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira." (Destacamos)

...

Trecho do Voto:

"DO RECURSO DE OFÍCIO.

Conforme descrito no relatório supra, o ponto do ato de lançamento que mereceu reprimendas da turma a quo centrou-se no valor tributável calculado pela D. Auditoria em relação aos lucros apurados pela Votorantim GmbH; **objetivamente, a Fiscalização teria desconsiderado os valores declarados pela recorrente em DIPJ com base em demonstrações financeiras da predita empresa controlada. E, para tanto, a Autoridade Fiscal efetivamente glosou parte das deduções realizadas pela VTGMBH.**

A **DRJ**, neste ponto, reduziu o montante da base de cálculo apurada justamente **por entender, no caso, inexistir previsão legal a autorizar a Auditoria Fiscal Brasileira a realizar procedimentos fiscalizatórios ou mesmo para revisar as demonstrações financeiras de pessoas jurídicas estabelecidas em países estrangeiros.**

Este posicionamento, diga-se, **já foi objeto de exame por este colegiado** e, ainda que não exista, até aqui, uma decisão já publicada, é fato que a Turma referendou este posicionamento, bem sintetizado na seguinte passagem do acórdão ora recorrido:

*Quanto à possibilidade de glosar o valor atribuído a título de "Alocação das ações de Fruição", isso só caberia a Autoridade Fiscal austríaca, mesmo porque, tal glosa deveria ser fundamentada na lei austríaca e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira. Por essas razões, voto por dar provimento neste ponto a impugnação (sic).*

Este relator, diga-se, negaria provimento ao recurso de ofício já pelas premissas adotadas ao longo deste voto. Nada obstante, as ponderações propostas pela DRJ são, para além de dúvidas razoáveis, inafastáveis.

Assim sendo, é de se negar provimento ao recurso de ofício"

Portanto, por todos os motivos já expostos nesse voto e nos Acórdãos do CARF citados, dá-se provimento ao recurso da Contribuinte, devido a ausência de fundamento legal para que a Fiscalização Brasileira audite (exija, analise, defina o impacto tributário, efetue a glosa, etc ) demonstrações financeiras de empresa estrangeira.

Novamente, cabe ressaltar que quando o legislador desejou criar na legislação vidente obrigação acompanhada da devida competência para a Fiscalização assim o fez, como no texto exemplificativo abaixo:

**Lei 12.973/2014:**

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 desta Lei poderão ser **consideradas de forma consolidada** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações: (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

I - estejam situadas em país com o qual o **Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;**

...

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput , a consolidação será admitida **se a controladora no Brasil DISPONIBILIZAR A CONTABILIDADE SOCIETÁRIA EM MEIO DIGITAL E A DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE DA ESCRITURAÇÃO,** na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Portanto, pela ausência de obrigação legal para exigência perante às contribuintes estrangeiras, assim como pela ausência de legislação que confira competência à Fiscalização, dá-se providência ao recurso nesse ponto.

**LUCRO DA CONTROLADA NO EXTERIOR, MARFRIG HOLDINGS (EUROPE) B.V., EM 2015, NÃO DISPONIBILIZADO:**

A partir desse ponto analisaremos a questão que trata da **Lucro da Controlada no Exterior, Marfrig Holdings (Europe) B.V., em 2015, não Disponibilizado**, fls. 04277/04291.

Conforme o Fisco, esse ponto trata de suposta ausência da disponibilização de lucro, em 2015, obtido pela sua subsidiária integral Marfrig Holdings Europe B.V. (MHEBV), que deveria ser adicionado na parte A do E-Lalur e da E-Lacs para o cálculo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Fiscalizada no Brasil.

O Fisco verificou os seguintes documentos:

Em 18/08/2020, intimamos(TIF nº 27) a Fiscalizada a apresentar as notas explicativas(traduzidas) indicadas nos Balanços Patrimoniais e nas Demonstrações de Resultados da Marfrig Holdings(Europe) B.V., ressaltando que tais notas já deveriam ter sido apresentadas em atendimento às intimações anteriores(TIF nº 22 e TIF nº 25) relativas às mesmas demonstrações.

Intimamos também, que fosse esclarecido de forma inequívoca a que se refere a conta lançada na Demonstração de Resultados sob o título de “Share of result of participating interests” (**Parcela do resultado das participações societárias**) no **valor de US\$ 270,250**, sendo que a resposta deveria estar embasada com a documentação pertinente.

Docs. 55 a 55.5 e 56 a 56.3

Em atendimento ao primeiro item apresentou o documento **DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS 2016**, contendo o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados, Notas aos Demonstrativos Financeiros, Relatório do Diretor, Relatório de Auditor e Outras Informações. Doc. 55.5

Em relação ao segundo item respondeu:

Conforme denota a nota explicativa 15, referido valor refere-se a: Doc. 55.4

- Dividendos recebidos da empresa Moy Park Holding Europe Ltd, cujo origem decorre de resultado de períodos anteriores, registrados em conta de reserva de lucros (USD 52,37 milhões);
- **Resultado decorrente da transferência de participação societária da empresa Moy Park Lux Holding S.á.r.l (USD 217,87 milhões) ocorrida em 2015, então detida pela Marfrig Holding Europe (BV) em favor da Marfrig Overseas Ltd(transação entre parte relacionadas).**

E reproduziu a nota explicativa nº 15:

		2016	2015
		(USD x 1.000)	(USD x 1.000)
<b>Marfrig Holdings Europe B.V.</b>			
Notas aos demonstrativos financeiros			
(em USD x 1.000)			
15	<b>QUOTA DO RESULTADO DE PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS</b>		
	O resultado das subsidiárias da Empresa pode ser especificado como segue:		
	Rendimento de dividendos (15,1)	-	52.376
	Resultado da venda da Moy Park Lux Holding S.á r.l. (4,1)	-	217.874
		-	270.250
	<b>15.1 Rendimentos de dividendos</b>		
	O dividendo recebido de subsidiárias é especificado como segue:		
	<b>Nome</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>
		(USD x 1.000)	(USD x 1.000)
	Moy Park Holding Europe Ltd	-	52.376
		-	52.376

Essa resposta **CONTRASTA** com aquela referente ao Termo de Intimação Fiscal nº 09, em 12/09/2019, uma vez que ali foi informado que a operação originou um Resultado Abrangente de US\$ 54.320.499,18 (ORA), sendo a operação tratada como uma simples transferência de participação entre empresas do mesmo grupo, contabilizando diretamente no patrimônio líquido (na conta Outros Resultados Abrangentes) da empresa vendedora a diferença entre o valor da transferência e o valor do investimento.

É bom ressaltar que já na fase de investigação o Fisco tinha duas informações a respeito do mesmo valor, que aumentava o valor do custo do bem que foi posteriormente vendido a JBS, se era **ORA** ou **sobre preço**.

Só para informação, **o Fisco adotou as duas definições para duas empresas distintas do mesmo grupo**: tributou como ORA na compradora (Overseas), que sem conseguir comprovar o total teve boa parte glosada, e adotou como sobre preço na vendedora (MHEBV), aumentando seu lucro e a tributação.

E mais, esse valor já fazia parte do cálculo do exercício de 2015:

Na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 22, foram apresentados os Balanços Patrimoniais da empresa em tela, com os seguintes Patrimônios Líquidos:

	2014 (EUR x 1.000)	2015 (EUR x 1.000)	2015 (USD x 1.000)	2016 (USD x 1.000)
<b>Patrimônio Líquido</b>				
Capital emitido e realizado	240.381	240.381	261.065	114.295
Prêmio de emissão	440.174	445.930	484.302	10.438
Outra reserva	70.140	447.972	489.904	496.565
Resultado do exercício	518.112	193.407	205.534	231.434
<b>Total Patrimônio Líquido</b>	<b>1.128.527</b>	<b>1.327.690</b>	<b>1.440.805</b>	<b>852.731</b>

<b>Marfrig Holdings (Europe) B.V.</b>	
<b>Demonstração de Resultado</b>	
	2015 (USD x 1.000)
Despesas gerais e administrativas	- 3.428
<b>Despesas operacionais</b>	- 3.428
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>	- 3.428
Receita de juros e receita similar	136.674
Despesa de juros e despesa similar	- 197.962
Parcela do resultado das participações societárias	270.250
<b>RESULTADO FINANCEIRO</b>	208.962
<b>RESULTADO ANTES DA TRIBUTAÇÃO</b>	205.534
Imposto de renda	
<b>RESULTADO LÍQUIDO</b>	205.534

Pois bem.

Nessa questão a Recorrente, em síntese, alegou que a Fiscalização apurou a não consideração para fins de tributação no Brasil de lucro de USD 205,534 milhões, apurado pela investida holandesa Marfrig Holding Europe BV (MHEBV).

Tal fato não foi negado pela Recorrente.

Alega que esse resultado positivo decorreu do ganho referente à alienação da participação societária da Moy Park Lux Holding S.a.r.l para a Marfrig Overseas realizada em Set/2015 e que se mantida a exigência feita pela fiscalização no lançamento esta gerará

duplicidade de exigência sobre um mesmo fato no tocante a glosa da baixa do ORA decorrente de ágio na Marfrig Overseas.

Como se vê, a Contribuinte alega, como cita o próprio fisco quando relata contraste de informações, que esse valor é o resultado, o lucro, do sobre preço da venda pela MHEBV da Moy Park para a Marfrig Overseas, que depois vendeu para a JBS.

No presente caso, o Fisco não mudou a definição dada pela Contribuinte.

Para tanto, o que o Fisco afirmou – sem prova alguma – é que o custo foi reduzido, única forma de comprovar que esse valor se trata de lucro, sem que afetasse a definição de ORA.

A Fiscalização ignorou os dados fornecidos no procedimento fiscal, fls. 0401:

Como um primeiro passo para a reestruturação interna, a Empresa adquiriu, de sua única acionista, todas as ações da Moy Park Holding Europe Ltd (a “**Aquisição da Subsidiária do Reino Unido**”).

Como respectiva consideração, a Empresa enviou, à sua única acionista, uma nota promissória no valor de EUR 332.256.355,26 (a “**Nota**”).

Ocorre que esse valor foi excluído no ponto referente ao ORA, devido a fiscalização não possuir competência legal para auditar – exigir, avaliar, glosar, autuar – demonstrações financeiras.

Assim sendo, não há mais a questão da duplicidade e o lançamento deve ser mantido, até por estar confessado pela própria Contribuinte.

#### **APLICAÇÃO DO Art. 7º, DO TRATADO BRASIL HOLANDA:**

Ainda para evitar a tributação desse valor, que, em primeiro lugar a Recorrente alega que foi tributado em duplicidade, possibilidade já afastada, acima, a Contribuinte afirma que dever ser aplicado o art. 7º, do Tratado Brasil Holanda para evitar dupla tributação da renda.

A Recorrente aduz que essa aplicação se faz obrigatória por não ter ocorrido a efetiva disponibilização do lucro auferido, tornando assim inaplicável a disposição do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014.

Esse é o teor da legislação do Decreto 355/1991, que promulga a Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos:

#### ARTIGO 7

##### Lucros das Empresas

1 - c só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça, sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente alí situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem, atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

2 - Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente alí situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3 - Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4 - Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5 - Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros Artigos desta Convenção, o disposto em tais Artigos é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

Essa é matéria de grande complexidade e divergência atualmente no CARF, mas, com todo respeito à Recorrente, concordo com o teor da decisão recorrida, abaixo, fls. 04169:

Por sua vez, a impugnante também **não tem razão quando alega que o art. 7º do ADT Brasil/Holanda afastaria a tributação da receita de participação dela sobre os lucros da MHEBV, senão vejamos o que se segue.**

Primeiramente, quando a lei tributária brasileira fala em tributação dos lucros no exterior, há que se entender, sob a técnica jurídico-contábil que a norma está tratando da **tributação da participação da investida no lucro da filial, sucursal, coligada ou controlada domiciliada no exterior**, o que para a investidora aqui no Brasil é receita – receita de participação nos lucros de investida.

