



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

Processo nº 11080.723838/2013-71
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.377 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 14 de setembro de 2016
Assunto LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
Recorrente INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA LTDA.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Conselheiro Relator.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Rocha Veiga - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ/Porto Alegre, às fls. 1.163/1.177, que julgou improcedente a impugnação apresentada por Industrial e Comercial Brasileira Ltda, para hostilizar autos de infração de IRPJ e CSLL.

Pela clareza do relatório do órgão a quo, às fls. 1.164/1.169, aproveito a ocasião para reproduzi-lo, adotando-o, *verbis*:

“Trata o presente processo de exigências de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro (CSLL), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme autos de infração de fls. 1.003-1.031 e relatório da ação fiscal de fls. 1.032-1.049, onde consta que lucros auferidos no exterior não foram computados na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição.

Relata o autuante (fl. 1.038):

“Em síntese, tem-se que a Industrial e Comercial Brasileira Ltda. possui, conjuntamente com os demais sócios da Incobrasa Cayman Ltd., diversas operações na área do processamento de soja no Estado do Illinois, E.U.A., cujos resultados são tributados nesse país de maneira unificada pela holding Incobrasa North America Ltd., subsidiária integral da Incobrasa Cayman Ltd., controlada pelo fiscalizado.

Dado esse panorama fático, adequadamente comprovado pelo contribuinte, cabe verificar se o referido procedeu a (sic) apuração do IRPJ e da CSLL em observância da legislação pertinente à matéria [...]

3.2 Da legislação aplicável

A tributação dos lucros auferidos no exterior, segundo o Princípio da Universalidade (tributação em bases mundiais) foi disciplinada pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 25:

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.”

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 tratou especificamente da disponibilização dos lucros em seu artigo 1º:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

Em 10 de janeiro de 2001, a Lei Complementar nº 104 alterou o artigo 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), incluindo o parágrafo 2º, que assim determina:

[...]

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Nesse passo, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu o momento da tributação dos lucros auferidos no exterior nos seguintes termos:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.**(Grifou-se.)

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

No que diz respeito à CSLL, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, prescreveu em seu artigo 2º;

[...]

Com o advento do art. 19 da Medida provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, passou a reger a tributação, pela CSLL, de resultados auferidos no exterior:

19. 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 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

O dispositivo continuou nas reedições dessa MP e está no art. 21 nº 2.158-35/01, nos mesmos termos. Pela leitura dessa norma jurídica, resta evidente que a CSLL segue o regime do IRPJ no que tange à matéria em foco.

Portanto, pelos preceptivos legais anteriormente transcritos, a partir de 2002 os **lucros auferidos no exterior passaram a ser considerados disponibilizados na data do balanço levantado pela controlada/coligada, devendo ser nessa ocasião computados na determinação do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido.**(Grifou-se.)

A IN SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, por sua vez, veio regulamentar a aplicação da MP 2.158-35/01, dispondo em seu artigo 7º:

[...]

Valores apurados:

a) Em 2008 – R\$ 14.474.623,89

O fiscalizado apurou lucros na controlada Incobrasa Cayman Ltd, que foram integralmente reconhecidos em sua contabilidade em 31/12/2008 por meio da equivalência patrimonial (débito: conta 1.02.2.01.0001 Incobrasa Cayman Ltd. – crédito: conta 313801 equivalência patrimonial – fl.901).

Esse valor foi excluído na apuração do lucro real a título de equivalência patrimonial sobre resultados auferidos no exterior. Diz o autuante:

[...] conforme exposto no item 3.2 supra, o art. 74 da MP 2.158-35/01 e a legislação de regência consideram disponibilizados para a controladora os lucros auferidos por controlada exterior na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Assim, esses resultados positivos, além de deverem ser incluídos no cálculo de equivalência patrimonial do investimento na escrituração da controladora, não são passíveis de serem excluídos da apuração do lucro real, ao contrário do que procedeu o fiscalizado, pois dele são parte integrante.

b) Em 2009 – R\$ 13.588.900,02

Relata o autuante:

