ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12897.000727/2009-75
CÓPIA

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

Processo nº	12897.000727/2009-75
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**1302-001.317 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de março de 2014
Matéria	IRPJ e CSLL
Recorrente	Fazenda Nacional
Interessado	5246 Participação S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 4º da IN SRF 213/02. ILEGALIDADE

A interpretação da Receita Federal, albergada no art. 4º da IN SRF 213/02, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma interpretação razoável do quadro normativo legal.

A observância, pelo contribuinte, do art. 4º da IN SRF 213/02 exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora sobre o tributo lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatorio e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo e Hélio Araújo.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho, Hélio Araújo, Guilherme Pollastri e Márcio Frizzo.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Versa o presente processo sobre recurso de ofício interposto em face do Acórdão n° 12-30.482, da 2ª Turma da DRJ/RJ1, cuja a ementa assim dispõe:

> ASSUNTO : IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> Ano-calendário: 2005, 2006
> INVESTIMENTO EM CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DO LUCRO APURADO PELA CONTROLADA COM O SALDO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS DA PRÓPRIA CONTROLADA.
> Nos termos do art. 4° da IN SRF n° 213, de 7 de outubro de 2002, o lucro apurado por controlada sediada no exterior pode ser compensado com prejuízos acumulados dessa mesma controlada, apurados a partir de 1996, sem a restrição de que trata o art. 15 da Lei n° 9.065, de 1995.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
> Ano-calendário: 2005, 2006
> LANÇAMENTO REFLEXO.
> Inexistindo fatos novos a serem apreciados, os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz são estendidos ao lançamento reflexo.
> Impugnação Procedente
> Crédito Tributário Exonerado

A decisão de primeira instância assim está relatada e fundamentada:

> "Trata o presente processo dos autos de infrações lavrados pela Defis (RJ), referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R$ 9.232.108,85 (fls. 92/97 e termo de verificação às fls. 85/89), e a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL, no valor de R$ 3.339.017,45 (fls. 98/103), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.
>
> 2- Fundamentaram as exações do IRPJ e da CSLL: o interessado não ofereceu à tributação os lucros apurados nos anos-calendário de 2005 e 2006 pela empresa controlada Granite Holdings Corporation, sediada nas Bahamas, da qual detém 100% do capital, conforme a seguir:

Data	Lucro US$	Taxa de venda	Lucro (R$)
31/12/2005	8.992.845	2,3407	21.049.552,29
31/12/2006	7.636.567	2,1380	16.326.980,24

> 2.1- Nas apurações dos créditos tributários do ano-calendário de 2005, os saldos de prejuízo fiscal (IRPJ — R$ 286.785,24) e da base de cálculo negativo (CSLL — R$ 286.785,24) foram compensados integralmente (fls. 95 e 101). Consequentemente, no ano-calendário de 2006 apurou-se compensações indevidas de prejuízos fiscais (IRPJ — fl. 15) e de base de cálculo negativa (CSLL — fl. 17), ambos no valor de R$ 10.446,7 1.
>
> 3- Ao impugnar as exigências, fls. 114/133 e documentos de fls. 134/189, o interessado alega, em síntese, que:
>
> - embora a empresa controlada tenha apurado lucros nos anos de 2005 e 2006, havia prejuízos acumulados dos anos anteriores que foram compensados antes da disponibilização dos lucros, tal como determina a lei das sociedades por ações (Lei n° 6.404/1976);
>
> - após a compensação dos lucros com os prejuízos acumulados, ainda restaram prejuízos para serem compensados com lucros futuros;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- não houve disponibilização e sim utilização destes para compensação de parte dos prejuízos acumulados nos períodos anteriores;

- é notória a existência da ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional das Indústria - CNI (Adiu 2588) que questiona o §2°, do art. 43, do CTN, alterado pela LC n° 104/2001, e o art. 74 da MP n° 2.158-35/2001, que impõe tributação automática dos lucros obtidos no exterior pela coligada ou controlada. Sendo julgada procedente a ação, a presente autuação será considerada nula;

- a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior, pelo resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, não está previsto na MP n° 2.158-35, nem nas Leis nºs 9.249/1995 e 7.689/1988.

4- É o relatório.

[...]