Tanto é assim, que só será tributada no Brasil a **receita no montante proporcional à participação da investidora nos lucros da investida** no exterior.

Ademais, basta compulsar a legislação, para verificar que, salvo os comitentes no exterior, só pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil são contribuintes do IRPJ.

Assim, vê-se que a contribuinte está confundindo institutos diferentes, quando traz, na sua defesa, a alegação de que o art. 7º dos ADT veda a tributação da receita da recorrente sobre a participação nos lucros das suas controladas no exterior.

Ora, no presente caso, não estamos tratando de lucros auferidos por controladas sediadas no exterior, mas da receita de participação da investidora brasileira em tais lucros.

Além disso, temos que entender que o art. 7º, mencionado pelo recorrente, trata de lucro auferido diretamente por uma PJ em outro país signatário do tratado.

A simples leitura dos comentários à convenção modelo da OCDE já deixa claro o alcance do artigo 7º, quando ressalta que este artigo é em muitos aspectos uma continuação do artigo 5º, ou seja, uma continuação do artigo que trata sobre a definição de Estabelecimento Permanente.

A função deste dispositivo é apenas uma: **dizer que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada em um país signatário do Double Taxation Agreement (DTA) não será tributada no outro país signatário**, salvo se lá ela tiver um estabelecimento permanente.

Ou nas palavras de Alberto Xavier, *“o Estado fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável”*.

Trata-se assim de dizer que, se uma empresa domiciliada em determinado país signatário do ADT auferir lucros no Brasil, esses lucros só poderão ser tributados aqui se esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente.

Ou então, que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada no Brasil só serão tributados no outro país signatário do ADT se lá esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente.

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de sua receita de participação nos lucros de controlada domiciliada no exterior.

Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresas domiciliadas no exterior sem estabelecimento permanente no território nacional.

Ademais, as *“subsidiárias, ao contrário do que sucede com as simples filiais, constituem entidades juridicamente independentes.”* (Alberto Xavier, DTI do Brasil, pág. 553).

Ou seja, uma subsidiária com personalidade jurídica e atividade própria já não será considerada um estabelecimento permanente ou estável. Agora, mais ainda se estamos falando de coligada ou controlada.

Desta forma, quando falamos de coligada ou controlada, estamos falando de outra PJ que auferir lucros e distribuir dividendos, razão pela qual, a controladora no Brasil recebe receita de participação nos lucros da investida domiciliada no outro país contratante, ou se quiserem remuneração do capital investido, ou se quiserem dividendos. Razão pela qual no caso presente, inaplicável o art. 7º dos ADT.

Esse meu entendimento encontra amparo no voto do Ministro Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, quando assim se manifestou:

*“Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa situada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação.*

*Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente, à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:..."*

Por último, vale lembrar que, ainda na vigência do art. 74 da MPv 2.158-35, de 2001, a Coordenação-Geral de Tributação se manifestou sobre a questão, na Solução de Consulta Interna nº 18, de 8 de agosto de 2013, se não vejamos a sua ementa:

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

*LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR*

*A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória no 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação."*

Por essas razões, entendo que o art. 7º dos ADT citado pela impugnante não veda a tributação da receita de participação da impugnante sobre os lucros das suas controladas no exterior.

Cabe ressaltar, também, que a Recorrente cita em seus recursos decisão deste colegiado, que teria sido a favor de seu entendimento: Acórdão 1302-002.935, de 25/07/2018.

Ressaltamos à Recorrente que a decisão citada foi reformada, pela Câmara de Recursos Fiscais (CSRF), conforme entendimento que compartilhamos.

**Acórdão 9101-006.768, de 05/10/2023, Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano

Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes não apresentou declaração de voto, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

Sendo assim, vota-se por negar provimento ao recurso, nesse ponto.

### **CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INVESTIDAS NO EXTERIOR:**

#### **AC 2015:**

A Fiscalização informa que solicitou relação de controladas da Recorrente no exterior, detectando ausência de algumas, devido ao confronto com Registro X 340-Participações no Exterior, da Escrituração Contábil Fiscal – ECF do ano calendário de 2015.

Após análise, o Fisco concluiu, fls. 02335:

No entanto, a Fiscalizada não apresentou os requisitos de forma completa estabelecidos pela legislação para consolidar os resultados de todas as suas controladas.

Ela **deixou de registrar várias investidas** na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, conforme reconhecido por ela mesma em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 15, em 06/11/2019, já mencionado anteriormente. Doc.18.2.

Também consolidou, indevidamente, resultados obtidos por controladas diretas e indiretas localizadas **em países ou dependências com tributação favorecida**.

...

A seguir, apresenta-se um demonstrativo com as investidas e seus respectivos lucros, que não podiam ser consolidados em virtude do não atendimento aos requisitos estabelecidos nos dispositivos legais mencionados.

As legendas indicam a infração cometida na consolidação do lucro de cada investida, cujas análises vêm a seguir ao demonstrativo:

...

Do quadro sinóptico apresentado pela Fiscalizada, referente ao a.c. de 2015, a Marfrig Overseas Ltd., embora lançada no Registro X-340 da ECF, ela não pode ter seu resultado consolidado por tratar-se de controlada situada em país ou dependência com tributação favorecida, no caso, Ilhas Cayman, conforme previsto na Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04/06/2010, e alterações posteriores. Legenda (1)

No mesmo TIF nº 15, intimamos a Fiscalizada, em 06/11/2019, a informar também, se McKey Food Services (China) Ltd. constante da relação apresentada em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização é a McKey Food Services (Hong Kong) Ltd. indicada na ECF.

A resposta foi a seguinte: Quanto ao segundo esclarecimento, informamos que McKey Food Services (China) Ltd. e McKey Food Services (Hong Kong) Ltd. são entidades distintas. Esta, por sinal, possui o controle direto de 80% (oitenta por cento) daquela, McKey Food Services China.

**Hong Kong é considerado localidade com tributação favorecida, segundo a IN RFB nº 1037/2010.**

**Isto faz com que seja vedada a consolidação do resultado da McKey Food Services China, uma vez que ela é controlada pela McKey Food Services (Hong Kong) Ltd., localizada em Hong Kong. Legenda (2)**

O inciso III, do artigo nº 78, da Lei nº 12.973/2014, deixa clara tais vedações.

Vejamos:

...

Ao **deixar de lançar determinadas investidas no exterior** no Registro X 340, procedimento este reconhecido pela própria Fiscalizada, ela acabou por não atender um requisito básico que permitisse a consolidação dos resultados daquelas investidas, que é a demonstração de rendas ativas e passivas que deve ser lançada na ECF. Legenda (3)

Vejamos o que estabelece o § 1º do artigo nº 78 da Lei nº 12.973/2014:

...

Vale frisar que à luz desse artigo da IN RFB 1.520/2014, a Fiscalizada não atendeu também os requisitos estabelecidos nas letras b a e do citado § 2º, ao deixar de lançar determinadas investidas no exterior no Registro X 340.

Importa mencionar a respeito da obrigatoriedade do Demonstrativo de Consolidação previsto no artigo nº 37 da IN RFB nº 1.520/2014, que ela está alicerçada no parágrafo 6º, do artigo nº 78 da Lei nº 12.973/2014, pois a opção pela consolidação, que é irretratável para o ano-calendário correspondente, só pode ser manifestada com o preenchimento do citado demonstrativo.

Vejamos o citado parágrafo:

**§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretratável para o ano calendário correspondente.**

Em conclusão a este subitem, a Fiscalizada adicionou a menor a título de Lucros Disponibilizados no Exterior o valor de R\$ 345.206.151,73, assim demonstrado:

Lucros Disponibilizados – Consolidação correta	R\$ 1.609.916.790,37
Lucros Disponibilizados pela Fiscalizada	R\$ 1.264.710.638,64
<b>Diferença a Adicionar – a.c. 2015</b>	<b>R\$ 345.206.151,73</b>

Para o ano Calendário 2016 a Fiscalização procedeu da mesma forma, relatando os fatos, a legislação e sua conclusão:

Valor dos Lucros Disponibilizados indevidamente consolidado	R\$ 707.829.889,11
Valor dos Lucros Disponibilizados referente consolidação não possível	R\$ 221.465.075,57
Valor dos Lucros Disponibilizado pela Fiscalizada	(219.774.683,76)
<b>Valor correto que deveria ter sido disponibilizado</b>	<b>R\$ 709.520.280,92</b>

A Contribuinte impugnou a autuação e a DRJ assim decidiu, fls. 04175:

O pleito da impugnante é totalmente inusitado e incabível, pois, em suma, o que ela quer é retificar declarações, seja por erros ou omissões cometidas, após perder a espontaneidade com a ciência do início do procedimento de fiscalização (art. 138, parágrafo único do CTN).

...

Assim sendo, está totalmente equivocada a impugnante quando sugere que o normal seria a consolidação horizontal, é justamente o contrário, a consolidação horizontal é a excepcionalidade, logo, para ser adotada deve obedecer rigorosamente o que está estipulado como condição na legislação tributária.

Destarte, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Já em seu recurso, a Contribuinte alega, fls. 04295:

Usando a famosa expressa secular, “a forma não pode prevalecer sobre o conteúdo”, tem-se que se a recorrente **promoveu em ECF adições a título de lucros do exterior, cujos valores de 2015 e 2016 mostraram-se compatíveis com os demonstrativos apresentados** na fase de auditoria, lastreados em demonstrações financeiras das investidas, não restam dúvidas de que **a foi exercida a opção prevista no art. 78 da Lei nº 12.973/2014.**

Ainda que houvesse falhas nos cálculos de consolidação originalmente elaborados pela Recorrente, **como provou o trabalho realizado pela E&Y**, é inegável o fato de que a opção foi exercida.

Alegar, como feito pela fiscalização, que um lapso de preenchimento de determinados da ECF, tolhe da Recorrente **direito legalmente assegurado pelo legislador ordinário** é um assente com o qual não se pode compactuar.

...

Se prevalecer a interpretação dada pela fiscalização e pela DRJ, **chega-se ao absurdo de manter um lançamento tributário mesmo com a prova cabal de sua improcedência.**

Ora I. julgadores, qual o sentido de existir uma legislação que garante ao contribuinte o seu exercício de defesa junto à esfera administrativa, momento em que lhe deve ser assegurado o seu direito ao contraditório e ampla defesa, se prevalecer o entendimento pontuado no v. acórdão de que as provas produzidas não podem ser consideradas, pelo **único e exclusivo argumento de que a empresa não cumpriu adequadamente uma obrigação acessória dentro de um prazo instrumental.**

Fazer prevalecer referido entendimento é o mesmo que desprezar o princípio da verdade material, o qual sempre foi acatado e respeitado por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Pois bem. Ao regulamentar a opção pela consolidação, por meio da IN RFB nº 1.520/2014, a RFB deliberou:

...

Não se discorda que a RFB pode e deve determinar a forma de apresentação de informações a serem prestadas pelos contribuintes nas obrigações acessórias por ela instituídas, mas daí a rotular que a ausência das mesmas por erro não doloso, como no presente caso em que se promoveram as adições pertinentes no registro M300, soa como algo surreal, um verdadeiro disparate.