[...] na apuração do lucro real do ano-calendário 2009 o contribuinte excluiu somente a equivalência patrimonial do resultado do investimento no exterior, calculada erroneamente como sendo de R\$ 13.588.900,02, devido ao uso de taxas PTAX de compra (R\$ 1,7404), e não de venda (R\$ 1,7412), de maneira similar ao já ocorrido no exercício anterior. Pelas mesmas razões já abordadas no exame do ano-calendário 2008, tal exclusão foi indevida, por ter sido efetuada em desacordo com a legislação regente da matéria, discriminada no item 3.2 deste Relatório, motivo pelo qual deve esse valor de R\$ 13.588.900,02 ser adicionado ao lucro real anual.

3.3.4. Do imposto pago no exterior

O contribuinte trouxe, no curso deste procedimento, documentos comprobatórios do pagamento do imposto de renda federal e estadual no exterior sobre os resultados da Incobrasa North America, apurados em conformidade com as declarações prestadas aos Fiscos norte-americanos ver fls. 381/451 e 574/631.

Sobre a compensação do IRPJ a ser pago no Brasil com os pagamentos efetuados no exterior, reza o art. 26 da Lei nº 9.249/95:

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.

De acordo com o dispositivo supra referenciado, c/c o art. 25 da mesma lei, mais acima transcrito, os lucros auferidos no exterior, disponibilizados ou considerados disponibilizados pela controlada para a controladora situada no Brasil, devem ser adicionados na apuração do lucro real pelo valor antes da subtração do tributo pago no exterior. Logo, o tributo pago no exterior compõe o lucro disponibilizado ou o lucro considerado disponibilizado para a controladora no Brasil, para efeito de base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esse tributo pago no exterior, desde que atendida a legislação de regência, pode ser compensado com o tributo apurado no Brasil sobre o lucro. A Lei nº 9.532/97, no § 4º do seu art. 1º, estabeleceu um limite temporal para o aproveitamento, no Brasil, do imposto pago no exterior:

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do

imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. (Grifou-se.)

Note-se que o texto é claro ao afirmar que os créditos de imposto de renda incidentes no exterior só podem ser compensados se referidos lucros forem "computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração".

Posteriormente, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 determinou que os lucros seriam considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço do ano em que foram auferidos.

Considerando a mudança na legislação, primeiro conclui-se que, a partir de 2002, os lucros auferidos no exterior devem ser computados na base de cálculo do imposto de renda no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário de apuração. Segundo, que a compensação com o pagamento efetuado no exterior é um direito que pode ser exercido, ou não, pela controladora/coligada sediada no Brasil. O texto do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 é claro quando dispõe que "a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior (...)". [...]

Quando o contribuinte deixou de cumprir com seu dever de oferecer os lucros auferidos no exterior na determinação do imposto de renda devido nos dias 31/12/08 e 31/12/09, deixou, de outra parte, de exercer seu direito à compensação. Repita-se, o fiscalizado não computou os lucros auferidos e apurados no exterior na base de cálculo do imposto de renda devido no Brasil, passados mais de dois anos de sua disponibilização, não havendo observado, por conseguinte, os ditames do art. 74 da MP nº 2.15835/01 c/c o art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532/97. Muito pelo contrário, expressamente os excluiu dessa base de cálculo, conforme demonstrado no presente lançamento de ofício e atestado nos registros dos LALUR e das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009.

Não exercido esse direito à compensação pelo fiscalizado no mencionado prazo bienal, não há permissivo legal, por outro lado, para que essa compensação seja realizada por esta fiscalização, em sede de constituição de crédito tributário via auto de infração. (Grifou-se.)"

Impugnação às fls. 1.059/1.155.

Decisão de primeira instância assim ementada:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplica-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

IMPOSTO INCIDENTE NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

O direito de compensar o imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro auferido por controlada com o imposto de renda incidente no país sobre os referidos lucros é condicionado a que esse direito seja exercido até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança de multa punitiva correspondente.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.”

Ciência da decisão de primeira instância no dia 24/09/2013, às fls. 1.182/1.183. Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem no dia 23/10/2013, às fls. 1.182/1.228. Nesta oportunidade, aduz o seguinte

1) DESCRIÇÃO DOS FATOS:

Após descrever as atividades desenvolvidas, declara que atendeu todas as intimações da Fiscalização, em especial as que concernem às diversas operações que mantém, em conjunto com os demais sócios da Incobrasa Cayman Ltd., na área de processamento de soja, no Estado de Illinois, nos Estados Unidos da América, cujos resultados são tributados naquele país, de maneira unificada, pela holding Incobrasa North America Ltd, subsidiária integral da Incobrasa Cayman Ltd.

Em face do exposto no parágrafo anterior, manifesta que comprovou tudo o que fora solicitado pela Fiscalização, segundo o relato do próprio autuante, o qual equivocadamente entendeu, porém, que teria decaído o direito de compensar o imposto de renda pago no exterior com o tributo apurado no Brasil sobre o lucro – compensação não exercida até o final do segundo ano-calendário subsequente à apuração do lucro. Assim, não obstante o imposto pago no exterior, por sua controlada Incobrasa North América Ltd, no valor de R\$ 14.474.623,89, conforme prova idônea e cabal acostada aos autos (bem superior ao devido no Brasil), o autuante não admitiu a compensação dessa importância sob o inaceitável pretexto “de ter sua exclusão da base de cálculo se dado de forma errada (mera obrigação acessória) na DIPJ e/ou Lalur”.

2) A EXPOSIÇÃO DO DIREITO

2.1) Erro de interpretação na forma de cumprimento de obrigação acessória não acarreta perda do direito à compensação de imposto pago no exterior – auto de infração que viola expressos dispositivo legais é improcedente.

O cerne de toda a controvérsia, como já debatido na impugnação, consiste no direito da Recorrente à compensação do imposto de renda pago no exterior. Como se verifica do relato fazendário, efetivamente houve erro na forma de cumprimento de obrigação acessória ou (dever administrativo, como quer uma parte da doutrina). Por exemplo, em relação ao exercício de 2009, ano-calendário de 2008, quando da apuração do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos no exterior não foram computados na base de cálculo desses tributos, no Brasil. Por isso, ao invés de lucro, apurou-se prejuízo, o que inviabilizava a compensação, independentemente de prazo, dos créditos do imposto de renda de que trata o artigo 26 da Lei n.º 9.249/95. Obviamente, só poderia exercer esse direito (compensação) caso apurasse lucro, o que não aconteceu por força do erro de escrituração cometido no preenchimento da DIPJ 2009, precisamente nas Fichas 09 A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, e 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente. E, por decorrência lógica, especificamente em relação ao IRPJ, no que se refere ao preenchimento da Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral.

No entanto, tal erro material não pode conduzir o Fisco a exigir da Recorrente o pagamento daqueles tributos, já que, refeita a escrituração, determinando-se o lucro tributável e, daí, o IRPJ e CSLL a pagar, assoma-se o direito de compensar o valor do imposto de renda pago no exterior. E não poderia ser de outra forma, pois inexistente lesão aos cofres da Fazenda Nacional.

Além disso, não houve dolo, fraude ou simulação, até porque todo o valor do imposto e da contribuição, apurado no País, já havia sido pago integralmente no exterior.

Desse modo, não se deve considerar inadimplemento o erro cometido no preenchimento de fichas da DIPJ e no Lalur. Inconcebível, pois, pretender-se, como sustentado no auto de infração, e confirmado pelo acórdão recorrido, punir cruelmente a Recorrente, condenando-a a pagar R\$ 13.198.331,94, simplesmente porque não promoveu adequadamente a escrituração de livros fiscais (mais precisamente as fichas já referidas).

2.2) Erro no cumprimento de obrigação acessória não autoriza a lavratura de auto de infração - prevalência da verdade material sobre a verdade formal.

Em qualquer situação, no âmbito do Direito - e o Direito Tributário não é exceção - a verdade material deverá prevalecer sempre sobre a verdade formal. Logo, se a lei autoriza o contribuinte a compensar, no cálculo do IRPJ devido no País, a quantia que a esse título foi paga no exterior, não há de ser um simples erro na escrituração de fichas de DIPJ e Lalur que vai impedir o exercício desse direito legítimo. Na verdade, o auditor autuante tem o dever de retificar as fichas referidas, de acordo com os critérios legais, para depois conferir se existe ou não imposto a pagar. Portanto, uma mera diligência fiscal resolve qualquer dúvida.

O fundamental para o deslinde da controvérsia é a essência do direito da Recorrente e não a forma (errada) como foi exercido. Basta, pois, retificarem-se os registros efetuados na DIPJ 2009.

Ademais, o referido erro, ocorrido no momento do cumprimento da obrigação acessória (prestar informações no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos), precisamente no preenchimento da DIPJ de 2009 e 2010, não acarretou lesão aos cofres da União, pois o IRPJ e a CSLL devidos foram integralmente pagos no exterior, inclusive em

valores superiores aos que, no País, são apontados no auto de infração como supostamente devidos.

2.3) Da nulidade do lançamento de ofício, em face da constatação de erro no preenchimento da DIPJ, isto é, do adequado cumprimento da obrigação acessória (dever de informar).

Segundo o artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento. O CTN define, ainda, que o lançamento como 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por outro lado, inegável a sua aceção de ato jurídico, como produto jurídico do procedimento. Neste aspecto, destaca-se o conceito claramente descrito pela Professora Misabel Abreu, segundo a qual *"o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhes os termos e possibilitar a formação do título executivo."*

Entretanto, o lançamento fiscal, como qualquer outro ato administrativo, pode conter erros. Estes, por sua vez, podem decorrer da apreensão defeituosa do complexo factual (erro de fato) ou mesmo da solução jurídica equivocada do problema que esse contexto provoca (erro de direito).

Independentemente da gravidade e da substância do erro, fato é que, quando este se afigura, não pode produzir efeitos.

É possível a revisão do lançamento, independentemente de ter havido erro de fato ou erro de direito por parte do agente administrativo. Nesses casos, deve ser efetuado novo lançamento tributário, que derrogará o primeiro, o incorreto

Assim, o lançamento eivado de nulidade deve, sempre, ser desconstituído, independentemente da possibilidade de se efetuar a revisão. Se for possível tal revisão, será imprescindível novo lançamento, desde que dentro do lapso decadencial.

A edição de novo lançamento, ou seja, a alteração de ofício do lançamento fiscal, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, só é admissível nas restritas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, dentre elas a falsidade, a omissão ou a inexatidão comprovadas; o erro ou a omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; e o fato não conhecido ou não provado, por ocasião do lançamento anterior.

A errônea apuração do "saldo" do IRPJ e da CSLL a pagar, no presente processo, será determinante à decretação de sua nulidade, por certo, sendo que a exigência fiscal acertada requer a realização de um novo lançamento.

Nestes autos, o autuante utilizou tão somente a totalidade dos valores oriundos do reconhecimento do registro contábil da receita da equivalência patrimonial, decorrente dos

investimentos detidos pela Recorrente no exterior, para base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente aos períodos objeto do lançamento, deixando de considerar, todavia, os efetivos recolhimentos (pagamentos integrais dos tributos, efetuados no exterior, sobre dita receita tributável, sobejamente por ela comprovados documentalmente). Ou seja, não aproveitou o valor do que havia sido pago anteriormente para compensar o tributo devido. Clama-se, no ponto, pelo apoio da verdade material.

Em suma, o erro no preenchimento da DIPJ, por ocasião da determinação da base de cálculo do tributo e da contribuição social e/ou quando da apuração do "saldo" do tributo e da contribuição social a pagar, implica em nulidade do lançamento de ofício realizado. Assim, a cobrança (*consustanciada em lançamento de ofício, através de auto de infração*), isto é, a pretendida exigência de recolhimento do IRPJ e da CSLL somente poderá ocorrer, em primeiro lugar, se ainda remanescer saldo desses tributos a pagar, e, em segundo lugar, se o agente fiscal efetuar novo lançamento, no prazo decadencial.

No caso dos presentes autos, não se pode configurar como inadimplemento o apontado erro no cumprimento de obrigação acessória (erro no preenchimento de fichas da DIPJ/LALUR) tendo em conta que a totalidade do débito do IRPJ e da CSLL, regularmente, foi pago, na forma da lei, em valor maior que o efetivamente devido.

Com efeito, inconcebível pretender, como almeja a Fiscalização, condenar a Recorrente a pagar vultosa soma de dinheiro, simplesmente porque, no cumprimento da obrigação acessória (dever de informar, através da declaração fiscal), por erro, não procedeu adequadamente o preenchimento das suas DIPJ de 2009 e 2010 e o Lalur.

Conclui-se, pois, que, nos presentes autos, não há (como quer fazer crer a Fiscalização) receita tributável omitida e, por consequência, saldo do IRPJ e da CSLL a pagar.

Ademais, não se restituiu à Recorrente o valor que fora pago a maior no Exterior, nos termos do artigo 395 do RIR/99. Também verifica-se que a Recorrente perdeu o direito de deduzir o prejuízo fiscal decorrente das despesas necessárias à plena consecução de seu objeto social, efetivamente pagas no País.

3) AUTO DE INFRAÇÃO INEFICAZ – OFENSA A PRINCÍPIOS E CRITÉRIOS ESTABELECIDOS PELA LEI Nº 9.784/99 – ABUSO DO DIREITO DE AUTUAR – DESRESPEITO À SEGURANÇA JURÍDICA E À MORALIDADE ADMINISTRATIVA, ENTRE OUTROS.

Percebe-se, de forma gritante, que, no lançamento de ofício ora impugnado, o autuante não obedeceu a todos os princípios e critérios expressamente estabelecidos no artigo 2º, *caput*, e § único da Lei nº 9.784/1999. Nesse rumo, ao invés de orientar a Recorrente a retificar as fichas da DIPJ e do Lalur, optou pelo caminho mais cômodo e cruel, fiscalista e perverso, da autuação, por meio da qual, além do imposto de renda já pago no exterior, em valor bem mais elevado do que o devido no País, pretende cominar a multa de 75%.

Em tais situações, em que se veem simples divergências de critérios interpretativos, no que concerne à escrituração de fichas da DIPJ e LALUR, a autuação implica grave oposição ao princípio da *segurança jurídica*. E, simetricamente, torna-se manifesta a violação do princípio da *moralidade objetiva* do Fisco, uma vez que tal conduta surpreende o contribuinte com a lavratura de cruel auto de infração, antes da imprescindível orientação. Daí

a ilegalidade do auto de infração, por oposição a importantes princípios que regem a Administração Pública.

É de se ressaltar que, no caso em lide, a Recorrente respondeu, pronta e tempestivamente, todos pedidos de esclarecimentos feitos pelo Fisco, apresentando-lhe os documentos solicitados, sem que por este qualquer objeção tenha sido oposta à prova idônea e cabal ofertada. Nada foi omitido à Fiscalização; pelo contrário, justamente os livros, declarações, fichas e fornecidos pela Recorrente possibilitaram ao autuante a conclusão de que todo o recolhimento do tributo devido ao Erário foi realizado, inclusive aquele pago no Exterior, em montante superior ao incidente no País.

É absolutamente inadmissível e repudiável, pois, que um auditor da Receita Federal do Brasil, pago com dinheiro do contribuinte, primeiro para orientá-lo e só depois para autuá-lo, não seja antes de tudo ético e defensor da moralidade. Por isso, foi com perplexidade absoluta que a Recorrente recebeu o presente auto de infração, por meio do qual se está a exigir-lhe esse estratosférico, cruel e impagável crédito, no valor de R\$ 13.198.331,94, lastreado apenas em divergência de interpretação - ou erro - no cumprimento de obrigação acessória, que consiste, no caso, na escrituração de fichas da DIPJ e do Lalur.

4) A VIOLAÇÃO AO POSTULADO DA BOA FÉ.

Sempre oportuno lembrar que, em Direito Tributário, a boa fé se manifesta entre servidor público e contribuinte. Está, pois, relacionada à previsibilidade dos atos administrativos, o que significa que a Fiscalização não pode adotar atos contraditórios, que surpreendam o contribuinte, impedindo-o de agir adequadamente e com segurança.

A propósito, a boa fé sempre se presume a favor do contribuinte, cabendo à Fiscalização o ônus da prova em contrário. Ainda mais no caso em lide, repita-se, no qual o valor do imposto de renda, comprovadamente pago no exterior pela empresa Incobrasa Ltd., foi objeto de compensação questionada pelo autuante, baseando-se no fato de que determinadas fichas da DIPJ e Lalur haviam sido preenchidas segundo critérios que, pela ótica do Fisco, seriam equivocados.

5) O DESRESPEITO AO CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE.

A espécie de punição que se quer impor à Recorrente, além de ilícita, não é proporcional. Isso porque há prova cabal e idônea, aceita expressamente pelo Fisco, de que o imposto de renda pago no exterior (em valor muito superior ao do mesmo tributo devido no País) foi deduzido com fundamento no § 4º, do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997. O fato de uma obrigação acessória não ter sido, na ótica fiscal, devidamente cumprida, não pode impedir que a Recorrente exerça o seu legítimo direito à compensação, como também não pode fundamentar a aplicação de uma multa de 75%, mormente em face da constatação de que não houve prejuízo ao Erário.

6) O DESRESPEITO AO CRITÉRIO DA ADEQUAÇÃO ENTRE MEIO E FIM.

Chama atenção, entre outros critérios estabelecidos pelo artigo 2º, *caput* e § único, da Lei nº 9784/99, a falta de adequação entre meios e fins, predominante na lavratura do auto de infração. De fato, por não concordar com a forma pela qual a obrigação acessória foi cumprida pela Recorrente (ao preencher fichas da DIPJ e do Lalur), o autuante, omitindo-se n

dever de orientá-la, optou pelo critério danoso e cruel de cobrar de novo o imposto já pago, acrescido da multa de 75%, agredindo assim, de forma gritante, o critério da proporcionalidade.

7) A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO.

Primeiramente, cumpre ressaltar, embora óbvio, que, uma vez descumprida, deixa de haver obrigação acessória, surgindo, disso, a possibilidade de constituição de um crédito tributário, com conteúdo patrimonial, sujeito a controle pelo princípio do não confisco. Tal se aplica no caso em lide, porquanto, com o alegado descumprimento da obrigação acessória, exige-se da Recorrente o cumprimento da obrigação principal.

8) SÍNTESE

Em qualquer situação, no âmbito do Direito, a verdade material deverá prevalecer sempre sobre a verdade formal. Logo, se a lei autoriza o contribuinte a deduzir do IRPJ e da CSLL devidos no País as quantias as esses títulos pagas no exterior, um simples erro na escrituração de fichas de DIPJ e LALUR não deve impedir o exercício desse direito legítimo, diversamente do decidido pelo acórdão recorrido. Na verdade, o autuante tem o dever de retificar as fichas referidas para, somente depois, de acordo com os critérios legais, conferir se existe ou não imposto a pagar.

Diante de todo o exposto, requer seja conhecido e provido o presente recurso, com vistas a ser julgado nulo o auto de infração, ou se outro o entendimento, que, em face da constatação dos erros nos preenchimentos das ditas DIPJ, seja baixado o processo em diligências para, retificadas as DIPJ dos anos-calendário de 2009 e 2008, o autuante refazer os lançamentos de ofício, caso a Recorrente, ainda assim, figure como devedora de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

compensação com o pagamento efetuado no exterior é um direito que pode ser exercido, ou não, pela controladora/coligada sediada no Brasil. O texto do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 é claro quando dispõe que "a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior (...)". A compensação tratada neste dispositivo não é compulsória, cabendo ressaltar que o direito ao crédito é considerado disponível, podendo ser exercido ou não por seu titular.

Quando o contribuinte deixou de cumprir com seu dever de oferecer os lucros auferidos no exterior na determinação do imposto de renda devido nos dias 31/12/08 e 31/12/09, deixou, de outra parte, de exercer seu direito à compensação. Repita-se, o fiscalizado não computou os lucros auferidos e apurados no exterior na base de cálculo do imposto de renda devido no Brasil, passados mais de dois anos de sua disponibilização, não havendo observado, por conseguinte, os ditames do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 c/c o art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532/976. Muito pelo contrário, expressamente os excluiu dessa base de cálculo, conforme demonstrado no presente lançamento de ofício e atestado nos registros dos LALUR e das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009.

Não exercido esse direito à compensação pelo fiscalizado no mencionado prazo bienal, não há permissivo legal, por outro lado, para que essa compensação seja realizada por esta fiscalização, em sede de constituição de crédito tributário via auto de infração."

Censura-se a conclusão equivocada do autuante, que desprezou a razão subjacente do preceito inscrito no § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997. Com efeito, a Lei nº 9.532/1997 prescreveu que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, coligadas e controladas, devem ser tributados no Brasil no período-base em que se tornarem disponíveis à pessoa jurídica domiciliada no território nacional.

Coube ao § 1º do artigo 1º da lei acima mencionada estabelecer que os lucros passaram a ser considerados disponíveis:

- a) às filiais e sucursais da pessoa jurídica no Brasil, na data do balanço em que ocorrer sua apuração;
- b) às controladas e coligadas, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da pessoa jurídica no exterior.

O § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 visava à antecipação do oferecimento à tributação sobre os lucros auferidos no exterior pelas coligadas e controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Isso porque a tributação a incidir sobre esses lucros, no Brasil, se subordinava à prévia ocorrência do pagamento ou do crédito dos lucros apurados. Portanto, ao se fixar um prazo para a compensação do tributo pago no exterior, incentivou-se a antecipação da disponibilização e, por conseqüência, da tributação, no Brasil, sobre os lucros obtidos pelas coligadas e controladas.

No entanto, esse cenário se alterou com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35, porquanto, desde então, conforme o disposto em seu artigo 74, os lucros apurados pelas coligadas e controladas no exterior são considerados disponíveis à controlada ou coligada no Brasil na data do balanço em que forem apurados.

Como se pode inferir, a disciplina instituída com a MP nº 2.158-35 eliminou a distinção entre filiais e sucursais, de um lado, e coligadas e controladas, de outro, quanto ao momento em que os lucros auferidos no exterior são considerados disponíveis à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Em todos esses casos, os lucros são distribuídos, por ficção legal, na data do balanço de sua apuração.

Nesses termos, o § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 perdeu sua razão de ser a partir da alteração produzida pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35. Tanto é assim que os artigos 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 não reproduzem o lapso temporal constante do § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997.

A propósito, o programa “Perguntas e Respostas” relativo ao ano-calendário de 2016, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, confirma que a IN SRF nº 213/2012 manifesta o entendimento referido no parágrafo anterior, conforme resposta nº 7 do Capítulo IX – Resultados Não Operacionais:

“4) O art. 1º, § 4º, da Lei nº 9.532, de 1997, dispõe que o imposto de renda incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente será compensado com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. **No entanto**, de acordo com a MP nº 2.158-35, de 2001, art. 74, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. **A compensação do imposto de renda pago no exterior passou a ser disciplinada nos arts. 14 e 15 da IN SRF nº 213, de 2002.**” (grifei)

A mesma disciplina normativa sobre a tributação em bases universais para o imposto de renda das pessoas jurídicas foi estendida à CSSL, de acordo com o preceito do artigo 21 da MP nº 2.158-35. Também o artigo 74 dessa MP fixou que, para fins de incidência da CSLL, em consonância com o citado artigo 21, os lucros auferidos por coligada ou controlada no exterior são considerados disponíveis à controladora ou coligada no Brasil na data em que forem apurados.

O desaparecimento da razão de ser do § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, em função da disciplina normativa introduzida pelos artigos 21 e 74 da MP nº 2.158-35, explica a recente revogação do indigitado dispositivo pela Lei nº 12.973/2013.

Assim, não havia razão para a negativa da compensação do tributo pago no exterior.

Uma vez afastado o óbice referente ao prazo para compensação do tributo pago no exterior, exsurge a questão relativa à matéria fática constante dos autos. A esse respeito, é preciso apontar para o comportamento cooperativo da fiscalizada, que, em atendimento à Fiscalização, apresentou o seguinte rol de documentos citados à fl. 1.037, devidamente traduzidos para o vernáculo aqueles escritos originalmente em Inglês:

a) cópia do contrato social de constituição da Incobrasa Cayman Ltd. e demais alterações (fls. 261/369), bem como os balanços patrimoniais e demonstrações de resultado do exercício dessa sociedade referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, na moeda do país de origem e em reais (fls. 370/377);

b) LALUR dos anos-calendário 2008 e 2009, nos quais constam registros compatíveis com as informações prestadas nas DIPJ desses anos, já mencionadas (fls. 11/42);

c) cópia das Declarações de Renda da Incobrasa North America dos anos-calendário 2008 e 2009, junto ao IRS (Internal Revenue Service, equivalente à Receita Federal, no Brasil) e ao IDR (Illinois Department of Revenue), equivalente à Secretaria de Fazenda Estadual (fls. 452/480 e 642/737);

d) comprovantes diversos (guias de recolhimento, formulários, cheques, extratos bancários) atestando o recolhimento dos impostos de renda federal (E.U.A.) e estadual (Estado do Illinois) estadunidenses (fls. 381/451 e 574/631);

e) demonstrativo de cálculo do resultado de equivalência patrimonial da Incobrasa Cayman Ltda., referente aos anos-calendário fiscalizados (fls. 257/260 e fl. 770).

A Fiscalização salienta, à fl. 1.046, que os comprovantes do pagamento do imposto de renda federal e estadual estão reunidos às fls. 381/451 e 574/631. Também destaca, à fl. 1.037, que *“os comprovantes de pagamento de imposto de renda nos Estados Unidos foram objeto de consularização, de acordo com o preconizado pelas normas atinentes à espécie.”*

A Recorrente, por sua vez, expõe que faz prova do pagamento da importância de R\$ 14.474.623,89, a título de imposto de renda pago no exterior, sem especificar se tal montante se refere à soma dos impostos dos anos-calendário de 2008 e 2009, ou se é exclusivo a um só dos ditos períodos, e se essa quantia resulta da soma entre os impostos federal e estadual.

Com efeito, vejo entre os documentos citados na Tradução nº 2839/0388/2012, às fls. 382/388 e 575/581, referências à “Recolhimento de Imposto de Renda estimado e Compensação de Pessoas Jurídicas”; cheque no valor de U\$ 85.654,00; “Formulário para Prorrogação automática de Recolhimento”; cheque no valor de U\$ 387.384,00; declaração de que os comprovantes de recolhimento de imposto de renda do Estado de Illinois anexos foram emitidos a favor da Secretaria de Fazenda dos Estado de Illinois por Incobrasa Industries Ltd.”.

Assim, anoto que a Recorrente trouxe evidências de que efetivamente recolhera imposto de renda no exterior. E mais: está claro que a Fiscalização não deu a devida atenção a tal material, forte na crença de que a Recorrente não poderia aproveitar o imposto já recolhido na forma da legislação estrangeira, em razão do transcurso do prazo prescricional de dois anos de que supostamente dispunha para efetivar a compensação antedita.

Em face do exposto, voto no sentido de se CONVERTER o julgamento em diligência, baixando-se os autos à delegacia de origem para (i) proceder ao exame dos documentos reunidos às fls. 381/451 e 574/631 e, à vista dessa documentação, (ii) apurar o montante compensável do imposto de renda recolhido no exterior, nos anos-calendário de 2008 e 2009, discriminadamente, nos termos do disposto nos artigos 13, 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, apresentando as conclusões em relatório circunstanciado, dando-se ciência das diligências e das conclusões à Recorrente, facultando-lhe, ainda, prazo para se manifestar a tal respeito.

É como voto.

Processo nº 11080.723838/2013-71
Resolução nº **1301-000.377**

S1-C3T1
Fl. 1.258

Flávio Franco Corrêa

CÓPIA