6- A autuação decorre da aplicação do inciso II, do §2°, do art. 25 da Lei n° 9.249/1995 que dispõe ser adicionado ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real, os lucros auferidos pela empresa controlada, no caso a empresa Granite Holdings Corporation, sediada nas Bahamas. Para a CSLL, a base legal encontra-se no art. 21 da MP n° 2.158-35/2001.

7- Por deter a totalidade do capital da controlada, a fiscalização converteu o lucro daquela empresa, apurado nos anos de 2005 e 2006 em dólares americanos, para o real, utilizando-se da taxa cambial de venda. Em momento algum foi considerado o cálculo da equivalência patrimonial.

8- Por força do art. 74 da MP n° 2.158-35/2001, os lucros apurados são considerados disponibilizados ao controlador na data do balanço no qual tiveram sido apurados. A existência da ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional das Indústria - CNI (Adin 2588) que questiona o §2°, do art. 43, do CTN, alterado pela LC n° 104/2001, e o art. 74 da MP n° 2.158-35/2001, em nada afeta o presente julgado, pois o Supremo Tribunal Federal — STF não concluiu a apreciação da causa.

9- A questão da compensação dos lucros apurados pela empresa controlada com seus prejuízos foi tratada na IN SRF n° 213, de 7/10/2002, que normatizou toda a matéria dos lucros auferidos no exterior, conforme a seguir:

> ‘Art. 4° É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.
>
> § 1" Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> § 2° Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.
>
> § 3° Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 22 não se aplica a restrição de que trata o art 15 da Lei n-2 9.065, de 1995.' (destaquei)

10- Portanto, antes da apuração do lucro da controlada no exterior a ser considerado disponibilizado ao interessado, tal lucro pode ser compensado com os prejuízos acumulados da própria controlada.

11- A tradução juramentada do relatório dos auditores aos acionistas, que trata do exame do balanço da empresa Granite Holdings Corporation por KPMG Auditores Públicos, informa que a Granite foi constituída em 27/8/1999 (fl. 59). Logo, é de se concluir que os prejuízos acumulados dessa empresa atendem ao disposto no §1°; do art. 4% da citada IN, ou seja, formaram-se a partir de 1996, condição para compensação com os lucros posteriores.

12- Quanto à apuração dos lucros apurados em 2005 e 2006, cabe destacar que a fiscalização inverteu os valores. O lucro de 2005 corresponde a US$ 7.636.567 e o lucro de 2006 corresponde a US$ 8.992.845 (fls. 39/40 e 57) e não conforme citado no termo de verificação à fl. 86 e indicado no §2° acima.

13- No que se refere às compensações dos lucros com os prejuízos acumulados, o relatório dos auditores demonstram que os lucros dos anos de 2005 e 2006 foram totalmente absorvidos pelos prejuízos (fls. 39/40).

14- Diante do exposto, não há lucro a ser disponibilizado pela controlada sediada no exterior ao interessado.

15- Em decorrência, restaurando-se a declaração de IRPJ, não se verifica a segunda infração que trata de compensações indevidas de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço.

Com a publicação, no DOU de 20/11/2013, da Portaria MF nº 545/13, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do RICARF, não há mais que se sobrestar o julgamento que envolva matéria que seja objeto de recurso extraordinário recebido no Supremo Tribunal Federal na sistemática do art. 543-B do CPC e ainda pendente do trânsito em julgado. Assim sendo, não obstante o lançamento tenha se fundamentado no art. 74 da MP 2.158-35/01, devemos passar a análise do mérito do recurso de ofício.

No presente caso, trata-se de participação da recorrente nos lucros de sua controlada sediada em país de tributação favorecida, pois, nos termos do art. 1º, VII, da IN

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RFB 1.037/10, a Comunidade das Bahamas é considerada um país que tributa a renda por alíquota inferior a 20%. Logo, estamos diante de uma das duas situações já definitivamente julgada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, no Acórdão do RE 611.586/PR, o Informativo nº 701, disponível na página do STF na web, já comunica o que se segue:

> "No tocante ao RE 611586/PR, por maioria, negou-se provimento ao recurso, consoante o que decidido na ADI 2588/DF. Consignou-se que a empresa recorrente seria controlada e situada em "paraíso fiscal", de modo que a legislação impugnada seria aplicável ao caso.".