**Em nenhum momento a Lei 12.973/2014 determina que um erro ou lapso de preenchimento de obrigação acessória gera impedimento ao exercício da prerrogativa de consolidação de resultados para fins de obtenção do número a ser adicionado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.**

Para ausência do preenchimento de informações em obrigações acessórias por parte do contribuinte, a contrapartida deve ser no máximo a aplicação da penalidade pecuniária, como a prevista no art. 8º-A, II do DL nº 1.598/77 (3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto), medida esta que estranhamente não foi adotada na conclusão da auditoria realizada.

Transformar um lapso de preenchimento de obrigação acessória em exigência de tributo afronta os mais comezinhos princípios do direito tributário, incluindo o art. 3º do CTN. A pergunta que não quer calar é qual seria a descrição do aspecto material dessa hipótese de incidência (*“ausência de preenchimento de informações econômicas em ECF...”*)

Onde está na legislação tributária que um erro de preenchimento pode gerar exigência de IRPJ e CSLL. Na prática isso é o que foi feito pela fiscalização ao não aceitar a consolidação de resultados feita pela Recorrente, cuja opção restou mais do que comprovada com o valor das adições feitas no registro M300, devidamente lastreadas, antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

Tanto se faz verdadeira as assertivas aqui ponderadas, que a Recorrente buscou assessoria externa para checar seus cálculos de consolidação e mesmo tendo sido constatada falhas neste trabalho, não deixou de trazer seu resultado para a presente defesa, independente do resultado lhe ser favorável ou não.

Diante do aqui exposto, pugna a Recorrente para que seja considerado para fins do presente julgamento os cálculos de consolidação apresentados na Impugnação (fl. 2717) seja para sua aceitação imediata por esta turma de julgamento, seja para eventual conversão do presente feito em diligência para sua análise pela autoridade preparadora, lembrando que o valor de 2015 não pode ser majorado em face do valor aqui já constituído. Todavia, deve ser avaliada a considerável redução apontada para o ano de 2016.

Pois bem.

Para melhor decisão deve-se verificar o que determina a Legislação.

**Lei 12.973/2014:**

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, **deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada**, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na **determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL** da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

...

Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma **consolidada** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, **excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos UMA** das seguintes situações:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil **não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;**

II - estejam localizadas em país ou dependência com **tributação favorecida**, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, **por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II** do caput ; ou

IV - tenham **renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total**, nos termos definidos no art. 84.

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

...

**§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretratável para o ano-calendário correspondente.**

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput , **a consolidação** será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Art. 79. Quando não houver consolidação, **nos termos do art. 78**, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos **deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil**, nas seguintes formas: (Vigência)

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Para facilitar a compreensão da análise, analisaremos cada ano em separado, começando por 2015.

Em síntese, três foram os fundamentos para o Fisco concluir que a Contribuinte adicionou a menor Lucros Disponibilizados no Exterior, fls. 02337:

Investida	Localização	Valores em Reais - R\$	
Marfrig Overseas Ltd.	Ilhas Cayman	1.053.092.143,57	(1)
Mickey Food Services(China) Ltd.	China	137.529.985,77	(2)
Frigorífico Patagônia S.A.	Chile	5.040.589,00	(3)
Keystone Food(AP) Ltd.	Hong Kong	5.618.960,88	(1)(3)
McKey Luxembourg S.A.R.L.	Luxemburgo	10.257.975,89	(3)
McKey Luxembourg Holdings APMEA S.A.R.L.	Luxemburgo	515.275,86	(3)
McKey Food Services Ltd.	Tailândia	23.313.419,10	(3)
ABW Intermediate Ltd.	Reino Unido	55.163,66	(3)
MFG (USA) Holdings, Inc.	Estados Unidos	169.393.353,19	(3)
Australian Foods Corporation Trust	Austrália	5.639.669,62	(3)
McKey Food Service S.A.R.L.	França	16.813.980,03	(3)
Moy Park Ltd.	Reino Unido	166.427.508,24	(3)
Moy Park (Bondco) Plc.	Reino Unido	1.115.256,90	(3)
Kitchen Range Foods Ltd.	Reino Unido	706.767,53	(3)
Dungannon Proteins Ltd.	Reino Unido	14.396.741,13	(3)
<b>Total</b>		<b>1.609.916.790,37</b>	

1 – Empresas investidas localizadas em **países ou dependências com tributação favorecida**, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei, conforme situação prevista no II, do Art. 78, da Lei 12.973/2014;

2 – **Empresa investida controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto acima**, conforme situação prevista no III, do Art. 78, da Lei 12.973/2014 no inciso II do caput; e

3 – **Ausência de registro de empresas investidas na ECF**, Identificação da Participação no Exterior (Registro X340), onde ocorre a informação se a empresa possui, ou não, indicadores de consolidação de resultados financeiros positivos e negativos no exterior, conforme determina o § 6º, do Art. 78. Da Lei 12.973/2014.

Todas essas consequências estão previstas na Lei, vigentes na época dos fatos geradores.

Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, **excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:**

...

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput ; ou

...

§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é **irretratável** para o ano-calendário correspondente.

Cabe deixar claro que a opção pela consolidação - assim como de maneira lógica a ausência de opção pela consolidação – são irretratáveis para o ano calendário correspondente.

Outro ponto a deixar claro é que não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, mas descumprimento de determinação contida em Lei para a consolidação, uma condicionante obrigatória para tanto. A Lei é que determina a ação e determina a consequência.

O Fisco chega à conclusão, que espelha os dados da tabela acima:

Lucros Disponibilizados – Consolidação correta	R\$ 1.609.916.790,37
Lucros Disponibilizados pela Fiscalizada	R\$ 1.264.710.638,64
<b>Diferença a Adicionar – a.c. 2015</b>	<b>R\$ 345.206.151,73</b>

Portanto, conforme a clareza da legislação, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Prosseguindo, passaremos a análise do ocorrida no ano de 2016.

Neste ponto, a fiscalizada, após ser indagada pela fiscalização, apresenta a seguinte resposta, fls. 02344:

Intimada, em 30/08/2019, a esclarecer o motivo de tais omissões, respondeu que “quando do preenchimento do Registro 0020 – Parâmetros Complementares, que faz parte dos Dados Iniciais do Cadastro da ECF, tendo em vista as dificuldades enfrentadas para a implantação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), tanto em relação à compreensão das novas medidas adotadas e o respectivo entendimento dos seus manuais e leiaute quanto a devida adequação e parametrização do sistema utilizado para escrituração, tendo nosso sistema de informações contábeis que ser plenamente adaptado para o atendimento das obrigações acessórias trazidas pelo novo sistema e o grande volume de informações devido à quantidade de empresas investidas no exterior, **NÃO RESPONDEMOS “SIM” PARA AS PARTICIPAÇÕES NO EXTERIOR**”.

Como se vê, a Recorrente não informou se optou opção pela consolidação.

Já analisamos acima que a opção pela consolidação - assim como de maneira lógica a ausência de opção pela consolidação – são irretratáveis para o ano calendário correspondente, conforme determinação em Lei.

Art. 78. ...

...

**§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretratável para o ano-calendário correspondente.**

Assim sendo, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

**AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR  
DEDUZIDO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2016:**

Alega a Contribuinte que dos R\$ 163,27 milhões utilizados como imposto pago no exterior a Fiscalização validou R\$ 6,26 milhões, pelos seguintes motivos:

- *Limitação do aproveitamento do crédito, mantido na parte B do LALUR. a alíquota de 25% incidentes sobre o resultado do exterior, quando houver pagamentos de imposto estrangeiro de investidas com lucro, em períodos nos quais ocorra apuração PF/BNCSLL no Brasil (art. 30, §16, da IN RFB nº 1.520/2014);*
- *Divergência entre demonstrativo apresentado pela Recorrente e valores declarados em ECF no tocante aos montantes pagos no exterior;*
- *Não observância da diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, como limite para o aproveitamento do imposto pago no exterior, o que por si só restringiria o crédito a cifra de R\$ 100,80 milhões (art. 30, §10, da IN RFB nº 1.520/2014);*
- *Utilização de imposto pago no exterior por investidas que não mais pertenciam a Recorrente em 2016 e de investidas que apuraram resultados negativos no período; e*
- ausência de traduções juramentadas e consularização/apostilagem para parte dos comprovantes de pagamento.

Pois bem.

Em um primeiro momento trataremos da utilização de imposto pago no exterior por **investidas que não mais pertenciam a Recorrente em 2016 e de investidas que apuraram resultados negativos no período.**

A Fiscalização traz a legislação que deve ser aplicada aos fatos.

**Lei 12.973/2014:**

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior **pela controlada direta ou indireta**, incidente sobre as **parcelas positivas** computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

Da leitura da legislação resta claro que o imposto pago no exterior tem que ser oriundo de tributação sobre a renda pago no exterior por sua controlada.

Outra questão clara é que o imposto incidiu sobre parcelas positivas computadas na determinação do lucro real.

Nesse contexto, assim demonstra a Fiscalização:

Ora, se não há parcelas positivas das controladas no exterior computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, não faz nenhum sentido para esta compensar supostos impostos de empresas que não lhe pertencem mais.

Trata-se simplesmente de uma questão de lógica.

Repetindo a tabela de impostos pagos no exterior apresentada pela Fiscalizada:

Doc. 45.4 A

Valores em Reais - R\$	País	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total 2010 a 2015	2016
Inaler S/A	Uruguai 1	380.037,31		1.145.716,36				1.525.753,67	-
Prescott Int. S/A	Uruguai							-	1.280.958,49
Cledinor S/A	Uruguai						5.280.909,83	5.280.909,83	-
Frigorífico Tacuarembó S/A	Uruguai	299.463,70	1.862.919,94	1.128.649,42		10.769.470,73	12.848.930,83	26.909.434,62	9.540.023,77
Marrfrig Chile S/A	Chile				471.244,65	208.294,33	3.288.898,13	3.968.437,12	5.566.993,23
Weston Importers Ltda.	Reino Unido							-	1.762.530,39
McKey Food Services (China) Ltd.	China					9.431.405,54	39.893.646,83	49.325.052,37	28.915.250,32
Sarl MC Key Holdc	França 2					1.697.366,50	6.175.310,99	7.872.677,49	-
MFG (USA) Holdings Inc.	Estados Unidos						2.210.880,00	2.210.880,00	28.066.039,49
Moy Park	Reino Unido 2	6.639.367,58	8.651.189,83		30.190.103,31	23.662.823,57	25.811.607,19	94.955.091,48	-
Kitchen Range Foods Limited	Reino Unido 2				618.021,90	395.953,03	132.280,99	1.146.255,92	-
Dungannon (MOY PARK)	Reino Unido 2	967.348,38	1.065.202,70			2.204.471,58	-	4.237.022,67	-
Mac Food Services SDN BHD	Malásia					606.693,85		606.693,85	6.258.043,91
McKey Korea LLC - MKK	Coréia							-	1.539.088,57
Keystone Foods PTY Limited	Austrália					1.438.052,76		1.438.052,76	2.722.701,98
McKey Food Services (Thailand) Ltd.	Tailândia					1.353.142,70	1.780.714,85	3.133.857,55	2.556.592,16
		8.286.216,98	11.579.312,46	2.274.365,78	31.279.369,85	51.767.674,60	97.423.179,64	202.610.119,32	88.208.222,29
					<b>Total 2010 a 2014</b>	<b>105.186.939,67</b>			
Valores que constam no Elalur (controle inicial)		20.440.594,56	2.767.077,50	35.190.686,32	35.307.295,34	75.518.462,98	169.224.116,70	74.723.392,48	

**A LEGENDA 1** refere-se a uma controlada que **apresentou prejuízos** conforme **informado pela Fiscalizada** em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal nº 02 (Doc.20.3)

**A LEGENDA 2** refere-se às participações **Moy Park, alienada em 2015**.

É evidente que os impostos pagos por elas não devem ser objeto de compensação pelas razões já expostas.

Nesse caso, a parte B do E-Lalur da Fiscalizada está a demonstrar R\$ 108.211.047,56 a mais.

Sarl MC Key Holdc	França	7.872.677,49
Moy Park	Reino Unido	94.955.091,48
Kitchen Range Foo	Reino Unido	1.146.255,92
Dungannon (MOY I	Reino Unido	4.237.022,67
		<b>108.211.047,56</b>

A Recorrente alega que:

A previsão legal é de que em havendo resultado positivo do exterior que componha o lucro real positivo apurado pela controladora brasileira, **fica permitido a esta fazer a compensação de imposto de renda pago no exterior em períodos anteriores, independente de qual investida tenha gerado tal resultado no período de apuração em que realizada a compensação.**

Logo, não há como prevalecer a glosa feita em relação a compensação do imposto proveniente de investida alienada ou de investida que apurou prejuízo contábil no ano-calendário de 2016.

Equivocado o argumento da Recorrente, a legislação citada acima é clara em citar controlada, ou seja, em síntese, empresa em que a controladora, diretamente ou por intermédio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Só é titular quem detém participação da empresa naquele específico momento.

Continuando, é claro também que prejuízos não são oriundos de resultados positivos.

Assim, não assiste razão à impugnante nesse ponto.

Outra acusação fiscal combatida pela Recorrente refere-se aos **limites impostos pelo art. 30, § 10, da IN RFB 1520/14.**

Nesse ponto, a Recorrente alega que:

Conforme já externado pela Recorrente na instância inferior esta limitação feita pela autoridade fiscal em seu relatório de conclusão da auditoria realizada é merecedora de duas severas críticas:

A **primeira** é que a regra limitadora trazida pela segunda parte do parágrafo 10 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014, **não tem supedâneo na legislação ordinária**, ou seja, a restrição imposta pela instrução normativa não encontra guarida em norma de lavra do Poder Legislativo, ou seja, **não haveria esta limitação proporcional pautada no reflexo do resultado da investida no lucro real da Recorrente no ano de 2016.** Ou seja, o aproveitamento do imposto pago em períodos anteriores não ficaria adstrito ao IRPJ relativo apenas ao valor da diferença do lucro real antes e depois do lucro do exterior.

A **segunda** é que mesmo aceitando como válida esta limitação, considerando o quanto exposto no item “i” deste tópico do recurso, **deveria levar em conta também a incidência da CSLL sobre o resultado advindo do exterior**. Neste contexto, do ponto de vista matemático a limitação apontada seria da ordem R\$ 120 milhões e não os R\$ 100 milhões originalmente apontados pelo i. auditor fiscal. É o que denota o demonstrativo a seguir, que segue os mesmíssimos critérios, mas considerando a incidência da CSLL sobre os resultados do exterior.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ir. Declarado	Lucro do Exterior	L.R antes do L.E	IR 15%	Adicional	CSLL	IR/CSLL sem LE	IR/CSLL com LE	Limite	Imposto Pago	Valor a Compensar
698.466.062,16	67.945.486,72	630.520.575,44	94.578.086,32	63.028.057,54	56.746.851,79	214.352.995,65	237.454.461,13	23.101.465,48	36.449.458,39	23.101.465,48
698.466.062,16	7.573,49	698.458.488,67	104.768.773,30	69.821.848,87	62.861.263,98	237.451.886,15	237.454.461,13	2.574,99	1.280.958,49	2.574,99
698.466.062,16	222.944,52	698.243.117,64	104.736.467,65	69.800.311,76	62.841.880,59	237.378.660,00	237.454.461,13	75.801,14	5.280.909,83	75.801,14
698.466.062,16	26.404.034,73	672.062.027,43	100.809.304,11	67.182.202,74	60.485.582,47	228.477.089,33	237.454.461,13	8.977.371,81	9.535.430,95	8.977.371,81
698.466.062,16	45.709.753,80	652.756.308,36	97.913.446,25	65.251.630,84	58.748.067,75	221.913.144,84	237.454.461,13	15.541.316,29	1.762.530,39	1.762.530,39
698.466.062,16	112.967.403,66	585.498.658,50	87.824.798,78	58.525.865,85	52.694.879,27	199.045.543,89	237.454.461,13	38.408.917,24	78.240.302,69	38.408.917,24
698.466.062,16	329.512.690,20	368.953.371,96	55.343.005,79	36.871.337,20	33.205.803,48	125.420.146,47	237.454.461,13	112.034.314,67	30.276.919,49	30.276.919,49
698.466.062,16	29.431.996,61	669.034.065,55	100.355.109,83	66.879.406,56	60.213.065,90	227.447.582,29	237.454.461,13	10.006.878,85	6.864.737,76	6.864.737,76
698.466.062,16	16.239.779,14	682.226.283,02	102.333.942,45	68.198.628,30	61.400.365,47	231.932.936,23	237.454.461,13	5.521.524,91	1.539.088,57	1.539.088,57
698.466.062,16	11.146.543,76	687.319.518,40	103.097.927,76	68.707.951,84	61.858.756,66	233.664.636,26	237.454.461,13	3.789.824,88	4.160.754,74	3.789.824,88
698.466.062,16	51.001.463,03	647.464.599,13	97.119.689,87	64.722.459,91	58.271.813,92	220.113.963,70	237.454.461,13	17.340.497,43	5.690.449,71	5.690.449,71
										120.489.681,46

A alegação da DRJ de que se não respeitado o limite por ela descrito o fisco brasileiro **estaria a restituir imposto pago no exterior**, ao permitir que valores pagos no exterior pudessem compensar IRPJ e CSLL gerados sobre outras bases que não aquela formada pela receita de participação nos lucros das investidas no exterior e que tal entendimento estaria respaldado pelo caput do art. 87 da Lei nº 12.973/2014, pois este artigo está a fazer referência ao imposto pago por investidas em 2016 (ano de apuração dos lucros do exterior) e não a imposto pago em períodos anteriores em que houve prejuízo fiscal no Brasil, para o qual o legislador ordinário não trouxe qualquer regramento específico, tornando insubsistente a limitação prevista na instrução normativa para este aproveitamento.

Quanto ao comentário da DRJ de que a limitação leva em conta a CSLL, sendo infundada a crítica feita pela Recorrente, se tal fato é verdadeiro, deveria o acórdão ter criticado demonstrativo que limitava o crédito a R\$ 100 milhões, quando o correto seria o montante de R\$ 120 milhões destacado no demonstrativo de poucas linhas acima.

Segue a legislação citada.

**IN 1.520/2014:**

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

...

§ 8º O valor do tributo pago no exterior **a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil**, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 9º Para efeito do disposto no §8º, a pessoa jurídica, no Brasil, **deverá calcular o valor:**

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada **que houverem sido computados na determinação do lucro real;**

II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real **antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.**

§ 10. **Efetuados os cálculos na forma do § 9º**, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, **nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.**

Não há equívoco nas legislações infralegais citadas.

Essas determinações baseiam-se em disposição legal, contida na Lei 12.973/2014.

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, **incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil**, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

...

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior **que exceder** o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil **podará ser deduzido do valor da CSLL**, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, **até o valor devido em decorrência dessa adição.**

Veja que a lei refere-se aos cálculos, assim como ao limite, não havendo razão no argumento de que tais procedimentos foram criados sem base legal.

Assim, não assiste razão à Recorrente nessa questão.

A Recorrente alega, também, que o limite deveria levar em conta a incidência da CSLL sobre o resultado advindo do exterior. Assim, do ponto de vista matemático a limitação apontada seria da ordem R\$ 120 milhões e não de cerca de R\$ 100 milhões apontados pela Fiscalização.

A Recorrente apresentou, já na impugnação, demonstrativo considerando a incidência da CSLL sobre os resultados do exterior, fls. 02563:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ir Declarado	Lucro do Exterior	LR antes do LE	IR 15%	Adicional	CSLL	IR/CSLL sem LE	IR/CSLL com LE	Limite	Imposto Pago	Valor a Compensar
698.466.082,16	67.945.486,72	630.520.575,44	94.578.086,32	63.028.057,54	56.746.851,79	214.352.995,65	237.454.461,13	23.101.465,48	36.449.458,39	23.101.465,48
698.466.082,16	7.573,49	698.458.488,67	104.768.778,30	69.821.848,87	62.861.263,98	237.451.886,15	237.454.461,13	2.574,99	1.280.958,49	2.574,99
698.466.082,16	222.944,52	698.243.117,64	104.736.467,65	69.800.311,76	62.841.880,59	237.378.660,00	237.454.461,13	75.801,14	5.280.909,83	75.801,14
698.466.082,16	26.404.034,73	672.062.027,43	100.809.304,11	67.182.202,74	60.485.582,47	228.477.089,33	237.454.461,13	8.977.371,81	9.535.430,95	8.977.371,81
698.466.082,16	45.709.753,80	652.756.308,36	97.913.446,25	65.251.630,04	58.748.067,75	221.913.144,84	237.454.461,13	15.541.316,29	1.762.530,39	1.762.530,39
698.466.082,16	112.967.403,66	585.488.658,50	87.824.798,78	58.525.865,85	52.694.879,27	199.045.543,89	237.454.461,13	38.408.917,24	78.241.302,69	38.408.917,24
698.466.082,16	329.512.690,20	368.953.371,96	55.343.005,79	36.871.337,20	33.205.803,48	125.420.146,47	237.454.461,13	112.034.314,67	30.276.919,49	30.276.919,49
698.466.082,16	29.431.996,61	669.034.065,55	100.355.109,89	66.879.406,56	60.213.065,90	227.447.582,29	237.454.461,13	10.006.878,85	6.864.737,76	6.864.737,76
698.466.082,16	16.239.779,14	682.226.283,02	102.333.942,45	68.198.628,30	61.400.365,47	231.952.936,23	237.454.461,13	5.521.524,91	1.539.088,57	1.539.088,57
698.466.082,16	11.146.543,76	687.319.518,40	103.097.927,76	68.707.951,84	61.858.756,66	233.664.636,26	237.454.461,13	3.789.824,88	4.160.754,74	3.789.824,88
698.466.082,16	51.001.463,03	647.464.599,13	97.119.689,87	64.722.459,91	58.271.813,92	220.113.963,70	237.454.461,13	17.340.497,43	5.690.449,71	5.690.449,71
									120.489.681,46	

Em resposta à essa alegação, segue lacônica resposta da decisão recorrida, fls. 04184:

“A impugnante não faz qualquer prova de que, nos cálculos da Fiscalização, a CSLL não tenha sido assim considerada.”

Essa afirmação não é verdadeira, pois há o cálculo do limite feito pelo Fisco, sem a CSLL, e o cálculo elaborado pela Contribuinte, considerando a CSLL.

Assim, conforme determina o inciso II, § 9º, do Art. 30, da IN 1520/2014, um dos limites deve ser “do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.”

Desa forma, nesse ponto, assiste razão à Recorrente, a fim de considerar o limite de R\$ 120.489.681,46, conforme apontado pela Recorrente e devidamente conferido.

Em outro ponto a Recorrente contesta a imitação do aproveitamento do crédito, mantido na parte B do LALUR. a alíquota de 25% incidentes sobre o resultado do exterior, quando houver pagamentos de imposto estrangeiro de investidas com lucro, em períodos nos quais ocorra apuração PF/BNCSLL no Brasil (art. 30, §16, da IN RFB nº 1.520/2014).