CÓPIA

Observo que se torna indiscutível a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 à situação fática ora *sub examine*, com a notícia da decisão acima transcrita, pois apenas a situação inversa – negar eficácia a lei por considerá-la inconstitucional – é que exigiria o trânsito em julgado do recurso representativo de controvérsia, nos termos do caput do art. 62-A do Anexo II do RICARF, sob pena de ofensa à Súmula CARF nº 2.

Ressalto, assim, que limito a análise a seguir aduzida à situação em tela já decidida pelo STF, qual seja, uma controladora residente no Brasil e uma controlada residente em paraíso fiscal.

Qualquer instrução normativa da Receita Federal que veicule matéria sob reserva legal, na parte em que desbordar da simples literalidade da norma legal de regência, nada mais é do que mera interpretação da administração tributária. Muitas das vezes, as instruções normativas da Receita Federal cumprem, extraordinariamente, a função de Decreto Regulamentador ao consolidar normas legais esparsas, estruturando-as de forma a tornar mais fácil a consulta pelos diversos operadores do Direito Tributário (auditores, advogados, contadores etc). Isso decorre do fato de que as instruções normativas percorrem um trâmite muito mais célere para sua publicação do que os Decretos, o que as torna mais aptas a acompanharem o dinamismo (volatilidade) das leis tributárias.

Todavia, a força normativa dos dispositivos da Instrução Normativa como do Decreto, em matéria sob a estrita legalidade (art. 150, I, CF/88), não decorre de tal ato por si só, mas das LEIS que os fundamenta. Assim, tanto o Decreto como a Instrução da RFB só têm força normativa, em matéria sob reserva legal, quando sejam meras transcrições de normas legais em vigor (consolidações de normas legais) ou, quando dispositivos autônomos, estes se enquadrarem nos parâmetros hermenêuticos da norma legal de regência da matéria (interpretações).

Com efeito, a norma jurídica, em matéria sob estrita legalidade, é apenas aquela veiculada por Lei ou Medida Provisória (observados os limites estabelecidos no § 2º do art. 62 da CF/88). Logo, os dispositivos da Instrução Normativa que desbordam da simples literalidade da norma legal não são normas jurídicas, mas meras interpretações da administração tributária, cabendo, assim, ao intérprete verificar se tal exegese encontra amparo na LEI. Tanto é assim, que o Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203/2012), no inciso II do seu art. 1º dispõe que é finalidade da Receita Federal do Brasil "***interpretar*** *e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata,* ***editando os atos normativos e as instruções à sua execução***".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É verdade que, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, este Colegiado é obrigado a observar interpretações exaradas em pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando ratificados pelo Ministro de Estado da Fazenda. Trata-se, apenas, de uma regra de competência que não transforma o parecer em norma jurídica, mas apenas em uma interpretação vinculante para os órgãos do Ministério da Fazenda.

Da mesma forma, os julgadores da Delegacia de Julgamento da Receita Federal estão vinculados, por uma regra de competência, às interpretações exaradas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por meio de Atos Declaratórios e Instruções Normativas. Vínculo esse ao qual não está submetido o julgador do CARF, até mesmo porque é função deste Colegiado fazer o juízo de legalidade das interpretações da lei tributária feitas pela RFB. Pelo contrário, as interpretações do CARF é que podem vincular a RFB, uma vez que, *por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal* (art. 75 do Anexo II da Portaria MF 256/09). Note-se, por igual ao já dito, que não se trata de erigir a Súmula CARF à categoria de norma jurídica, mas de mera interpretação da norma tributária vinculante à toda administração.

Diante do exposto, entendo que devemos enfrentar a questão central dos autos, ou seja, se o art. 4º da IN SRF 213/02 tem amparo em lei, mas, de plano, já ressalto que ele não encontra amparo *ipsis litteris* nos dispositivos legais que regem a matéria em tela (tributação da participação nos lucros de controladas no exterior), logo é mera interpretação da Receita Federal, a qual deve ser objeto de juízo de legalidade por parte do julgador deste CARF, mormente por tal questão ser o fundamento da decisão recorrida.

Tal análise seria desnecessária se abraçássemos a corrente doutrinária que entende que a Reserva Legal em matéria tributária deve ser observada apenas quando se agrava o ônus do contribuinte. Não me alinho com tal entendimento, pois, se o art. 150, I, da CF/88 fala apenas em instituição e majoração de tributo, o seu § 6º amplia as matérias tributárias sob reserva legal, para alcançar também, entre outras, a redução de base de cálculo. Logo, tudo antes abordado sobre os limites das normas infralegais em matéria sob reserva legal se aplica também quando as instruções normativas e os decretos estão reduzindo o ônus tributário do contribuinte.

Não obstante o art. 25 da Lei 9.249/95, que introduziu a tributação em bases universais no nosso ordenamento jurídico, fale em lucros apurados no exterior, em verdade, a investidora no Brasil apura uma receita de participação nos lucros da investida domiciliada no exterior. Note-se que o ordenamento jurídico brasileiro pode até tributar as receitas auferidas no exterior por uma empresa domiciliada no Brasil, mas jamais poderá tributar os lucros auferidos no exterior por uma empresa também domiciliada no exterior. Isso porque se faz necessário que determinado elemento normativo estabeleça um liame entre a situação descrita e o ordenamento jurídico que lhe será aplicável. Esse elemento normativo denomina-se elemento de conexão, o qual pode ser definido como "*normas que indicam o direito aplicável às diversas situações jurídicas conectadas a mais de um sistema legal*"[1]. Os mais comuns elementos de conexão são a residência e a fonte produtora da renda, mas o Direito Tributário pátrio adota ainda o critério da fonte pagadora. Por essas razões, deve-se tomar o termo "lucros" no art. 25 da Lei 9.249/95 como de receitas de investidoras brasileiras decorrente da sua participação nos lucros de investidas residentes no exterior.

[1] DOLINGER, JACOB. Direito Internacional Privado, Renovar, p. 261.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, assim sendo, o que o art. 74 da MP 2.158-35/01 alterou foi o regime de reconhecimento dessa receita de participação nos lucros quando a controlada no exterior for avaliada pela equivalência patrimonial, se não vejamos o que se segue.

Note-se que, se a investida no exterior é avaliada pelo custo de aquisição, a receita de participação sobre tais lucros só impactará os resultados tributáveis da investidora no Brasil quando efetivamente distribuídos, o que significa dizer que, nesta hipótese, a receita é reconhecida pelo regime de caixa, pois depende de sua realização financeira. Por sua vez, a participação nos lucros da controlada avaliada pelo MEP impacta os resultados tributáveis da controladora no Brasil no momento em que o investimento é avaliado para fins de demonstrações financeiras, antes mesmo de qualquer distribuição, razão pela qual, há uma reconhecimento pelo regime de competência, no qual a realização financeira da receita é irrelevante.

Por sua vez, se uma investida no exterior, avaliada pelo custo de aquisição, experimenta um prejuízo contábil, tal resultado não impactará o resultado tributável da investidora no Brasil. A possibilidade dela, posteriormente, distribuir lucros do exercício sem compensar prejuízos acumulados dependerá do que dispuser a lei do país de sua residência. Por isso, é absurda a alegação da contribuinte, na sua impugnação (a fls. 123), que: "*embora tenha havido lucros nos anos de 2005 e 2006, o contribuinte possuía prejuízos acumulados dos anos anteriores, os quais precisavam ser compensados antes da disponibilização dos lucros, tal como determina a lei das sociedades por ações (Lei n° 6.404/1976)*". Ora, a impugnante estava ali se referindo sobre a controlada no exterior que não é contribuinte no Brasil nem muito menos está sujeita às determinações da Lei brasileira (Lei 6.404/76). Trata-se de uma argumento falacioso que a decisão recorrida, com apoio no art. 4º da IN em tela, indevidamente acolheu.

Assim sendo e à míngua de qualquer lei que o fundamente, há que se indagar por que o art. 4º da IN SRF 213/02 previu a possibilidade de que prejuízos de controladas no exterior (avaliadas pelo MEP) pudessem impactar o resultado tributável das controladoras no Brasil?

É certo que o legislador do DL 1.598/77 criou tratamento tributário diferenciado no caso de alienação de investidas no exterior, já que, para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição do investimento avaliado pelo MEP se modifica a medida em que o patrimônio líquido da investida se altera. Ora, a lei pode estabelecer essa diferenciação e o fez, mas tal não poderia ter sido feito por atos infralegais.