Para a Recorrente essa alíquota deveria ser de 34%.

Pois bem.

Sobre os limites do imposto de renda pago no exterior compensável com o imposto devido no Brasil, assim dispõe o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

O estabelecimento de proporcionalidade tem por fundamento reconhecer que o imposto pago à Nação Estrangeira não pode ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro.

Em outras palavras, o aproveitamento do imposto pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, de forma a afastar a tributação em duplicidade.

Destaco que, inicialmente, a lei se referia específica e unicamente ao imposto de renda e o reflexo da inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital na apuração do lucro real, não fazendo qualquer menção ou extensão dos seus efeitos à CSLL.

Em momento posterior a legislação, conforme disposto no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, passou a permitir a compensação, na CSLL, do saldo do imposto de renda pago no exterior que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil:

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.

Considerando que a lei estabelece a proporcionalidade em relação ao imposto e adicional devidos no Brasil, a Receita Federal regulamentou a matéria inicialmente por intermédio da IN SRF nº 38, de 1996, mais à frente revogada pela IN SRF nº 213, de 2002.

Posteriormente, sem revogar a instrução normativa anterior, publicou a IN RFB nº 1.520, de 2014.

De forma introdutória, a instrução normativa assim dispõe:

Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, **até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil** sobre as referidas parcelas.

[.....]

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

[.....]

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, **será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.**

[.....]

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido **não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL**, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

[.....]

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, **não ter apurado lucro real positivo**, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na **Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)**.

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de **15% (quinze por cento)**, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de **25% (vinte e cinco por cento)**, se exceder.

...

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Portanto, quando o resultado do período for prejuízo fiscal e, conseqüentemente, não houver apuração de imposto devido no Brasil, não há compensação a ser realizada no próprio período.

No entanto, por previsão constante na norma infralegal, há o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil decorrente da contabilização dos lucros auferidos no exterior na apuração do resultado.

Determina-se, assim, a aplicação da alíquota estabelecida para o imposto de renda (15% ou 25%, dependendo de o valor estar ou não na faixa de cálculo do imposto adicional) sobre o montante dos lucros auferidos no exterior, limitado ao valor efetivamente pago.

Observe-se que a regra de cálculo estabelecida na instrução normativa é objetiva, restringindo-se às alíquotas do imposto de renda, nos exatos termos do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, sem contemplar no cálculo adição de valor correspondente à alíquota da CSLL.

Quanto a esta, noto que o parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35 admite, tão somente, a compensação com a **CSLL devida do excesso de imposto de renda pago no exterior apurado sobre o limite do imposto compensável no Brasil**.

O imposto a ser compensado deve ser controlado na parte B do Lalur e pode ser aproveitado em períodos posteriores, como dedução do imposto devido no Brasil.

Assim dispõe a decisão recorrida, de maneira correta:

Os dois dispositivos infralegais dispõem que o contribuinte terá direito a um crédito de imposto a compensar o IRPJ e a CSLL futuras, no montante de até 25% do valor da receita de participação nos lucros das investidas no exterior que entrou no cálculo da base tributável do IRPJ, quando for apurado prejuízo fiscal.

Ocorre que esta norma legal decorre de uma interpretação da RFB, pois não há qualquer norma legal (lei em sentido formal) com esse teor.

Ou seja, já estamos diante de uma excepcionalidade, qual seja, uma norma infralegal sem o amparo, *ipsis literis*, em uma norma legal.

Trata-se de uma **interpretação pro contribuinte** da RFB, logo, não cabe, diante disso, aplicar uma interpretação extensiva, como quer a impugnante, pois normas excepcionais são interpretadas estritamente, ou seja, nos exatos limites do seu texto.

Vale pontuar também que a legislação fiscal, quando permitiu que o contribuinte compensasse o imposto sobre a renda/lucro pago pela sua controlada no exterior, até o valor de IRPJ e CSLL gerados aqui no Brasil pela receita de participação nos lucros dessa controlada (computados nas bases tributáveis do IRPJ/CSLL), quis apenas uma única coisa, garantir que os "lucros no exterior" não ficassem submetidos, no período de apuração em que foram reconhecidos nas bases tributáveis nacionais, a uma tributação superior aos 34% exigidos no Brasil, ou seja, que não houvesse a cumulação das alíquotas internas e externas sobre a receita de participação nos lucros da investida no exterior.

Assim sendo, ao se apurar prejuízo fiscal e base negativa em um período de apuração, já está garantido que a receita de participação nos lucros das investidas no exterior (receita mal denominada de "lucros no exterior") só terminará por sofrer incidência da alíquota externa. Por essa razão, concluo que o art. 14, §16, da IN SRF 213/2002 e o art. 30, § 16, da IN RFB 1.520/2014 são meras liberalidades da Administração Tributária, pois não resulta de uma interpretação sistemática nem lógica da legislação a obrigar o reconhecimento do crédito de imposto a ser compensado em tal hipótese.

Por último, mais não menos importante, se esta instância julgadora não tem competência para fazer juízo de legalidade de normas infralegais expedidas pela RFB, não tem competência também para aplicar uma interpretação extensiva ao art. 30, § 16, da IN RFB 1.520/2014 ou ao art. 14, §16, da IN SRF 213/2002, razão pela qual concluo que devam ser interpretados estritamente.

Por concordar com as assertivas acima, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Em outro ponto a Recorrente alega a **necessidade de aplicação de ofício do crédito presumido previsto no art. 87, §10 da Lei nº 12.973/2014** em relação aos resultados de investidas fabricantes de alimentos.

A Recorrente defendeu em sua impugnação que:

"Apesar de não mencionado pelo i. auditor fiscal, mostra-se premente destacar que deveria ter sido por ele considerado na análise e recomposição do imposto pago no exterior a aplicação da previsão do art. 87, §10 da Lei nº 12.973, que concede a contribuintes como a Impugnante o direito ao crédito presumido nele previsto. Vejamos:

(...)

Desta feita, para os lucros das investidas relativos aos anos-calendário de 2015 e 2016, além de se poder deduzir imposto sobre a renda pago para as autoridades fiscais estrangeiras, relacionado com o lucro reconhecido no exterior, a própria legislação fiscal autoriza a dedução adicional de um crédito equivalente a 9% de lucro no exterior tributável pelo Brasil para as investidas que pudessem ser qualificadas como passíveis de consolidação de resultados.

Apesar de se tratar de previsão legislativa relativamente recente, em termos jurisprudenciais tal questão já foi submetida ao escrutínio do tribunal administrativo que referendou a necessidade de sua aplicação em lançamentos de ofício, quando o lucro do exterior for oferecido à tributação.

(...)

Logo, tal direito deve ser reconhecido em favor da Impugnante para fins de sua aplicação de ofício ao presente caso, até por se tratar de norma cogente e direito indisponível."

Segue legislação citada:

"Art. 87. A pessoa jurídica **poderá** deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 2º **No caso de consolidação**, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

(...)

§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil **poderá** deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, **observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei**, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral.

§ 11. O Poder Executivo poderá, desde que não resulte em prejuízo aos investimentos no País, ampliar o rol de atividades com investimento em pessoas jurídicas no exterior de que trata o § 10.

Art. 91. A opção pelo pagamento do imposto sobre a renda e da CSLL, na forma do art. 90, poderá ser realizada somente em relação à parcela dos lucros decorrentes dos resultados considerados na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil de controlada, direta ou indireta, no exterior.:

I - não sujeita a regime de subtributação;

II - não localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ;

III - não controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao tratamento tributário previsto no inciso II do caput ; e

IV - que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% (oitenta por cento) da sua renda total, conforme definido no art. 84."

Aqui há várias questões, pois é uma opção que as contribuintes devem fazer, a Recorrente não poderia ter consolidado seu resultados (pelos motivos já expostos) e demonstrado que cumpre os requisitos no § 2º do Art. 87 e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 da Lei 12.973/2014, algo que não foi feitos.

Assim, não há razão no argumento da Recorrente neste ponto.

Divergência entre **demonstrativo apresentado pela Recorrente** e valores declarados em ECF no tocante aos **montantes pagos no exterior**.

Essa acusação fiscal possui duas vertentes, em síntese:

1. Descumprimento de regras legais para a utilização de recolhimentos de tributo pago no exterior e
2. Análise dos comprovantes de pagamentos de impostos no exterior apresentados pela Recorrente.

Antes dessa análise de comprovantes a Fiscalização faz ressalva:

Relembrando que em 27/01/2020, em continuação ao atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 17, a Fiscalizada apresentou uma relação por investida dos valores do imposto pago no exterior referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016, e dos anos anteriores (de 2010 a 2014) que compõem o saldo inicial de 2015.

Apresentou também a documentação relativa aos impostos pagos no exterior.

Afirmamos no início deste subitem que a Fiscalizada **deixou de atender os requisitos estabelecidos na legislação de regência que pudesse validar a compensação efetuada.**

Como vimos pelo exposto até o momento, a Fiscalizada incorreu numa série de irregularidades.

A forma com que ela apresentou os documentos, bem como a tabela contendo as empresas que tiveram impostos pagos no exterior, aliada aos lançamentos confusos e errados feitos na Parte B do E-Lalur, denota uma total displicência, **impossibilitando determinar com a clareza necessária os impostos de quais empresas foram compensados.**

**Sabe-se apenas que ela compensou o valor de R\$163.277.365,34.**

Na análise dos documentos apresentados em consonância com a tabela elaborada pela Fiscalizada constatamos a ausência de requisitos fundamentais para validar a compensação efetuada.

As ausências mais detectadas foram o **reconhecimento dos documentos relativos ao imposto de renda pago no exterior pelos Consulados das Embaixadas Brasileiras**, e a **tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado.**

Após citar a legislação que determina requisitos para a aceitação pelo Fisco de comprovantes de tributos pagos no exterior, a Fiscalização passa a analisar casos, por país, como Uruguai, China, Chile, Austrália, Malásia, Tailândia, EUA, fls. 02382/02403.

Por fim, conclui, fls. 02403:

Diante de todo o exposto neste subitem, constatamos que a Fiscalizada incorreu em não atendimento aos requisitos que lhe permitissem compensar o imposto de renda pago no exterior exigidos pela legislação relativo a todas as controladas listadas na tabela por ela apresentada, sendo algumas de forma parcial e outras integralmente.

Por essa razão as compensações efetuadas serão desconsideradas por esta Fiscalização, **exceto em relação ao valor total de R\$ 6.258.043,91 lançado como pago pela controlada Mac Food Services SDN BHD no ano-calendário de 2016**, cujos documentos referentes ao pagamento de impostos foram apresentados **traduzidos e chancelados pelo Consulado da Embaixada Brasileira.** Doc. 45.8(Doc. 4 dos documentos comprobatórios, páginas 71 a 79)

Valor compensado no cálculo do IRPJ	R\$ 119.274.003,42	(R\$ 6.258.043,91)	R\$ 113.015.959, 51
Valor compensado no cálculo da CSLL	R\$ 44.003.361,92		R\$ 44.003.361,92
<b>Total</b>	<b>R\$ 163.277.365,34</b>		<b>R\$ 157.019.321,43</b>

Como se verifica, apenas um valor total, de tributo recolhido na Malásia, foi considerado, por estarem traduzidos e chancelados pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

A Contribuinte, na impugnação, afirmou que estava envidando todos esforços, nesses diversos países, para cumprir os requisitos que a legislação determina para aproveitamento desses recolhimentos.