Na situação em tela, o art. 4º da IN SRF 213/02 criou, sem base legal, ao mesmo tempo, um elemento redutor da base de cálculo do IRPJ e CSLL e um tratamento diferenciado no caso de investida avaliada pelo MEP, razão pela qual entendo que a interpretação da Receita Federal, albergada no art. 4º, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma intepretação razoável do quadro normativo legal.

Saliento que, no Termo de Verificação Fiscal a fls. 87 e segs., em nenhum momento, a autoridade fiscal tratou da compensação de prejuízos de que trata o art. 4º em tela, de forma que, ao que parece, tal questão só foi ventilada como matéria de defesa da recorrente na sua impugnação, a qual, pelas razões antes expostas, não deveria ter sido acolhida. Todavia, a autoridade julgadora de primeira instância estava vinculada as interpretações da legislação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributária emanadas pela autoridade máxima da Receita Federal, razão pela qual sequer emitiu qualquer juízo de legaldiade sobre a IN em questão.

Contudo, tem razão a DRJ quando alega que: "*Quanto à apuração dos lucros apurados em 2005 e 2006, cabe destacar que a fiscalização inverteu os valores. O lucro de 2005 corresponde á US$ 7.636.567 e o lucro de 2006 corresponde a US$ 8.992.845 (fls. 39/40 e 57) e não conforme citado no termo de verificação, à fl. 86 e indicado no §2° acima*.". Assim, como esta instância julgadora não tem competência para lançar, mantenho a base tributável de 2006 como constante do auto de infração a fls. 95/102, mas voto por reduzir a base tributável do fato gerador de 2005, para US$ 7.636.567.00, o que pela taxa de câmbio aplicável no TVF a fls. 88 (2,3407), monta em R$ 17.874.912,37.

Por último, ressalto que deve ser excluída a multa de ofício e os juros de mora, pois, *in casu*, aplica-se o disposto no art. 100, inciso I e parágrafo único, do CTN, *in verbis*:

> "Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
>
> I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
>
> [...]
>
> Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.".

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de Ofício, para:

a) restabelecer o lançamento do item 002 do auto de infração do IRPJ, fls. 95, e correlato do auto de infração da CSLL, a fls. 101, mas reduzindo a base tributável do fato gerador de 2005 de R$ 21.049.552,29 para R$ 17.874.912,37;

b) restabelecer o lançamento do item 001 do auto de infração do IRPJ, a fls. 95, e o correlato do auto de infração da CSLL, a fls. 101;

c) excluir a incidência de multa de ofício e juros de mora sobre os valores lançados a título de IRPJ e CSLL acima referidos.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

Inobstante o respeitável entendimento do Relator, inquestionavelmente autorizado a tecê-los, peço vênia para divergir acerca do afastamento do §2º do art. 4º da IN SRF 213/02, cuja redação é a seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 4 º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil. (...)*
>
> *§ 2 º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.(...)*

CÓPIA

Em apertada síntese, e com a finalidade de prover o recurso de ofício, o Relator, sustenta que o artigo supra não possui base legal, representando mera interpretação da RFB. Afirma, ainda, que a lei brasileira apenas previu o reflexo das receitas da investida no exterior nas investidoras brasileira, de modo que o reconhecimento de prejuízos seriam relevantes apenas para fins de tributação do lucro no país estrangeiro.

Discordo, pois, da análise da legislação federal (art. 153, III da C.F. e 44 e 43 do CTN), pois o artigo 4º, § 2º da IN SRF 213/02 possui total respaldo e congruência com a legislação vigente.

De início, destaco que o ato normativo da Receita Federal (IN SRF 213/02) integra a legislação tributária (art. 96, CTN), não podendo ser ignorada como relevante fonte de interpretação das leis em sentido estrito (emanada pelo Poder Legislativo), muito embora sua validade e eficácia estejam condicionadas às leis interpretadas (art. 153, III da C.F. e 44 e 43 do CTN). A questão que se põe neste momento é verificar se há lei que autorize o teor normativo do art. 4º, §2º, da IN SRF 213/02.

Não possui qualquer relevância a constatação de que o Poder Legislativo não editou lei ordinária, autorizando que a controlada no exterior compense seus lucros e prejuízos. Isto pelo simples fato de que não existe dispositivo vendando esta conduta. Recorde-se que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não proíba, enquanto a o Poder Público somente pode fazer aquilo que a lei autoriza, segundo a clássica lição de Hely Lopes Meirelles. Portanto, a ausência de vedação é muito mais significativa do que a existência de autorização em lei.