Sem conseguir na impugnação, a Recorrente traz em seus recurso trabalho elaborado por assessoria de renome internacional, onde há Parecer, fls. 04490/04617, por país, com tabelas, em que se afirma:

Para efeitos comparativos, o saldo de imposto pago no exterior considerando somente os documentos que já estão devidamente apostilados/consularizados e traduzidos seria de BRL 125.917.641,29 .

Acrescente-se que a Recorrente anexou documentação, onde se verifica a presença de comprovantes de recolhimento, traduções juramentadas, consularização, apostilamentos, etc, fls. 04490/010122.

Há, na legislação, regra para a apresentação de documentos.

**Decreto 7.574/2011:**

Art. 57. A impugnação mencionará:

...

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

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, **por motivo de força maior;**

II - refira-se a fato ou a direito **superveniente;** ou

III - destine-se a contrapor **fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.**

§ 5º Considera-se motivo de força maior o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir ( Lei nº 10.406, de 2002, art. 393 ).

§ 6º A juntada de documentos depois de apresentada a impugnação **deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º .**

§ 7º Os documentos apresentados após proferida a decisão deverão ser juntados, por anexação, aos autos para, se for interposto recurso, **serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.**

Como está claro logo acima, cabe a essa instância definir se os documentos apresentados devem, ou não, serem considerados ou definir que o direito a apresentá-los precluiu.

É também claro que não se tratou de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, nem que esses documentos se refeririam a fato ou a direito superveniente ou que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Também deve-se sopesar que essas formalidades já eram obrigatórias e deveriam ter sido observadas no momento das compensações efetuadas (RIR/99, Art. 395).

Ou seja, a Recorrente demorou cerca de cinco, seis anos para cumprir obrigação que já estava determinada na legislação:

**Decreto 3.000/1999:**

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

...

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser **reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 2º).

Esses são instrumentos para que a Fazenda Nacional não seja prejudicada com informações que não correspondam a verdade, assim como para proteger a livre concorrência entre contribuintes na mesma situação.

Além do mais, a Contribuinte foi cientificada da autuação em 10/11/2020, quando já conhecia as exigências do Fisco para cumprir as obrigações acima.

Na impugnação, de 09/12/2000, afirmou que protestava pela juntada, **antes do julgamento de primeira instância**, de dossiê com as devidas formalidades legais de todos os comprovantes arrecadatários (tradução/consularização ou apostilagem) e /ou comprovações das legislações dos países de origem dos lucros tributados no Brasil acerca da incidência do imposto de renda.

A decisão recorrida foi proferida em 21/05/2021, mais de seis meses da autuação, e nenhuma prova foi anexada.

Essas provas só vieram no recurso, em 30/08/2021, e mesmo nessa peça já há pleito de futura juntada de outros documentos comprobatórios no futuro.

Os prazos para apresentação de documentos visam a esperada tramitação do processo, sem atrasos injustificáveis.

Portanto, pelo exposto, conceituo como preclusa a apresentação de documentos pela Contribuinte, nessa fase processual, como determina a legislação.

Assim, nega-se provimento ao recurso, nessa questão.

A Recorrente alega impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada.

Equivoca-se a Recorrente.

As multas de ofício e isoladas são aplicadas por fatos totalmente distintos e estão previstas em dispositivos jurídicos distintos, não havendo razão no argumento de que as duas multas puniriam a mesma conduta.

Soma-se a essa lógica esclarecimento quanto à aplicação de Súmula CARF.

A Súmula CARF 105 possui o seguinte teor:

9101-003.913 Cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal que foi posteriormente modificado em 2007 (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996).

Depois de 2007, como é o caso do presente processo, a multa é aplicada com base no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto a Súmula nº105 só é aplicada aos anos calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Como o caso que se cuida refere-se a fatos posteriores a 2007, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Destarte, as duas multas podem conviver, e devem ser aplicadas, pois assim determina a legislação em vigor, são oriundas de descumprimento de fatos distintos e possuem fundamentos jurídicos distintos, não havendo razão no argumento da Recorrente.

Assim nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Em continuação, a Recorrente alega a **inaplicabilidade da multa isolada, em razão do encerramento dos anos base** de 2015 e 2016 quando da lavratura dos autos de infração.

Esta Turma de julgamento já decidiu essa questão, conforme abaixo:

Em continuação, a Recorrente alega a **inaplicabilidade da multa isolada, em razão do encerramento dos anos base de 2015 e 2016** quando da lavratura dos autos de infração.

Esta Turma de julgamento já decidiu essa questão, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 ...

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. SÚMULA CARF N° 178. No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

...

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração referente aos ganhos auferidos em devolução do patrimônio social da CETIP S.A., e quanto à cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas relativas aos meses de junho e julho de 2008, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso voluntário em relação a tal matéria, para afastar a exigência das referidas penalidades. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado). Acórdão: 1302-006.692, 17/10/2023, Relator: Wilson Kazumi Nakayama.

Segue trecho do voto:

O imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real de apuração trimestral. Por opção do Contribuinte a apuração do imposto de renda pode ser anual, mas nesse caso o pagamento do tributo tem periodicidade mensal com base em estimativa. O Contribuinte só pode deixar de recolher as estimativas se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução, que o valor acumulado do tributo recolhido excede o tributo devido no período, de acordo com o § 2º, do art. 35 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. No caso de descumprimento do recolhimento de estimativas, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como se vê, no caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, a lei prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

Tal entendimento foi pacificado recentemente neste Colegiado com a aprovação da súmula CARF nº 178 pela 1ª Turma da CSRF, cujo verbete é o abaixo transcrito:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não há óbice legal para a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do exercício.

Por concordar com todos os argumentos da decisão acima, entendo não assistir razão à contribuinte nessa questão.

A Recorrente alega, também, **inexistência de vedação legal à compensação de estimativas mensais com crédito de imposto pago no exterior em períodos anteriores.**

Para tanto, a Recorrente utiliza argumentos que as estimativas se configuram como imposto devido.

Não há razão no argumento da Recorrente.

Cabe verificar as definições dadas pela legislação.

**Lei 9.430/1996:**

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação **com base no lucro real** poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

”

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

...

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Fica claro que nesse regime a apuração do lucro é anual.

O recolhimento mensal sobre base estimada, ainda que obrigatório para o contribuinte que opta por esse regime de tributação, é mera antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, tanto que deste pode ser deduzido.

As estimativas não são imposto devido, pois sujeitam-se à apuração anual para que se configure o realmente devido pelas contribuintes.

É fácil compreender a razão pela qual a Lei determina tal vedação, a permissão para dedução do imposto de renda pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, de forma a afastar a tributação em duplicidade.

Tal dedução não pode, de forma alguma, se prestar a ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro de imposto pago a nação estrangeira.

Para melhor ilustrar a correção de tal vedação tomemos, por exemplo hipotético, um cenário em que os débitos de estimativa apurados pelo contribuinte entre janeiro e novembro fossem integralmente honrados por intermédio de deduções originadas de imposto de renda pago no exterior. E que, no encerramento do período, em 31/12, o contribuinte apurasse, como resultado do exercício, prejuízo fiscal.

Nesse contexto, o somatório das estimativas apuradas durante o período se converteria em imposto de renda a pagar com valor negativo, ou seja, crédito passível de restituição. O que ao final representaria, exatamente, aquilo que já se afirmou ser hipótese

francamente afastada pela legislação: a restituição, pelo Estado brasileiro, de imposto pago a nação estrangeira.

Há decisões no CARF nesse sentido.

**Acórdão 1401-004.116, de 21/01/2020:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2015

...

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação **com eventuais débitos de estimativas** de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

A dedução do imposto pago no exterior no pagamento de estimativa só é admissível para a apuração da estimativa de dezembro que é coincidente com o período de apuração do ajuste de final de período, realizado no dia 31 de dezembro, em conformidade com o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249/95<sup>3</sup>, no mesmo período em que os lucros são computados.

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.

Assim, não há razão no argumento da Recorrente.

A Recorrente também traz alegações sobre possíveis **erros na liquidação do acórdão**.

Esclarece-se à Contribuinte que a Autoridade Preparadora o órgão competente para a liquidação de acórdãos.

Acórdão nº 9303-005.853, de 17 de outubro de 2017, relator: P Rodrigo da Costa Pôssas

COBRANÇA EM DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO. UNIDADE DE ORIGEM. A Unidade de Origem é o órgão competente para a liquidação de acórdãos do CARF, sendo que cabe ainda a revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados (Parecer Normativo Cosit nº 2/2016).

<sup>3</sup> 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.

Portanto, nada há a prover neste ponto.

### **RECURSO DE OFÍCIO:**

Duas questões constam do recurso de ofício, que não foram contestadas nas contra razões da nobre PGFN:

- Juros deduzidos contábil e tributariamente referentes aos empréstimos efetuados pela controlada Marfrig Holdings Europe B.V. (MHEBV); e
- Utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL de períodos anteriores.

Quanto aos **juros deduzidos contábil e tributariamente referentes aos empréstimos efetuados pela controlada Marfrig Holdings Europe B.V. (MHEBV)**, assim consta da decisão recorrida, fls. 04173:

Com relação a esse ponto da autuação, vale salientar que a impugnante não impugnou os cálculos feitos pela Fiscalização, para apurar o valor considerado indedutível dos juros relativos aos empréstimos por ela obtidos da sua controlada MHEBV, se não vejamos o seguinte trecho da impugnação:

*"Não se discorda do cálculo matemático realizado pela autoridade fiscal, que inclusive foi feito com o devido esmero e cuidado. Contudo, não se pode simplesmente aplicar uma regra fiscal, sem antes fazer o devido juízo de valor acerca de sua pertinência ao caso concreto, ou seja, de sua subsunção ao sujeito passivo a que se tenta impingir-la.*

*Como se demonstrará adiante há suficientes motivos que levam ao descabimento da regra de subcapitalização para a situação da Impugnante, tornando completamente despropositada a glosa perpetrada pela i. auditor nesta rubrica da autuação. Vejamos cada um deles:..."*

Apesar de **não impugnar os cálculos**, a impugnante sustenta o seguinte:

*Ora se a MHEBV perfaz-se como um agente captador de recursos financeiros junto ao mercado internacional para sua controladora, trata-se ela de mero ente translúcido (veículo), cujo objetivo é captar numerários e repassá-lo a controladora brasileira.*

*Não se trata, aqui de recursos próprios da Impugnante alocados artificialmente fora do Brasil, para criação de despesas também artificiais de juros através de empréstimos, culminando em planejamento tributário para a redução de seu resultado tributável no Brasil, mas sim de "dinheiro novo", de titularidade de terceiros, necessário ao fomento de suas operações.*

*Corroboram esta alegação as notas explicativas aqui mencionadas, que não deixam dúvida sobre o papel financeiro dessa investida no grupo transnacional construído pela Impugnante:*

(...)

*Hialina, portanto, a função da MHEBV como emissora de títulos de dívida, por meio da emissão de Bonds, para buscar as disponibilidades financeiras necessárias à formação de capital de giro tão indispensável ao fomento das operações globais da Impugnante.*

*Apesar de a investida holandesa não ser uma instituição financeira na acepção da palavra, não se pode negar seu objeto de longa manus da controladora para obtenção de disponibilidades financeiras junto a terceiros para o financiamento de sua atividade fim (fabricação e comercialização de proteína animal).*

*Logo, em casos como o presente, a interpretação da norma restritiva do §7º do art. 24 da Lei nº 12.249/2010 deve ser feita de forma teleológica, sob pena de torná-la anacrônica e teratológica."*

A impugnante força a interpretação do art. 24, § 7º, da Lei nº 12.249/2010 além dos seus parâmetros hermenêuticos, se não vejamos como dispõe:

*"Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:*

*(...)*

*§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil."*

Vale, então, verificar **quem são** as instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212/91, in verbis:

*Art. 22. Omissis.*

*(...)*

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste*

*artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.*

Ora, primeiro, a MHEBV não exerce nenhuma dessas empresas (banco, caixa econômica etc.); segundo, a exegese cabível dos dispositivos em tela leva à conclusão de que "instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91" são instituições financeiras domiciliadas no Brasil.

Logo, totalmente improcedente o argumento da impugnante.

A impugnante ainda alega que, na prática, não haveria qualquer benefício do controlador brasileiro nesta operação, haja vista existir a impossibilidade de realizar o ato de subcapitalizar para fins de redução da carga tributária no Brasil, dado que o patrimônio da subsidiária integral integra seu próprio patrimônio líquido.

É irrelevante se há ou não benefício ou não na subcapitalização no caso sub examine, pois resta claro que a MHEBV não se enquadra nas hipóteses previstas no § 7º do art. 24 da 12.249/10.

No entanto, há um benefício claro em receber empréstimo da MHEBV, em vez de dividendos por exemplo, já que, no caso de empréstimos, os juros geram despesa dedutível no Brasil (onde a tributação da renda é alta) e receita tributável nos Países Baixos (onde a tributação é baixa).

Agora, quanto à receita de juros da MHEBV se transformar em lucro e esse vir ser reconhecido aqui no Brasil em razão da TBU, trata-se apenas de uma possibilidade, pois, no cálculo do lucro da MHEBV, entram muitos outros elementos que podem terminar por anular o efeito positivo dos juros recebidos, como por exemplo, os resultados das controladas em um consolidação vertical. Em outras palavras, nas operações de empréstimos em tela, a despesa de juros na impugnante é certa, o incremento no lucro da MHEBV decorrente dos juros recebido não é garantido.

Todavia, o legislador ordinário brasileiro não se descuidou dessa questão, se não vejamos como dispõe o art. 86 da Lei 12.973/14:

*"Art. 86. Poderão ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, previstas nos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e das regras previstas nos arts. 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, desde que os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83 e cujo imposto sobre a renda e contribuição social correspondentes, em qualquer das hipóteses, tenham sido recolhidos. (Vigência)*

§ 1º A dedução de que trata o caput :

*I - deve referir-se a operações efetuadas com a respectiva controlada, direta ou indireta, da qual o lucro seja proveniente; II - deve ser proporcional à participação na controlada no exterior; III - deve estar limitada ao valor do lucro auferido pela controlada no exterior; e IV - deve ser limitada ao imposto devido no Brasil em razão dos ajustes previstos no caput .*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se à hipótese prevista no art. 82."*

Assim, toda vez que o contribuinte espontaneamente fizer um ajuste de preço de transferência ou de subcapitalização, decorrente da constatação de que houve a transferência indevida de lucros para a investida no exterior, a norma acima dispõe que o valor desses ajustes poderão ser deduzidos das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, quando os lucros forem oferecidos a tributação.

Tal dispositivo não passou despercebido pela impugnante, se não vejamos o seguinte excerto da sua peça de defesa:

*"Caso não se acate o argumento do subtópico anterior, há ainda que se destacar a necessidade de aplicação, não realizada pela fiscalização da norma compensatória instituída pelo art. 86 da Lei nº 12.973/2014:*

*(...)*

***Apesar de referido dispositivo fazer alusão à situação de adição espontânea tanto do lucro do exterior quanto do excedente de juros apurado por meio das regras de thin capitalization, a lógica dele constante também deve ser necessariamente aplicada em lançamentos de ofício, já que como apontado em outros pontos desta impugnação o IRPJ e a CSLL somente poderão recair sobre o lucro das empresas e não sobre seu patrimônio.***

***Em outra acepção, exigir a tributação do lucro gerado pela controlada estrangeira e ao mesmo tempo tornar indedutível juros pagos/incorridos pela controladora brasileira àquela por conta de empréstimos é onerar duas vezes o mesmo evento, a primeira sob o prisma da controlada mutuante e a segunda sob a ótica da controladora mutuária.***

***Assim, caso mantida a exigência descrita do item 2.3.4 do Termo de Verificação Fiscal (Lucro da MHEBV de 2015), e considerando o resultado positivo desta investida reconhecido pela Impugnante em 2016, faz-se necessário o cotejo das condições prescritas no § 1º do art. 86 da Lei no 12.973/2014 para a aplicação da dedução prevista no seu caput:***

*i) Operações de Empréstimo como mutuária, realizada com controlada direta, da qual houve lucro proveniente nos anos de 2015 e 2016; ii) A controlada é uma subsidiária integral (participação de 100%); iii) No ano de 2015, o lucro gerado pela controlada foi superior ao excedente de juros, logo o valor integral do ajuste poderia ser deduzido. Já no ano de 2016, a dedução deveria se dar pelo menos até o limite do lucro da investida (R\$ 202.125.810,17).*

*Nesta ordem de considerações, tomando por base os excedentes de juros incorridos apurados pela fiscalização, com base nas regras de subcapitalização, para os anos de 2015 (R\$ 113.402.223,17) e 2016 (R\$ 360.617.615,17) com a controlada Marfrig Holding BV Europe, e confrontando-os com os resultados por estas gerados nestes períodos (2015 - R\$ 646.671.579,58 apurados no presente lançamento, e 2016 – R\$ 84.410.690,87), conclui-se que:*

*- não merece prosperar o ajuste de ofício para o ano de 2015, já que o lucro da investida supera o valor dos juros excedentes; - o ajuste para o ano de 2016 deve, na pior das hipóteses, ser apenas a DIFERENÇA entre o excedente de juros calculado pela fiscalização (R\$ 360.617.615,17) e o resultado da investida holandesa para o período (R\$ 84.410.690,87).*

A Fiscalização, por sua vez, sustentou a posição de que a dedutibilidade prevista no art. 86 da Lei 12.973/14 **só poderia ser exercida pela impugnante espontaneamente**, ou seja, que tal norma não se aplicaria ao Fisco em lançamento de ofício, se não vejamos o seguinte trecho do TVF (a fls. 2364):

*"Por fim, é interessante frisar que a Fiscalizada não utilizou a faculdade prevista no artigo no 23 da IN RFB no 1.520/2014, o qual reproduzimos a seguir:*

*Poderão ser deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora no Brasil os valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, de ajustes decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, previstas nos arts. 18 a 22 da Lei no 9.430, de 1996, e das regras previstas nos arts. 24 a 26 da Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010. DJ DRJ01 DF Fl. 4176 Original PROCESSO 16561.720062/2020-78 ACÓRDÃO 101-009.347 DRJ01 58 Essa afirmação é facilmente confirmada pela análise do Registro M 300(Demonstração do Lucro Real) da ECF, especificamente na linha 13, onde a descrição e a orientação para os lançamentos descritas nas sucessivas versões dos Manuais de Orientação da ECF são as seguintes:..."*

Entendo que a Fiscalização se equivoca, **pois como um mesmo valor poderia ser acrescido duas vezes à base tributável lançada de ofício; primeiro, como despesa com juros indedutível; e, segundo, como lucros, já que houve um acréscimo do lucro da investida no exterior pelo reconhecimento desses mesmos juros?** Isso se configuraria um bis in idem, logo, sustento que o art. 86 em tela, deve ser observado também pela Fiscalização em lançamento de ofício.

Por esse motivo, voto pela procedência da impugnação nesse ponto, para, conforme sustentado pela contribuinte, cancelar o ajuste de subcapitalização de 2015, no valor de R\$ R\$ 113.402.223,17, e reduzir o valor do ajuste de subcapitalização de 2016, de R\$ 360.617.615,17 para R\$ 276.206.924,30.

Por concordar com o argumento da decisão recorrida, nego provimento ao recurso de ofício.

Já quanto a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL de períodos anteriores, assim dispões a decisão recorrida, fls. 04187:

Inicialmente, vejamos o trecho do TVF que trata deste ponto, in verbis:

"Em 15/07/2020 a Fiscalizada tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 26, por meio do qual foi intimada a informar se utilizou **prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL** em programas de refinanciamento de dívidas concedidos pelo governo a partir do ano- calendário de 2015 até o momento presente. Docs. 58 a 58.3 Caso a resposta fosse positiva ela deveria informar os valores utilizados e os anos- calendário a que se referiam e as respectivas baixas no E-Lalur e E-Lacs.

Em resposta, apresentou uma planilha com o demonstrativo dos valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados a partir do ano-calendário de 2015 até o presente momento nos programas de parcelamento PERT (Programa Especial de Regularização Tributária) e PRR (Programa de Regularização Tributária Rural).

Veja a seguir a planilha apresentada:

Prejuízo Fiscal 2009	61.284.070,52	Base Negativa CSLL 2009	61.284.070,52
Refis Copa 12/2014	- 12.862.919,65	PERT 12/2014	- 12.862.919,65
PERT 10/2017	- 48.421.150,87	PERT 10/2017	- 48.421.150,87
Saldo	ZERO	Saldo	ZERO
Prejuízo Fiscal 2010	454.773.994,33	Base Negativa CSLL 2010	473.741.815,22
PERT 12/2017	- 240.855.797,56	PERT 12/2017	- 240.855.797,56
PRR 05/2018	- 213.918.196,77	PRR 05/2018	- 213.918.196,77
Saldo	ZERO	Saldo	18.967.820,89
Prejuízo Fiscal 2011	907.022.802,81	Base Negativa CSLL 2011	907.022.802,81
PERT 10/2017	- 299.007.377,80	PERT 10/2017	- 299.007.377,80
PERT 02/2018	- 27.659.399,86	PERT 02/2018	- 27.659.399,86
PRR 05/2018	- 580.356.025,15	PRR 05/2018	- 580.356.025,15
Saldo	ZERO	Saldo	ZERO
Prejuízo Fiscal 2012	359.041.123,98	Base Negativa CSLL 2012	359.041.123,98
PRR 05/2018	- 359.041.123,98	PRR 05/2018	- 359.041.123,98
Saldo	ZERO	Saldo	ZERO
Prejuízo Fiscal 2013	402.429.358,82	Base Negativa CSLL 2013	402.429.358,82
PRR 05/2018	- 402.429.358,82	PRR 05/2018	- 402.429.358,82
Saldo	ZERO	Saldo	ZERO
Prejuízo Fiscal 2014	1.472.731.527,58	Base Negativa CSLL 2014	1.472.731.527,58
PERT 02/2018	- 5.569.718,78	PERT 02/2018	- 5.569.718,78
PRR 05/2018	- 145.591.995,68	PRR 05/2018	- 145.591.995,68
Compensação Lucro Real 12/2018	- 493.151.675,75	Compensação Base CSLL 12/2018	- 493.151.675,75
Saldo	828.418.137,37	Saldo	828.418.137,37
Prejuízo Fiscal 2015	2.826.543.129,10	Base Negativa CSLL 2015	2.826.543.129,10
Compensação Lucro Real 12/2016	- 209.539.818,65	Compensação Base CSLL 12/2016	- 209.539.818,65
	2.617.003.310,45		2.617.003.310,45
Prejuízo Fiscal 2017	944.886.661,49	Base Negativa CSLL 2017	944.886.661,49
Utilização parcelamentos			
PERT	- 621.513.444,87	PERT	- 621.513.444,87
PRR	- 1.701.336.700,40	PRR	- 1.701.336.700,40
TOTAL	- 2.322.850.145,27		- 2.322.850.145,27

Como podemos observar, segundo a Fiscalizada ela teria os seguintes saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, em 31/12/2014:

Prejuízos Fiscais	828.418.137,37
CSLL	847.385.958,26

*	{	Saldo de Base Negativa da CSLL em 2010 = R\$ 18.967.820,89
		Saldo de Base Negativa da CSLL em 2014 = <u>R\$ 828.418.137,37</u>
		R\$ 847.385.958,26

No entanto, no sistema interno da Receita Federal que controla as movimentações e os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, ainda não foram carregadas as baixas por utilização de saldos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas da CSLL para os contribuintes que aderiram aos parcelamentos referentes à MP nº 0766/2017 – PRT, Lei no 13.496/ 2017 – PERT e Lei no 13.606/2018 – PRR, fatos estes que se aplicam à Fiscalizada.

Isto requer que façamos os cálculos para apurar o valor correto dos saldos dos Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL, em 31/12/2014, considerando os valores utilizados em parcelamentos e compensações futuras informados pela Fiscalizada.

Veja os demonstrativos a seguir:

Saldo do Sistema Interno da RF em 31/12/2014	2.689.698.090,67	Saldo do Sistema Interno da RF em 31/12/2014	2.826.543.129,10
Parcelamentos	- 2.322.850.145,27	Parcelamentos	- 2.322.850.145,27
Compensação Lucro Real 12/2018	- 493.151.675,75	Compensação Base CSLL 12/2018	- 493.151.675,75
	- 126.303.730,35		10.541.308,08

Logo, para efeito das autuações decorrentes das irregularidades constatadas, os saldos iniciais do ano-calendário de 2015 passam a ser os seguintes:

Saldo de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	R\$ 0,00
Saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores	R\$ 10.541.308,08

Por sua vez, em função dos valores das irregularidades constatadas e autuadas nesta fiscalização, referentes ao ano-calendário de 2015, suplantarem os valores do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do exercício corrente, o valor de R\$ 209.539.818,65 compensado a título de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL em 2016, torna-se indevido. Veja a seguir:

#### IRPJ

Ano - Calendário de 2015	
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado	(R\$ 2.826.543.129,10)
Valor total das irregularidades constatadas	R\$ 3.039.872.014,24
<b>Valor total a autuar</b>	<b>R\$ 213.328.885,14</b>

**CSLL**

<b>Ano - Calendário de 2015</b>	
Base de Cálculo das Atividades em Geral	(R\$ 2.826.543.129,10)
Valor total das irregularidades constatadas	R\$ 3.039.872.014,24
<b>Valor total a autuar</b>	<b>R\$ 213.328.885,14</b>

Logo, a Fiscalizada não possuía saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL a compensar em 2016, incorrendo, destarte, em Infrações relativas à Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral e à Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral, cujos enquadramentos legais são os seguintes:..."

Por sua vez, a impugnante alega o seguinte:

*"Em outra frente do procedimento fiscalizatório, por meio do TIF nº 26, o i.auditor fiscal perqueriu[sic] a Impugnante sobre montantes de PF e BNCSLL apurado ao longo dos anos utilizados em programas especiais de parcelamento de dívidas tributárias federais a partir do ano-calendário de 2015)*

*Como resposta ao questionamento, foi apresentado demonstrativo, relatando não só os valores de ativos diferidos de IRPJ e CSLL apurados ano a ano a partir de 2009, consignados em DIPJ's (anos calendário 2009 a 2013) e na ECF relativa ao ano calendário de 2014), como também suas utilizações em programas especiais de parcelamentos de dívidas tributárias (REFIS, PERT e PRR) firmados pela Impugnante.*

Referido demonstrativo foi transcrito a fl. 144 do TVF. Por ele a empresa teria incorrido até 31.12.2014 em PF de R\$ 3,657 bilhões e BNCSLL de R\$ 3,676 bilhões.

Ocorre que por um lapso da Impugnante não foi computado no demonstrativo apresentado à fiscalização o valor de PF e BNCSLL apurado para o ano-calendário de 2008, que foi utilizado em programas de parcelamentos especiais (REFIS – Lei nº 11.941/2009 e sua reabertura pela Lei nº 12.865/2013).

Esclareça-se que para o ano de 2008 originalmente havia sido apurado pela Impugnante PF de aproximadamente R\$ 362,165 milhões e BNCSLL de mesma grandeza. Contudo, por conta de glosa posterior ocorrida por meio do PA no 16561.720098/2012-41, já definitiva na esfera administrativa, tais montantes acabaram sendo reduzidos parcialmente, de forma que passaram a ter a cifra de R\$ 250.124.367,87, cada.

Desta forma, entre 2008 e 2014, os montantes totais de PF e BNCSLL apurados pela Impugnante, foram de R\$ 3,913 bilhões e 3,925 bilhões, respectivamente, como aponta o demonstrativo a seguir, devidamente suportado pelas respectivas fichas e registros de DIPJ's e ECF's acostados a esta defesa (Doc.07)

(...)

Não obstante existam discussões administrativas que possam afetar os saldos de prejuízos de alguns destes períodos (2009 – PA no 16561-720.087/2014-23 e 2013

– PA no 16561.72009/2018-60), as mesmas ainda se encontram em debate no contencioso administrativo e portanto, não devem ser consideradas para os fins do presente tópico, posto serem passíveis de reversão no tribunal administrativo (CARF).

De outro lado, a utilização destes prejuízos em programas de parcelamento que admitiam a utilização de PF e BNCSLL, deu-se em conformidade com o demonstrativo a seguir, devendo-se via de consequência desconsiderar a informação prestada na fase fiscalizatória:

(...)

Os anexos citados acima, referem-se às consolidações eletrônicas e resultados dos pedidos revisão relativos aos parcelamentos nele citados e segue acostado como elemento de prova a esta impugnação (Doc 08).

Diante destes dados, verifica-se de forma clarividente e irrefutável que a Impugnante não só possuía prejuízos (PF e BNCSLL) suficientes para respaldar os valores que foram utilizados em programas de parcelamento, como após tal fruição ainda remanesceram os seguintes saldos de prejuízos incorridos até 2014 para utilização em apurações de anos futuros:

(...)

Desta maneira, permanece incólume a compensação de PF e BNCSLL realizada espontaneamente em 2016 no valor de R\$ 209,539 milhões, sendo completamente improcedente a glosa feita neste tópico da autuação.

Ademais, se ao final do contencioso administrativo, na remotíssima hipótese de manutenção (parcial ou total) das exigências da presente autuação, que geraram base positiva para o ano de 2015 ou acresça valores a base de cálculo positiva originalmente apurada para o ano de 2016 (R\$ 698,466 milhões), os saldos remanescentes de PF e BNCSLL acumulado até o final de 2014, devem, de ofício, até o limite de 30% do lucro ajustado de ofício para 2015 e 2016, serem utilizados na compensação das bases de cálculo do lucro real e da CSLL destes anos-calendários. Ressalta-se que tal dedução é amplamente assegurada e mandatária pela jurisprudência administrativa, como denotam as decisões a seguir:....".

Incialmente, ressalto que continuam pendentes de julgamento os PAFs nºs. 16561-720.087/2014-23 e 16561.720092/2018-60, o primeiro no aguardo de julgamento de recurso especial e o segundo está para relatoria de conselheiro da 2ª Turma Ordinária da 1ª Sejul.

Verifiquei também em consulta ao sistema E-Processo (acesso em 12/05/2021) que é procedente a alegação da impugnante de que, para o ano de 2008, originalmente havia sido apurado por ela um prejuízo fiscal (PF) de aproximadamente R\$ 362,165 milhões e base negativa de CSLL (BNCSLL) de mesma grandeza, mas que devido ao lançamento objeto do PAF nº 16561.720098/2012-41, cuja decisão já se tornou definitiva, tais montantes

acabaram sendo reduzidos parcialmente, de forma que passaram a ter a cifra de R\$ 250.124.367,87.

Na verdade, a impugnante se confunde, pois, R\$ 250.124.367,87 é saldo de PF e BNCSLL de 2008 após a autuação, como prova o demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais fls. 1056 a 1057 do PAF nº 16561.720098/2012-41. Ocorre que o Acórdão nº 1402-002.494, fls. 1.505/1.536 do mesmo PAF, deu provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a matéria tributária em R\$ 13.901.072,43, conforme Relatório de Apuração de Base Tributável a fls. 1.609/1612 também do mesmo PAF. Assim, s.m.j., o PF e a BNCSLL em 2008, após o julgamento do PAF nº 16561.720098/2012-41, passaram a ser no montante de R\$ 264.025.440,30.

Assim, se adicionarmos o PF e a BNCSLL de 2008 (R\$ 264.025.440,30) aos cálculos feitos pela Fiscalização acima transcritos, que detalha de 2009 a 2015 os saldos e as compensações realizadas de PF e BNCSLL, vemos que a impugnante tinha parte do saldo de PF e a totalidade da BNCSLL para fazer frente ao valor compensado de PF e BNCSLL em 2016, no montante de R\$ 209.539.818,65. Isso é o bastante para concluirmos como indevido lançamento.

Observo que a Fiscalização continua seus cálculos e chega à conclusão, levando em conta compensações de PF e BNCSLL feitas em 2018, que os saldos iniciais do ano-calendário de 2015 passam a ser os seguintes: PF estaria zerado e a BNCSLL seria de R\$ 10.541.308,08. Torno a transcrever:

Saldo do Sistema Interno da RF em 31/12/2014	2.689.698.090,67	Saldo do Sistema Interno da RF em 31/12/2014	2.826.543.129,10
Parcelamentos	- 2.322.850.145,27	Parcelamentos	- 2.322.850.145,27
Compensação Lucro Real 12/2018	- 493.151.675,75	Compensação Base CSLL 12/2018	- 493.151.675,75
	- 126.303.730,35		10.541.308,08

Logo, para efeito das autuações decorrentes das irregularidades constatadas, os saldos iniciais do ano-calendário de 2015 passam a ser os seguintes:

Saldo de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	R\$ 0,00
Saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores	R\$ 10.541.308,08

**Há um equívoco da Fiscalização nesse cálculo**, pois, se cabia analisar a legitimidade ou não da compensação feita pela impugnante em 2016, para saber se cabia a glosa, não poderia a Fiscalização levar em conta uma compensação ocorrida em 2018. Essa situação é totalmente diferente daquela em que o contribuinte pleiteia a compensação sobre uma base lançada de ofício, em que nos cabe verificar tanto se havia saldo de PF e BNCSLL à época do fato gerador como também a época do lançamento. Nesse caso, havia saldo de PF e BNCSLL em 2016, pois basta retirar dos cálculos da Fiscalização a dedução do valor da compensação de PF e BNCSLL de 2018, no valor de R\$ 493.151.675,75. Agora, se assim sendo, não havia saldo suficiente para a compensação que fora feita em 2018, aí sim, cabia a Fiscalização promover a glosa e efetuar o lançamento de ofício, mas isso não é objeto desses autos.

**Há um outro equívoco nos cálculos da Fiscalização**, pois se o saldo de PF seria zero e da BNCSLL seria R\$ 10.541.308,08, não poderia a glosa da compensação de PF ser do mesmo valor da glosa de compensação de BNCSLL, ou seja, para ambas no valor de R\$ 209.539.818,65.

Por essas razões, voto por dar provimento à impugnação neste ponto, para cancelar a glosa de compensação de PF e BNCSLL em 2016, ambas no valor de R\$ 209.539.818,65.

Por concordar com a decisão recorrida, nego provimento ao recurso de ofício, nesse ponto.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso voluntário (fiscalização universal e multa qualificada) e nega-se provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Marcelo Oliveira)