Seguindo por essa trilha, nota-se que há vedação legal expressa no sentido de impedir que a investidora nacional compense seu lucro com os prejuízos apurado na controlada no exterior, nos termos do art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95 (art. 394, §8º, RIR/99), observe-se:

> *Art. 25. (...) § 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.*

Ou seja, no universo de condutas possíveis do contribuinte, a única vedação imposta pelo Poder Legislativo foi a acima transcrita, fato que já evidencia a absoluta regularidade da "interpretação" da Receita Federal constante no §2º, art. 4º, da IN SRF 213/02.

Importante repisar que, neste caso, se está compensando prejuízos de controladas no exterior com seu próprio lucro, ou seja, estamos trazendo para o Brasil o real resultado (compensação de prejuízos anteriores, com o lucro do exercício – Lucro Real), consoante destaca a seguinte passagem do acórdão da DRJ:

> *- embora a empresa controlada tenha apurado lucros nos anos de 2005 e 2006, havia prejuízos acumulados dos anos anteriores que foram compensados* ***antes da disponibilização dos lucros****,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tal como determina a lei das sociedades por ações (Lei n° 6.404/1976); (grifo não original)

Dessa forma, caso permaneça o entendimento contrário, impossibilitar-se-ia que prejuízos anteriores, de empresas situadas no exterior, sejam compensados com lucros destas mesmas empresas. Situação que, na legislação caseira, é inquestionavelmente aceita.

Importante destacar que a legislação nacional busca tributar apenas o lucro. E este lucro deve ser o efetivamente auferido, ou seja, devem sim ser compensados os saldos negativos, perdas patrimoniais de exercícios anteriores, sob pena de se estar tributando algo maior que o "lucro real" da Pessoa Jurídica situada no Brasil.

Quando se fala em renda, elevação de riqueza, e também sobre os tributos incidentes sobre este fato gerador, precisa-se buscar a essência do artigo 153, III da Constituição Federal e artigo 43 e 44 do CTN, os quais empregam termos como "renda", "produto do capital", "acréscimos patrimoniais" etc., observe-se:

Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

*I - de renda, assim entendido o **produto do capital**, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos **os acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

*Art. 44. **A base de cálculo do imposto é o montante, real**, arbitrado ou presumido, **da renda ou dos proventos tributáveis**. (grifo não original)*

Ao assim fazer, a legislação evita que seja tributada uma riqueza inexistente, pois é levado em consideração se o contribuinte, em período anterior, perdeu seu patrimônio (PL) e, no exercício seguinte, está apenas recompondo-o. Neste caso somente se pode tributar a variação positiva entre os dois exercícios, pois este é o resultado final daquela unidade produtiva no exterior.

Voltando a pergunta para a empresa Brasileira, precisamos analisar qual a real elevação patrimonial ou a riqueza da empresa Brasileira? Qual foi seu acréscimo patrimonial? Qual seu lucro? Qual equivalência patrimonial sua unidade produtiva no exterior lhe trouxe. A resposta é simples, a empresa Brasileira, somente teve a elevação do seu patrimônio após ter abatido os prejuízos que aquela unidade lhe deu nos períodos passados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ressalto novamente que, neste caso, trata-se de compensação lucro com prejuízos da mesma unidade situada no exterior, resultado este que foi direto para o Balanço da empresa brasileira, pela equivalência patrimonial, impactando, assim, seu lucro. Todavia, referido reflexo apenas pode ocorrer em relação ao lucro efetivo auferido no exterior.

Tal assertiva já é consagrada em nosso ordenamento jurídico, através de lei, adequando-se aos mandamentos constitucionais e ao CTN, pois se contrário fosse não se estaria tributando o real conceito de "Lucro".

Tributar algo mais que o efetivo lucro, sem considerar o resultado negativo de exercícios anteriores, seria de forma transversa alterar a alíquota final do Imposto de Renda e da Contribuição Social, majorando-lhe as bases de cálculo, hipótese em que seria tributado algo maior que o "Lucro Real".

Ante ao exposto, declaro meu voto pelo não provimento do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/0
5/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 14/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA