



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721247/2021-53
ACÓRDÃO	1102-001.687 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BTG PACTUAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. ERRO FORMAL NA ECF. VERDADE MATERIAL.

Comprovada a efetiva existência e extensão dos resultados negativos consolidados, o mero erro formal no preenchimento do Demonstrativo de Consolidação na ECF não afasta o direito material à consolidação previsto no art. 78 da Lei nº 12.973/2014. Exigências formais têm caráter instrumental e não podem prevalecer sobre a realidade dos fatos, devendo ser sanáveis no curso do processo administrativo fiscal, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário – vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), que negava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires Mcnaughton – Redatora do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 5186 e ss) contra Acórdão n. 108-028.154 da 3ª Turma da DRJ08 que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado. Assim dispôs em relatório a decisão recorrida (e-fls. 5136 e ss):

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo ao ano-calendário 2016, foram lavrados em 20/12/2021: o Auto de Infração do Imposto de Renda – IRPJ e o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 04 a 14). O “Enquadramento Legal” da autuação encontra-se às folhas dos Autos de Infração acima citadas. O crédito tributário em R\$ lançado está abaixo demonstrado:

IMPOSTO DE RENDA	26.482.561,26
JUROS DE MORA	7.354.207,26
MULTA PROPORCIONAL	19.861.920,94
TOTAL IRPJ	53.698.689,46
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	21.186.049,01
JUROS DE MORA	5.883.365,81
MULTA PROPORCIONAL	15.889.536,75
TOTAL CSLL	42.958.951,57

Os fatos apurados encontram-se descritos no “RELATÓRIO FISCAL Nº 1” (fls. 15 a 23), a seguir sintetizado.

1 - INTRODUÇÃO

Inicialmente, a Autoridade Fiscal indicou que o Relatório trata da infração de adições não computadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL decorrentes de resultado negativo de investidas no exterior utilizado indevidamente na consolidação.

2 - DESCRIÇÃO DOS FATOS

A Autoridade Fiscal apresentou lista com documentos que foram solicitados durante o procedimento fiscal, entre eles: Arquivo “Doc 03 - Resp TIF 1 - Banco - AC 2016.xlsx”: conciliação das empresas investidas no exterior informadas na demonstração financeira publicada com a Escrituração Contábil Fiscal –ECF, recibo 6E8D85C427322CEE9EF6992AA75FCD32F5BD8721-8; Arquivo “Doc 02 – Organograma.pdf”: enviado em 24/09/2020 com organograma e percentual de participação;

Arquivo “Doc 03 – Lista Organograma.xlsx”: registrado em 24/09/2020, com razão social e país da investida; Arquivo “Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx”: ofertado em 24/09/2020, com discriminação da adição no valor de R\$ 291.258.893,86, no código 8 (Lucros Disponibilizados no Exterior) do registro M300 da ECF; Arquivo “Doc 09 - Metodologia de cálculo do resultado.xlsx”: apresentado em 24/09/2020, com a metodologia de cálculo do resultado de uma amostra de investidas estrangeiras; Arquivos “Doc 02 Organograma.pdf” e “Doc 03 - Lista Organograma - com NIF.xlsx”: registrados em 07/12/2020, para conciliar adequadamente os nomes das investidas no organograma com as informadas na ECF; Arquivo “Doc 06 - Roteiro contabil Investidas.xlsx”: recebido em 07/12/2020 – com título, no processo digital, “Doc 03 Roteiro contabil investidas”; Arquivo “Doc 02 - Lista Organograma - com NIF.xlsx”: disponibilizado em 25/02/2021, com regularização dos NIF de algumas investidas; arquivo “Doc 02 Organograma.pdf” explicitando o NIF das investidas no exterior; Segundo afirmado pela Autoridade Fiscal, as instituições financeiras devem informar os resultados com suas investidas do exterior no campo 8 – Lucros Disponibilizados no Exterior – dos registros M300B (Demonstração do Lucro Real) e M350B (Demonstração da Base de cálculo da CSSL) da ECF.

O BTG assinalou o montante de R\$ 291.258.893,86 na ECF do ano-base 2016 e discriminou esse valor no arquivo “Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx”, fornecido em 24/09/2020 na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, que foi o ponto de partida para a confrontação feita pela Fiscalização com os registros da ECF – X340, X353, X354, entre outros – que tratam dos resultados e informações das investidas no exterior.

A base legal para o aproveitamento de resultados negativos de investidas no exterior na consolidação está disposta no § 3º, do art. 78, da Lei nº 12.973/14. Assim, entende a Fiscalização que, respeitadas outras restrições da Lei nº 12.973/14, o contribuinte pode consolidar os resultados negativos de investidas no exterior, desde que essa manifestação seja formalizada “no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos”.

A Autoridade Fiscal narra que a ECF do ano-calendário 2016 – recibo 6E8D85C427322CEE9EF6992AA75FCD32F5BD8721-8, retificada em 15/04/2020 – foi o instrumento para a comprovação dos resultados negativos. Nela, foi constatado que o BTG não manifestou a intenção de utilizar todo o resultado negativo de algumas investidas, ao contrário do processado na consolidação, registrado no campo 8 dos registros M300B (e-Lalur) e M350B (e-LACS).

A ECF enviada em 28/07/2017, dentro do prazo limite para transmissão estabelecido pela Instrução Normativa – IN RFB 1.422/13, considerou os mesmos valores, exceto para o campo “Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira” do registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados) – que estavam, equivocadamente, em reais e não em moeda estrangeira – e foram ajustados pela retificadora de 15/04/2020.

A seguir, reproduz-se a Tabela 1 do Relatório, que representa uma mescla do arquivo “Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx” – que detalhou a adição nos registros M300B e M350B da ECF – com alguns campos da ECF que tratam das investidas no exterior que cumprem as condições de dedutibilidade da Lei nº 12.973/14:

Tabela 1

Razão Social da Investida na ECF	NIF	ECF					Arquivo (*6)
		Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior: Resultado do Período, em Reais (R\$) (*1)	Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Moeda Estrangeira (ME) (*2)	Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais (R\$) (*3)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (R\$) (*4)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (R\$) (*5)	Resultado Negativo na Consolidação (R\$)
		(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)
BTG PACTUAL COM HOLD (UK) - 0112 -	0015	-6.595.832,29	0,00	0,00	2.023.820,16	6.595.832,29	-6.595.832,29
BTG COMM (UK)	0016	-83.630.040,75	0,00	0,00	25.660.470,91	83.630.040,75	-83.630.040,75
BTGP COMM. HOLDING (US)	0017	-694,48	0,00	0,00	213,09	694,48	-694,48
BTG COMM (SWITZERLAND)	0019	-13.784.174,86	0,00	0,00	3.833.942,89	13.784.174,86	-13.784.174,86
BTGP COMM. (S. AFRICA) - 0128	0022	-1.388.864,31	0,00	0,00	101.303,01	1.388.864,31	-1.388.864,31
COMMODITIES ARGENTINA	0031	-369.133,28	0,00	0,00	1.795.395,31	369.133,28	-369.133,28
BTGP COMM RUSSIA, FEDERACAO DA LLC	0036	-87.671,48	0,00	0,00	26.900,52	87.671,48	-87.671,48
BTGP COMM (KENYA)	0044	-37.667,33	0,00	0,00	11.557,59	37.667,33	-37.667,33
TANZANIA	79	-36.166,29	0,00	0,00	11.097,02	36.166,29	-36.166,29
TOTAL		-105.930.245,07	0,00	0,00	33.464.700,50	105.930.245,07	-105.930.245,07

(*1) Registro X351 (Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior), campo "Resultado do Período, em Reais"

(*2) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo Utilizado em Moeda Estrangeira (ME)"

(*3) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo Utilizado em Reais"

(*4) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Moeda Estrangeira"

(*5) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Reais"

(*6) Arquivo "Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx", fornecido em 24/09/2020, que detalhou os resultados das investidas na consolidação

Conforme tabela acima, os resultados negativos dessas nove investidas não poderiam ter sido consolidados, consoante manifestação do próprio BTG, no preenchimento do campo "Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais" do registro X353 da ECF (Demonstrativo de Consolidação), retratado na coluna (E) da tabela. O montante total desses resultados negativos, no valor de R\$ 105.930.245,07, reduziu, inadequadamente, os Lucros Disponibilizados no Exterior (campo 8 dos registros M300B e M350B da ECF), exposto na coluna (F) da Tabela 1, porque o BTG definiu que sensibilizaria resultados posteriores ao ano-calendário 2016, ao não informar aquele valor, nas colunas (B) e (C).

A intenção do Sujeito Passivo de utilizar esse resultado negativo em períodos futuros foi ratificada em outro registro da ECF – campo "Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira" do registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados), demonstrado na Tabela 2 a seguir:

Tabela 2

Razão Social da Investida na ECF	NIF	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Moeda Estrangeira (ME) (*1)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (R\$) (*2)	Demonstrativo de Prejuízos Acumulados: Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira (*3)
		(A)	(B)	(C)
		(A)	(B)	(C)
BTG PACTUAL COM HOLD (UK) - 0112 -	0015	2.023.820,16	6.595.832,29	2.023.820,16
BTG COMM (UK)	0016	25.660.470,91	83.630.040,75	25.660.470,91
BTGP COMM. HOLDING (US)	0017	213,09	694,48	213,09
BTG COMM (SWITZERLAND)	0019	3.833.942,89	13.784.174,86	3.833.942,89
BTGP COMM. (S. AFRICA) - 0128	0022	101.303,01	1.388.864,31	101.303,01
COMMODITIES ARGENTINA	0031	1.795.395,31	369.133,28	1.795.395,31
BTGP COMM RUSSIA, FEDERACAO DA LLC	0036	26.900,52	87.671,48	26.900,52
BTGP COMM (KENYA)	0044	11.557,59	37.667,33	11.557,59
TANZANIA	79	11.097,02	36.166,29	11.097,02
TOTAL		33.464.700,50	105.930.245,07	33.464.700,50

(*1) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Moeda Estrangeira"

(*2) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Reais"

(*3) Registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados), campo "Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira"

A Autoridade Fiscal acrescenta que as retificadoras transmitidas em 07/12/2017, 09/02/2018, 27/03/2018 e 15/04/2020 não modificaram essas informações.

Portanto, os resultados negativos dessas nove investidas, no montante de R\$ 105.930.245,07, foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, devido a sua inclusão indevida na consolidação, assinalada pelo valor total de R\$ 291.258.893,86, no código 8 (Lucros Disponibilizados no Exterior) do registro M300B da ECF.

3 - FUNDAMENTAÇÃO

A autuação fundamentou-se nos seguintes dispositivos legais: artigos 76 a 79 da Lei nº 12.973/14. A Autoridade Fiscal enfatizou que o caput do art. 78 reforça a tese de que a consolidação é a exceção à tributação individualizada das investidas situadas no exterior, ao definir o limite do ano-base 2022 para essa consolidação.

Além disso, a consolidação caracteriza-se como um benefício tributário transitório, que pode ser, de forma opcional, exercido pela controladora brasileira, nas condições legalmente impostas para a sua utilização e devem ser interpretadas de maneira literal e restritiva, a teor do que prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

O art. 78 descreve as vedações à consolidação de resultados de investidas, no qual se destaca que o § 3º torna transparente que o BTG deveria ter tratado suas informações na ECF com acurácia, ao definir: “a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.” A Instrução Normativa RFB nº 1.520/14 regulamenta as obrigações tributárias acessórias a serem necessariamente cumpridas pela controladora brasileira, de forma a possibilitar a consolidação dos resultados de suas investidas estrangeiras, conforme previsto no seu artigo 11, § 2º. O artigo 37 aborda, especificamente, o tratamento dos resultados negativos, enfatizando essa opção, ao contribuinte, de utilizar ou não esse prejuízo, mas desde que exercido, na ECF, até a data limite para a sua transmissão, que, no caso em tela, foi 31/07/2017, previsto no art. 78, § 3º, da Lei nº 12.973/14, combinado com o art. 16, da Lei nº 9.779/99 e art. 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.422/13.

Assim, o BTG definiu, no preenchimento do Demonstrativo de Consolidação, registro X353 da ECF, que não iria utilizar o resultado negativo de nove investidas estrangeiras no ano-calendário 2016, mas sim em anos seguintes. Entretanto, o resultado negativo dessas nove investidas foi agregado, inadequadamente, aos resultados de outras investidas, refletindo uma redução indevida de R\$ 105.930.245,07 no campo “Lucros Disponibilizados no Exterior” do registro M300B da ECF. Além disso, houve quatro retificações de ECF que mantiveram essa decisão, sendo a mais recente em 15/04/2020.

Para a Fiscalização, restou evidente que a opção irrevogável pela consolidação de resultados, prevista no art. 78 da Lei nº 12.973/14, se dá nos demonstrativos da ECF citados no art. 11 da IN RFB nº 1.520/14.

A conformidade no cumprimento de determinadas obrigações acessórias pela investidora brasileira é exigência legal para considerar o resultado de uma investida no exterior na regra especial de consolidação em detrimento da regra geral – individualização da tributação e compensação de prejuízos apenas com lucros futuros próprios. Essa informação inexata pode ter impacto relevante para a Receita Federal do Brasil, porque, sem o correto preenchimento das obrigações, não é possível realizar a administração tributária de forma adequada, principalmente, no que tange às etapas de estudos e seleção e de cobrança dos créditos tributários devidos, prejudicando, dessa forma, a capacidade de selecionar e detectar os indícios de erros e até mesmo ilícitos tributários. Por último, a Fiscalização acrescentou que, no caso em particular, o efeito tributário teria sido bem maior, pois o BTG teria logrado utilizar na consolidação o resultado negativo de R\$ 105.930.245,07, no ano-calendário de 2016 e/ou em anos-calendário seguintes. Isto porque

tal valor teria ficado registrado não só no Demonstrativo de Consolidação (registro X353), mas também no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados (registro X354).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 20/12/2021, o Contribuinte apresentou impugnação às fls. 4925 a 4946 em 17/01/2022 (fl. 5134), a seguir sintetizada.

I. TEMPESTIVIDADE

Inicialmente, a Impugnante defendeu ser tempestiva a impugnação apresentada.

II. O AUTO DE INFRAÇÃO

O Auto de Infração impugnado se refere ao período de 01/2016 a 12/2016 e foi lavrado pela D. Fiscalização sob o EXCLUSIVO argumento de que o Requerente, ao realizar a consolidação do resultado auferido por suas controladas no exterior, teria preenchido, de forma equivocada, o campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais” dentro do registro X353 da sua Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”).

Assim, o Requerente não poderia ter legitimamente considerado, para os fins da consolidação dos resultados auferidos por suas investidas estrangeiras, o resultado negativo de 9 sociedades controladas no exterior no período (o que resultou no suposto recolhimento a menor de IRPJ/CSL).

No entendimento da D. Fiscalização, ao informar o saldo de R\$ 105.930.245,07 no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais” e informá-lo (por um equívoco formal) no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Não Utilizado em Reais”, a Requerente “definiu que sensibilizaria resultados posteriores ao ano-calendário de 2016”, sendo irrelevante para fins de demonstração da sua vontade de utilizar esses valores no ano-calendário de 2016 o fato de tê-los expressamente considerado no cálculo da consolidação informado na mesma ECF e em diversos controles gerenciais (conforme reconhecido pela D. Fiscalização).

Para a Impugnante, a presente discussão, portanto, decorre de um mero erro formal no preenchimento de um único campo da ECF do Requerente desse período.

Ressaltou que ao longo do breve Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), em nenhum momento, a D. Fiscalização questionou (i) os saldos de resultado negativo apresentados pelo ora Requerente durante o longo processo de fiscalização (que se estendeu por mais de 1,5 anos e contou com 15 termos de intimação); e (ii) o direito do Requerente de promover a consolidação do resultado das suas controladas no exterior, nos termos autorizados pelo artigo 78 da Lei nº 12.973 de 13.5.2014 (“Lei nº 12.973/14”), de modo que referidos aspectos não estão sob discussão no presente processo administrativo.

Ademais, pontuou que, diferentemente do que chega a cogitar a D. Fiscalização ao longo do TVF, a Requerente NÃO promoveu a utilização dos resultados negativos em questão em períodos subsequentes, o que é evidenciado pelos demonstrativos e prints anexos (docs. nºs 5 e 6).

A impugnante destaca que, ao longo do procedimento de fiscalização, em conferência telefônica realizada com a D. Fiscalização e, inclusive, em algumas das respostas aos Termos de Intimação (docs. nºs 7 a 9), reconheceu que cometeu alguns erros quando do preenchimento da sua ECF do período e pleiteou a abertura de prazo para retificação da declaração, nos termos autorizados pela legislação.

No entanto, o Requerente foi comunicado de que “aquele não seria o momento oportuno para tanto”, o que, inclusive, constou de forma expressa nos Termos de Intimação nºs 2 e

13 (docs. nºs 10 e 11) e que, em momento posterior, essa possibilidade lhe seria regularmente conferida.

Para total surpresa da Impugnante, e apesar de a D. Fiscalização concordar com toda a apuração de resultados no exterior e consolidação realizada no ano-calendário de 2016, refletidas nos milhares de páginas e planilhas disponibilizadas ao longo das respostas aos 15 Termos de Intimação, a D. Fiscalização não apenas deixou de autorizar a retificação da ECF como optou por lavrar (14 dias antes do decurso do prazo decadencial) o presente lançamento fiscal, cujo ÚNICO fundamento de validade é um pretense erro formal.

III. OS FATOS

A impugnante, à época dos fatos, mantinha operações e investimentos em diversas jurisdições estrangeiras por intermédio de sociedades controladas. Com base na autorização conferida pelo artigo 78 da Lei nº 12.973/14, no ano calendário de 2016, a Requerente realizou a consolidação dos resultados de suas controladas no exterior. Algumas controladas apresentaram resultado positivo e outras 9 sociedades (objeto de discussão no presente lançamento fiscal) apresentaram resultado negativo.

Nos termos do § 3º do artigo 78 em questão, a existência de resultado negativo em determinada sociedade controlada não impede que este seja considerado na consolidação, de modo que apenas incumbe à controladora domiciliada no Brasil (no caso o Requerente) “informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos”.

Nesse contexto, com o objetivo de regulamentar as regras de tributação de lucros no exterior introduzidas pela Lei nº 12.973/14 (inclusive as referentes à consolidação), a Receita Federal do Brasil (“RFB”) editou a Instrução Normativa nº 1.520, de 4.12.2014 (“IN nº 1.520/14”).

No que se refere à consolidação, o artigo 11, § 2º, inciso II da IN nº 1.520/14, determinou que incumbiria aos contribuintes fornecerem à RFB os seguintes documentos: (i) Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas (na forma do art. 39); (ii) Demonstrativo de Resultados no Exterior (na forma do art. 36); (iii) Demonstrativo de Consolidação (nos termos do art. 37); (iv) Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior (nos termos do art. 38); e (v) Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior (nos termos do art. 41).

A Impugnante diz que todos os demonstrativos foram regularmente entregues à Fiscalização, não tendo havido qualquer questionamento nesse sentido pela D. Fiscalização.

Especificamente no que se refere ao Demonstrativo de Consolidação, o artigo 37 da IN nº 1.520/14 dispõe que este deverá conter ao menos as seguintes informações: (i) identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados; (ii) o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada; (iii) o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; (iv) o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais; (v) o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e (vi) o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

No presente caso, os requisitos de “i” a “iv” acima foram devidamente observados pelo Requerente quando da entrega de sua ECF. Especificamente no que concerne ao requisito “i”, o Requerente indicou expressamente na ECF que as 9 sociedades sob discussão teriam os seus resultados negativos consolidados, conforme se observa dos documentos e prints anexados aos autos do processo.

Ocorre que, ao preencher o registro X353, a Impugnante, ao invés de informar o saldo de R\$ 105.930.245,07 no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais”, por um equívoco formal, acabou prestando referida informação no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Não Utilizado em Reais”, sendo esse o fato que deu origem ao presente lançamento fiscal.

Percebe-se que a Impugnante observou absolutamente TODAS as exigências da RFB para que pudesse legitimamente consolidar os resultados positivos e negativos de suas controladas no exterior, tendo apenas cometido UM ÚNICO ERRO formal ao preencher um campo específico da ECF.

Referido equívoco, com a devida vênia, é incapaz de macular o legítimo direito do Impugnante, sociedade pagadora de tributos, que atendeu tempestivamente todas as solicitações da D. Autoridade Fiscal no curso da fiscalização e que, inclusive, solicitou expressamente a abertura de prazo para retificação dos equívocos existentes na ECF, a proceder com a consolidação do resultado dessas sociedades no ano-calendário de 2016.

Ora, o Impugnante cumpriu com o seu dever de entregar os demonstrativos e de observar materialmente as determinações da IN nº 1.420/14. Portanto, quando muito, a D. Fiscalização, após autorizar a retificação da ECF, poderia ter aplicado ao Requerente multa por descumprimento de obrigação acessória, não lhe sendo autorizado, todavia, desconsiderar o direito do Requerente de realizar a consolidação do resultado dessas sociedades por um mero erro formal.

Nesse contexto, entende a Impugnante que o lançamento fiscal decorre de um formalismo injustificado, o qual não pode ser utilizado como fundamentação para limitar o exercício do direito à consolidação dos resultados de suas controladas estrangeiras, tal como expressamente admitido na legislação fiscal em vigor.

IV. A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Para a Impugnante, sequer há a necessidade de se analisar o mérito do presente lançamento fiscal, uma vez que este carece de elemento indispensável ao reconhecimento da sua validade jurídica, qual seja, a motivação, de modo que deve ser reconhecida a sua nulidade.

O próprio Requerente, em uma das reuniões por videoconferência solicitadas pela D. Autoridade Fiscal e nas respostas aos Termos de Intimação, reconheceu que haveria equívocos em sua ECF e expressamente pleiteou a abertura de prazo para retificação.

A D. Autoridade Fiscal, por sua vez, alegou que aquele não seria o “momento oportuno para tanto” e que, futuramente, concederia o prazo pleiteado para que o Requerente procedesse com as devidas retificações, o que acabou não se verificando sem maiores explicações.

Vale notar que a boa-fé, princípio sensível do ordenamento jurídico, deve ser observado não apenas na condução das relações jurídicas entre entes privados, mas igualmente nas relações estabelecidas entre os jurisdicionados e a administração pública (a qual inclui a própria RFB e o seus agentes).

Ademais, o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29.1.1999 (“Lei nº 9.784/99”), responsável por disciplinar o processo administrativo federal, dispõe que incumbe à administração pública obedecer, dentre outros princípios, os da “legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”, o que implica o reconhecimento de que os atos administrativos que não são lavrados em observância a esses princípios não tem o condão de legitimamente produzir efeitos no ordenamento jurídico.

Nessa linha de entendimento, A Impugnante destaca que a própria RFB, por intermédio de Solução de Consulta Interna COSIT (vinculante à administração pública), já reconheceu que a sua atuação deve sempre ser pautada pelo princípio da boa-fé, de modo coerente sendo vedado o *venire contra factum proprium* (Solução de Consulta Interna COSIT nº 20 de 13.9.2012).

Portanto, no presente caso, ao ser informada da existência de equívocos pelo próprio Requerente, a D. Autoridade Fiscal tinha o dever, em respeito aos princípios acima colacionados e em busca da verdade material (pilar norteador do processo administrativo federal), de ter autorizado a retificação da ECF.

Note-se que o próprio artigo 147, §2º do Código Tributário Nacional (“CTN”), é expresso ao prever que eventuais erros formais identificados pela D. Autoridade Fiscal no curso do processo fiscalizatório devem ser retificados de ofício pela autoridade administrativa, o que ratifica o entendimento de que esse não tem o condão de macular o direito material (devidamente comprovado) do contribuinte.

Para a Impugnante, no presente caso, é nítido que a D. Autoridade Fiscal estava diante de (i) um erro formal contido na declaração (informação do saldo do Campo “utilizado” no campo “não utilizado” do registro X353 da ECF); (ii) era plenamente apurável pelo exame da declaração (afinal, os resultados negativos foram utilizados pelo Requerente na consolidação e justamente essa divergência ensejou a lavratura do presente Auto de Infração), razão pela qual inexistia qualquer justificativa plausível para o procedimento adotado pela D. Fiscalização.

Ainda que se entenda que a retificação de ofício não seria mandatória, o legislador (i) visou incentivar a retificação, haja vista que meros erros formais não podem prevalecer sobre o direito líquido, certo e evidente do contribuinte, e, portanto, sob nenhuma perspectiva devem ser utilizados como fundamentos exclusivos de lançamentos fiscais (exceto na hipótese do item “ii” abaixo); e (ii) ao prever multas específicas por descumprimento de obrigação acessória, indiretamente reconheceu que o erro formal não macula o direito material comprovável do contribuinte, mas tão somente enseja a aplicação de penalidade específica por (em alguma extensão) dificultar o trabalho fiscalizatório.

A título de exemplificação, a Impugnante cita algumas decisões do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), que analisaram a matéria e concluíram que, em caso de identificação de inconsistências na ECF, deve ser aplicada a penalidade prevista no artigo 8-A do Decreto Lei nº 1.598/77.

Assim, no entendimento do Requerente, é justamente por essa razão que o presente lançamento fiscal é nulo de pleno direito por vício de motivação, uma vez que a D. Autoridade Fiscal, com a devida vênia, não apenas desrespeitou princípios relevantes que deveriam pautar a sua atuação, como subverteu a própria lógica de penalização proposta pelo legislador federal!

Portanto, quando muito, a D. Autoridade Fiscal poderia ter proposto a aplicação de penalidade por preenchimento equivocado da ECF, sanção prevista na legislação para o caso sob análise. Nesse caso, referida penalidade, se fosse aplicada no patamar mais gravoso da legislação, resultaria na cobrança do valor de R\$ 3 milhões de reais (105.930.245,07 x 3%), mas a D. Autoridade Fiscal optou por adotar entendimento em total descompasso com o ordenamento jurídico em vigor.

Ante todo o acima exposto, o Requerente pleiteou o reconhecimento da nulidade de pleno direito do presente lançamento fiscal, determinando o seu cancelamento imediato e de toda a cobrança nele consubstanciada.

V. O DIREITO

Neste item, a Impugnante discorre sobre o propósito precípua da D. Autoridade Fiscal no procedimento de fiscalização (e das autoridades julgadoras no curso do processo administrativo), que é perquirir a verdade material dos fatos, de modo a verificar se o contribuinte procedeu com a correta apuração e recolhimento dos tributos devidos.

No presente caso, todavia, a D. Autoridade Fiscal inicialmente buscou a verdade material dos fatos e concluiu que os resultados negativos das controladas no exterior, informados em diversos documentos pelo Requerente ao longo do extenso processo de fiscalização, seriam adequados e, por consequência, que o Requerente teria o direito material de realizar a consolidação desses valores.

No entanto, inexplicavelmente, ao invés de fazer prevalecer a verdade material dos fatos, a D. Autoridade Fiscal optou por limitar o exercício do direito do Requerente à consolidação dos resultados de suas controladas estrangeiras, tendo como fundamentação para tanto um mero erro formal.

É nítido que o cometimento de um mero erro formal pelo Requerente, no preenchimento de UM CAMPO dentre milhares existentes dentro da ECF, não é suficiente para se macular um direito material cancelado pela própria D. Fiscalização sem qualquer ressalva!

Não bastasse a confirmação do direito material do Requerente pela D. Fiscalização, vale ainda mencionar que o Requerente observou todas as determinações da RFB (refletidas na IN nº 1.520/14) para, legitimamente, realizar a consolidação do resultado negativo de suas controladas no exterior, de modo que sequer houve um descumprimento de obrigação acessória.

A esse respeito, A Impugnante menciona que o entendimento do E. CARF é pacífico no sentido de que (i) a verdade material dos fatos deve sempre ser perquirida no caso concreto e que (ii) eventuais erros formais decorrentes do preenchimento de obrigações acessórias são insuficientes para macular o direito comprovado do contribuinte.

Em seguida, a Impugnante defende a Impossibilidade de cobrança da multa de ofício no presente caso, eis que não houve qualquer dificuldade em se determinar a base tributável do IRPJ e da CSLL devidos no período em questão, assim como não houve qualquer tipo de inconsistência de dados, nem qualquer omissão de informações. O Requerente jamais escondeu dados da D. Fiscalização, nem tentou se evadir de obrigações fiscais.

Não houve qualquer prejuízo ao Erário e, tendo em vista que o artigo 112 do CTN consagra o princípio da proteção ao contribuinte de boa-fé e que o procedimento seguido pelo Requerente não trouxe nenhum prejuízo ao Fisco, a multa aplicada neste caso não tem cabimento.

Vale destacar que a cobrança de multa em valores tão elevados já foi objeto de apreciação pelo E. Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/600-RJ e de diversos outros precedentes, destacando-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 81.550/75 – MG, o Recurso Extraordinário nº 91.707 – MG, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, o Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, assim como o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.158.977/GO, julgado em 14.2.2020.

Por fim, o Requerente também pede vênias para destacar que, mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de principal ou multa – o que se coloca somente para argumentar – não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

A despeito da recente edição da Súmula CARF 108, mesmo a atualização das penalidades não poderia ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC, já que a legislação fiscal claramente restringiu a aplicação desse índice para valores de tributo, sem se reportar a multas (até porque, nos termos do artigo 3º do CTN, multa não é tributo). Assim, a atualização de nenhum desses valores pode ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC.

VI. CONCLUSÃO E PEDIDO

De todo o exposto, a Impugnante requereu o ACOLHIMENTO INTEGRAL da defesa apresentada, com o cancelamento do auto de infração (principal, multa e juros), relativamente a todas as infrações indicadas no respectivo instrumento de lançamento, declarando-se improcedentes todos os valores de IRPJ e de CSLL lançados pelo Fisco.

O Requerente ainda protestou pela juntada de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, face o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Acórdão n. 108-028.154 - 3ª Turma da DRJ08 (e-fl. 5136 e ss) julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado. O Acórdão referido assim resumiu as razões da decisão, em ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DE EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DA CONTROLADORA BRASILEIRA. REQUISITOS. ELABORAÇÃO DE DEMONSTRATIVO DE CONSOLIDAÇÃO.

A lei que autorizou, até 2022, que as parcelas de lucro e prejuízo de investidas no exterior pudessem ser consideradas de forma consolidada na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil, exigiu da controladora, no caso de resultado negativo da consolidação, a elaboração do Demonstrativo de Consolidação, com as informações do resultado negativo utilizado na consolidação e o saldo de resultado negativo não utilizado.

LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO.

É regular e livre de vícios o auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se encontram presentes no lançamento os demais requisitos exigidos pela legislação tributária regente, inclusive o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

No âmbito do contencioso administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas em conjunto com a impugnação, salvo exceções previstas na legislação. Não sendo uma das

exceções e sendo suficientes as provas que constam dos autos do processo, indefere-se o pedido de juntada posterior de documentos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Cientificado da Decisão de Primeira instância em 14/09/2022 (e-fls. 5182), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 5186 e ss) em que repete as razões levadas à Primeira Instância, e destaca:

(...)

vale pontuar que, diferentemente do que chega a cogitar a D. Fiscalização ao longo do TVF, o Recorrente NÃO promoveu a utilização dos resultados negativos em questão em períodos subsequentes, o que é evidenciado pelos demonstrativos e prints anexos (vide docs. nºs 5 e 6 da Impugnação) e por laudo técnico preparado pela E&Y (doc. nº 4),

(...)

inicialmente, vale ressaltar que a r. decisão recorrida se esquivou de devidamente analisar a alegação do Recorrente de que o lançamento fiscal seria eivado de vício de nulidade por notório vício de motivação, uma vez que a D. Fiscalização reconheceu a existência do direito material do Recorrente ao longo do procedimento de fiscalização e, portanto, quando muito, poderia ter aplicado penalidade por preenchimento equivocado de obrigação acessória, não estando autorizada a cobrar valores a título de IRPJ/CSL. Note-se que a r. decisão recorrida, ao tratar sobre o assunto, se limitou a afirmar que “no que diz respeito à existência de multa específica por descumprimento de obrigação acessória, entendo que o procedimento adotado para o caso foi o correto”, não fornecendo qualquer explicação adicional (afinal, não há fundamento legítimo capaz de justificar o procedimento adotado pela D. Fiscalização no presente caso);

(...)

Na eventualidade de este caso acabar sendo decidido por esse E. CARF por voto de qualidade, levando a uma situação de nítida dúvida objetiva, requer-se seja determinada a imediata aplicação não só do disposto no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, nos artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN, como especialmente do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14.4.2020.

(...)

VOTO VENCIDO

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que confirmou auto de infração em que o Fisco reverteu a adição ao lucro real do ano calendário 2016 dos resultados negativos de nove investidas no exterior que não poderiam, segundo o Fisco, ter sido consolidados, consoante manifestação prévia do próprio BTG, no preenchimento do campo “Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais” do registro X353 da ECF (Demonstrativo de Consolidação).

A Recorrente alega que a r. decisão recorrida se esquivou de devidamente analisar sua alegação de que o lançamento fiscal seria eivado de vício de nulidade por vício de motivação; e que quando muito, poderia ter aplicado penalidade por preenchimento equivocado de obrigação acessória.

A Recorrente afirma que a presente discussão decorre de um mero erro formal no preenchimento de um único campo da ECF do Requerente desse período. Ressaltou que não se discute os saldos de resultado negativo apresentados ou o seu direito de promover a consolidação do resultado das suas controladas no exterior, nos termos autorizados pelo artigo 78 da Lei nº 12.973 de 13.5.2014, de modo que referidos aspectos não estão sob discussão no presente processo administrativo.

Ademais, pontuou que, diferentemente do que chega a cogitar a D. Fiscalização ao longo do TVF, a Requerente não promoveu a utilização dos resultados negativos em questão em períodos subsequentes.

Defende a Recorrente que o próprio artigo 147, § 2º do CTN é expresso ao prever que eventuais erros formais identificados pela D. Autoridade Fiscal no curso do processo fiscalizatório devem ser retificados de ofício por esta autoridade administrativa, o que ratificaria o entendimento de que esse (processo fiscalizatório) não tem o condão de macular o direito material do contribuinte.

A consolidação é um benefício (art. 78 da Lei 12.973/2014) concedido às controladoras domiciliadas no Brasil, que excepciona, temporariamente, a regra geral (art. 77 da Lei 12.973/2014) que obriga o oferecimento, de forma individualizada, da parcela positiva 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. Podendo incluir resultados negativos de controladas, a consolidação é benefício legal cuja norma instituidora deve ser interpretada restritivamente, conforme o disposto no art. 111 do CTN. E conforme a dicção do art. 78 citado, é uma opção do contribuinte, que pode preferir compensar o resultado negativo com resultado positivo da mesma controlada em período posterior, desde que “os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB” (§ 4º do art. 78 da Lei 12.973/2014). O § 6º do art. 78 da Lei nº 12.973/14 imputa claramente que a opção pela consolidação de resultados é irretratável para o ano calendário correspondente (opção que se manifesta nos demonstrativos da ECF citados no art. 11 da IN RFB nº 1.520/14).

Entendo que o prescrito pelo art. 147, § 2º, do CTN não permite o atendimento do pleito da Recorrente, de mudança de ofício de sua opção de não consolidação de resultados negativos, seja durante o procedimento de fiscalização, seja durante o processo administrativo fiscal.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Trata-se de dispositivo (art. 147, § 2º, do CTN) que regula a modalidade de lançamento por declaração, em que o Fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo. Neste caso, cabe revisão de ofício por parte das autoridades fiscais nos casos de erros visíveis, mas que não impliquem na modificação das opções manifestadas pelo sujeito passivo.

Em um primeiro momento o Fisco verificou que havia (segundo opção manifesta do contribuinte) a opção de diferir seu direito de incluir na consolidação resultados auferidos por nove controladas no exterior.

Não cabe, desta forma, inferir que o Fisco deve revisar a contabilidade fiscal do contribuinte, para averiguar se há uma contradição entre a opção manifestada e a própria dedução indevida, e resolver, de ofício, pela anulação da opção do contribuinte.

Isto porque a Recorrente definiu sua opção, no preenchimento do Demonstrativo de Consolidação, registro X353 da ECF, original e retificadoras, de que não iria utilizar o resultado negativo de nove investidas estrangeiras no ano-calendário 2016. Entretanto, o resultado negativo dessas nove investidas foi agregado, inadequadamente, aos resultados de outras investidas, refletindo uma redução indevida de R\$ 105.930.245,07 no campo “Lucros Disponibilizados no Exterior” do registro M300B da ECF. Além disso, houve quatro retificações de ECF que mantiveram essa decisão de diferimento, sendo a mais recente em 15/04/2020. A intenção do Sujeito Passivo de utilizar esse resultado negativo em períodos futuros foi ratificada em outro registro da ECF – campo “Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira” do registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados).

Importante destacar, como o fez o TVF, que se não fosse a auditoria perpetrada pela Fiscalização, já chegando o tempo da decadência em relação dos fatos referentes a 2016, a base de cálculo deste ano poderia permanecer com seu valor majorado equivocadamente em R\$ 105.930.245,07.

Desta forma, procedente glosa da dedução indevida.

A não utilização dos resultados negativos em questão em períodos subsequentes não contraria a opção do Recorrente, até mesmo porque esta utilização também é uma opção do Recorrente a ser efetivada a qualquer tempo.

Não há nulidade no Acórdão Recorrido na refutação do requerimento da Impugnante de aplicação alternativa de multa regulamentar. Entendo que quando o Acórdão Recorrido asseverou que “o procedimento adotado para o caso foi o correto” considerou a motivação desta conclusão que está no próprio voto, com referência à legislação aplicável, defendendo a

procedência da autuação, postos nos termos que reproduzo a seguir como razão de decidir, por aderir a eles plenamente:

Como relatado, o BTG registrou o montante de R\$ 291.258.893,86 na ECF do ano-calendário 2016 e discriminou esse valor no arquivo “Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx”.

Os resultados das instituições financeiras com suas investidas do exterior devem ser informados no campo 8 – Lucros Disponibilizados no Exterior – dos registros M300B (Demonstração do Lucro Real) e M350B (Demonstração da Base de cálculo da CSLL) da ECF.

No caso do aproveitamento de resultados negativos de investidas no exterior na consolidação, a base legal está prescrita no § 3º, do art. 78, da Lei nº 12.973/14:

“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:

(...)

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no *caput*, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.” (destaquei.)

Para a Fiscalização, o BTG não respeitou o comando prescrito no § 3º acima transcrito. Segundo seu entendimento, a ECF do ano-calendário 2016 enviada pelo BTG (recibo 6E8D85C427322CEE9EF6992AA75FCD32F5BD8721-8, retificada em 15/04/2020) foi o instrumento para a comprovação dos resultados negativos, na qual não houve a manifestação de utilizar todo o resultado negativo de algumas investidas, ao contrário do processado na consolidação, registrado no campo 8 dos registros M300B (e-Lalur) e M350B (e-LACS).

O BTG, em sua ECF, informou R\$ 105.930.245,07 a título de resultados negativos referentes a nove sociedades investidas no exterior. Ainda informou que os valores que compõem esse montante não tinham sido utilizados na consolidação, indicando também como Saldo do Resultado Negativo não Utilizado (Demonstrativo de Consolidação) o mesmo valor acima (vide Tabela 1 reproduzida a seguir). Ao não indicar a utilização desses valores, o BTG não poderia ter deduzido – como de fato o fez – do montante dos Lucros Disponibilizados no Exterior (campo 8 dos registros M300B e M350B da ECF, indicado na coluna (F) da Tabela 1).

Tabela 1

ECF							Arquivo (*6)	
Razão Social da Investida na ECF	NIF	Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior: Resultado do Período, em Reais (R\$) (*1)	Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Moeda Estrangeira (ME) (*2)	Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais (R\$) (*3)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Moeda Estrangeira (ME) (*4)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (R\$) (*5)	Resultado Negativo na Consolidação (R\$)	
		(A)	(B)	(C)	(D)	(E)		(F)
BTG PACTUAL COM HOLD (UK) - 0112 -	0015	-6.595.832,29	0,00	0,00	2.023.820,16	6.595.832,29	-6.595.832,29	
BTG COMM (UK)	0016	-83.630.040,75	0,00	0,00	25.660.470,91	83.630.040,75	-83.630.040,75	
BTGP COMM. HOLDING (US)	0017	-694,48	0,00	0,00	213,09	694,48	-694,48	
BTG COMM (SWITZERLAND)	0019	-13.784.174,86	0,00	0,00	3.833.942,89	13.784.174,86	-13.784.174,86	
BTGP COMM. (S. AFRICA) - 0128	0022	-1.388.864,31	0,00	0,00	101.303,01	1.388.864,31	-1.388.864,31	
COMMODITIES ARGENTINA	0031	-369.133,28	0,00	0,00	1.795.395,31	369.133,28	-369.133,28	
BTGP COMM RUSSIA, FEDERACAO DA LLC	0036	-87.671,48	0,00	0,00	26.900,52	87.671,48	-87.671,48	
BTGP COMM (KENYA)	0044	-37.667,33	0,00	0,00	11.557,59	37.667,33	-37.667,33	
TANZANIA	79	-36.166,29	0,00	0,00	11.097,02	36.166,29	-36.166,29	
TOTAL		-105.930.245,07	0,00	0,00	33.464.700,50	105.930.245,07	-105.930.245,07	

(*1) Registro X351 (Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior), campo "Resultado do Período, em Reais"

(*2) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo Utilizado em Moeda Estrangeira (ME)"

(*3) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo Utilizado em Reais"

(*4) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Moeda Estrangeira"

(*5) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Reais"

(*6) Arquivo "Doc 06 - Lucros disponibilizados.xlsx", fornecido em 24/09/2020, que detalhou os resultados das investidas na consolidação

Além disso, entendeu a Fiscalização que o Sujeito Passivo demonstrou a intenção de utilizar esse resultado negativo em períodos futuros em outro registro da ECF, no campo "Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira" do registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados), demonstrado na Tabela 2:

Tabela 2

Razão Social da Investida na ECF	NIF	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado (ME) (*1)	Demonstrativo de Consolidação: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (R\$) (*2)	Demonstrativo de Prejuízos Acumulados: Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira (*3)
		(A)	(B)	(C)
BTG PACTUAL COM HOLD (UK) - 0112 -	0015	2.023.820,16	6.595.832,29	2.023.820,16
BTG COMM (UK)	0016	25.660.470,91	83.630.040,75	25.660.470,91
BTGP COMM. HOLDING (US)	0017	213,09	694,48	213,09
BTG COMM (SWITZERLAND)	0019	3.833.942,89	13.784.174,86	3.833.942,89
BTGP COMM. (S. AFRICA) - 0128	0022	101.303,01	1.388.864,31	101.303,01
COMMODITIES ARGENTINA	0031	1.795.395,31	369.133,28	1.795.395,31
BTGP COMM RUSSIA, FEDERACAO DA LLC	0036	26.900,52	87.671,48	26.900,52
BTGP COMM (KENYA)	0044	11.557,59	37.667,33	11.557,59
TANZANIA	79	11.097,02	36.166,29	11.097,02
TOTAL		33.464.700,50	105.930.245,07	33.464.700,50

(*1) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Moeda Estrangeira"

(*2) Registro X353 (Demonstrativo de Consolidação), campo "Resultado Negativo **NÃO** Utilizado em Reais"

(*3) Registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados), campo "Saldo Negativo Acumulado em Moeda Estrangeira"

A Autoridade Fiscal ainda observou que as retificadoras transmitidas em 07/12/2017, 09/02/2018, 27/03/2018 e 15/04/2020 não modificaram essas informações.

Em resumo, o entendimento da Fiscalização é o de que a dedução dos resultados negativos das nove investidas não poderia ter ocorrido por não ter sido devidamente informado, conforme prescrito pela legislação, em sua ECF, fato que se repetiu em ECFs retificadoras enviadas pelo Contribuinte.

Do seu lado, o BTG, ora Impugnante, sustentou que sua vontade foi a de utilizar esses valores no ano-calendário de 2016, vontade essa que se expressou na utilização dos valores no cálculo da consolidação informada na mesma ECF e em diversos controles gerenciais. O que ocorreu foi um mero erro formal no preenchimento de um único campo da ECF. Além

disso, afirmou que não promoveu a utilização dos resultados negativos em períodos subsequentes.

Conforme se depreende do breve resumo posto acima, devemos resolver se as informações prestadas nas ECFs pelo BTG estavam em desacordo com a legislação, conforme entendeu a Fiscalização, ou se outras informações também prestadas pelo BTG nas ECFs demonstravam a sua intenção, conforme defendeu, e que houve na realidade um mero erro formal no preenchimento de um único campo da ECF.

Abaixo, analisaremos a legislação que trata do assunto e que fundamentou a autuação.

“DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999 (RIR/99)

DISPOSIÇÕES ESPECIAIS SOBRE ATIVIDADES E PESSOAS JURÍDICAS

Seção I Atividades Exercidas no Exterior Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

§ 8º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 5º).

(...)”

“LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999.

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

“LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014.

CAPÍTULO VIII

DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

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.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

CAPÍTULO IX DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DAS PESSOAS JURÍDICAS

Seção I Das Controladoras

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.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o *caput* compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os 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 RFB.

(...)

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.

§ 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 RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

§ 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, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 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.”

(destaquei.)

A legislação acima transcrita mostra que a consolidação discutida nos autos pode ser realizada até o ano-calendário de 2022, de acordo com o art. 78 da Lei nº 12.973/2014. Para isso, conforme § 3º do mesmo artigo, no caso de resultado negativo da consolidação, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

Verifica-se que a consolidação permitida pela Lei nº 12.973/2014 é faculdade a ser exercida pelo contribuinte que o desejar, com termo final para o seu exercício e desde que sejam observadas as condições previstas no § 3º do art. 78 da Lei nº 12.973/2014, ou seja, informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos por ela estabelecidos.

Devemos, então, verificar o momento da apuração, a forma e o prazo estabelecidos pela RFB e se o BTG cumpriu com as exigências previstas na legislação.

Primeiramente, reproduzimos os artigos 11 e 37 da Instrução Normativa RFB nº 1520/2014, a qual dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1520, DE 04 DE DEZEMBRO DE 2014

(Publicado(a) no DOU de 08/12/2014, seção 1, página 29)

Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências.

(...)

Seção II

Da Consolidação

Art. 11. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 9º poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

§ 1º Não poderão ser consolidadas 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;

III - estejam submetidas a regime de subtributação definido no inciso III do caput do art. 21; IV - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto nos incisos II e III do caput; ou V - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 21.

§ 2º Para fins da consolidação prevista neste artigo, a controladora no Brasil deverá:

I - efetuar a demonstração individualizada em subcontas prevista na Seção I do Capítulo I; e

II - informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) os seguintes demonstrativos:

a) Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na forma prevista no art. 39; b) Demonstrativo de Resultados no Exterior na forma do art. 36; c) Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37; d) Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior previsto no art. 38; e e) Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior no art. 41.

§ 3º 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.

§ 4º O resultado negativo decorrente da consolidação, de que trata o caput, não poderá ser compensado na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil.

§ 5º A controladora domiciliada no Brasil deverá informar de forma individualizada as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, no Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37.

§ 6º Após a consolidação, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros da mesma pessoa jurídica

no exterior que lhes deram origem, desde que sejam informados no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conforme art. 38.

§ 7º A opção pela consolidação de que trata este artigo:

I - é irretratável para o ano-calendário correspondente e deve ser exercida no Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37 relativo ao ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior;

II - pode ser aplicada de forma parcial, ou seja, incluindo os resultados das controladas diretas ou indiretas, no exterior, indicadas pela controladora no Brasil no Demonstrativo de Consolidação de que trata o art. 37.

§ 8º A controladora no Brasil, para cada ano-calendário, somente poderá efetuar uma única consolidação, que deverá envolver os resultados de todas as controladas, diretas ou indiretas, indicadas conforme inciso II do § 7º.

§ 9º Os resultados das controladas, diretas ou indiretas, que não forem incluídos na consolidação deverão ser tributados de forma individualizada.

(...)

Seção II Do Demonstrativo de Consolidação

Art. 37. O Demonstrativo de Consolidação conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados; II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada; III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; IV - o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais; V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.”

(destaquei.)

Conforme legislação reproduzida, a IN RFB nº 1.520/2014 elenca os demonstrativos que devem ser apresentados à RFB no caso de uso de parcelas negativas na consolidação. **Observe-se que tanto a Lei nº 12.973/2014 como a IN RFB nº 1.520/2014 tratam a apresentação dos demonstrativos como um dever do contribuinte e não como uma faculdade**, o que se denota pelo uso da palavra “**dever**”, ao contrário de “poder” usado em outras situações. Além da necessidade de demonstração individualizada em subcontas para fins da consolidação, os demonstrativos que devem ser apresentados à RFB são os seguintes:

a) Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas; b) Demonstrativo de Resultados no Exterior; c) Demonstrativo de Consolidação; d) Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior; e e) Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior.

Quanto ao Demonstrativo de Consolidação, é importante atentarmos para as exigências previstas no art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1520/2014:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados; II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada; III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; IV - o resultado negativo próprio da

controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais; V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.”

Neste ponto, apresentada a legislação regente, verifica-se que a Lei nº 12.973/2014 permitiu excepcionalmente, até 2022, que as parcelas negativas das empresas investidas no exterior pudessem ser consideradas de forma consolidada na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL da investidora no Brasil. Para isso, ou seja, no caso de resultado negativo da consolidação, a controladora deveria informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento, na forma e no prazo estabelecidos pela RFB (art. 78, § 3º da Lei nº 12.973/2014).

Quanto à forma, a RFB estabeleceu (Instrução Normativa RFB nº 1520/2014, arts. 11 e 37), dentre outros, a obrigação da apresentação do Demonstrativo de Consolidação, do qual deve constar, dentre outras informações, o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

Como sabemos, o Contribuinte não cumpriu com o previsto na lei, fato que ele mesmo não contesta, eis que defende que a sua vontade foi a de utilizar os valores negativos, que se expressou na utilização dos mesmos nos cálculos efetuados e em controles gerenciais.

Entendo, das normas acima apresentadas, que não é possível aceitar a alegação da Impugnante.

Primeiramente, a lei prescreveu os deveres aos quais o contribuinte estaria sujeito, caso desejasse realizar a consolidação. O BTG não cumpriu o dever legal imposto pela lei, a qual, em momento algum, indicou que se poderia entender como intenção do contribuinte o registro em controles gerenciais ou o uso das parcelas nos cálculos realizados – não é isso que a lei prescreveu.

Segundo, o Contribuinte não deixou apenas de observar a forma, mas também o prazo para a apresentação dos demonstrativos, previsto no art. 3º da Instrução Normativa nº 1.422/2013 (31/07/2017). Acrescente-se que foram apresentadas quatro ECFs retificadoras e o Demonstrativo não foi alterado.

Reiteramos que não há como acatar a tese do BTG. A lei estabeleceu de forma clara e direta a obrigação do contribuinte para o caso concreto, a qual não foi cumprida. Não cabe aqui analisarmos a intenção do Contribuinte, mas sim apurar se ele cumpriu ou não aquilo que estava previsto em lei.

Além disso, a não observação pelo Contribuinte do estabelecido em lei não pode ser vista como um mero erro formal no preenchimento da ECF, como argumentou a Impugnante. Entendo que o caso em análise não constitui um mero erro escusável do Contribuinte, eis que se trata de matéria de direito, do dever de cumprimento de uma regra inscrita em uma lei, cuja inobservância verificada no caso em análise não pode ser superada.

Por último, devemos destacar que o Contribuinte não só apresentou o Demonstrativo de Consolidação com valores incorretos (Resultado Negativo Utilizado em Moeda Estrangeira e Resultado Negativo Utilizado em Reais zerados; Saldo de Resultado Negativo Não Utilizado em Reais R\$ 105.930.245,07; Registro X353 – Demonstrativo de Consolidação), os quais declaram a não utilização na consolidação das parcelas negativas das nove empresas investidas citadas, como também escriturou os R\$ 105.930.245,07 no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados (registro X354).

Em resumo, a lei autorizou, até 2022, que as parcelas de lucro e prejuízo de investidas no exterior pudessem ser consideradas de forma consolidada na determinação do Lucro Real e

da Base de Cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil. No caso de resultado negativo da consolidação, a controladora possuía a obrigação de elaborar o Demonstrativo de Consolidação, com as informações do resultado negativo utilizado na consolidação e o saldo de resultado negativo não utilizado. A obrigação legal prescrita na legislação não foi observada pelo Contribuinte BTG, razão pela qual a autuação deve ser mantida.

Vejamos agora as demais alegações da Impugnante.

Sobre a não utilização dos resultados negativos das nove sociedades controladas no exterior em períodos subsequentes, conforme já dissemos, não se trata aqui da verificação da intenção ou da boa fé do Contribuinte, mas sim do cumprimento de uma obrigação necessária para o exercício de um benefício previsto na Lei nº 12.973/2014.

Sobre o pleito do Contribuinte, de abertura de prazo para retificação da declaração, feito ao longo do procedimento de fiscalização, quando reconheceu que tinha cometido alguns erros quando do preenchimento da sua ECF do período, sabemos que após o início do procedimento fiscal, de acordo com o art. 138 do CTN, o contribuinte perde a espontaneidade. Assim, ainda que o Contribuinte tivesse retificado a ECF, a mudança efetuada não teria efeito quanto à infração apurada.

A Impugnante, em seguida, disse que observou todas as exigências da RFB para que pudesse legitimamente consolidar os resultados positivos e negativos de suas controladas no exterior, tendo apenas cometido um único erro formal ao preencher um campo específico da ECF.

Especificamente sobre o Demonstrativo de Consolidação (item (iii) do artigo 11, §2º, inciso II da IN nº 1.520/14), disse que os seguintes itens foram devidamente observados: (i) identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados; (ii) o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada; (iii) o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; (iv) o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais.

Porém, por um equívoco formal, os itens – (v) o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais e (vi) o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais – foram incorretamente informados, sendo esse o fato que deu origem ao presente lançamento fiscal.

Em relação ao equívoco formal, esta questão já foi analisada e encontra-se superada. O preenchimento correto dos itens (i) ao (iv) do Demonstrativo de Consolidação não escusa o preenchimento incorreto dos itens (v) ao (vi), sobretudo por serem nesses itens que o Contribuinte indicaria o uso ou não das parcelas negativas e que, no presente caso, foram informadas com não utilizadas na consolidação, informação essa confirmada em mais de uma situação.

A Impugnante também defende a nulidade do Auto de Infração contra ela lavrado. Para ela, o lançamento fiscal carece de elemento indispensável ao reconhecimento da sua validade jurídica, qual seja, a motivação, de modo que deve ser reconhecida a sua nulidade.

Diz a Impugnante que ela mesma, em uma das reuniões por videoconferência solicitadas pela D. Autoridade Fiscal e nas respostas aos Termos de Intimação, reconheceu que haveria equívocos em sua ECF e expressamente pleiteou a abertura de prazo para retificação.

A Impugnante reitera argumentos antes apresentados, como o prazo pleiteado para que o Requerente procedesse com as devidas retificações, a boa-fé do Contribuinte, e acrescenta o dever da Administração Pública de respeito ao artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (obediência aos princípios da “legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade,

moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”). Por último, entende que, como há a previsão de multas específicas por descumprimento de obrigação acessória, seria essa a que, no máximo, caberia no caso. Portanto, quando muito, a Autoridade Fiscal poderia ter proposto a aplicação de penalidade por preenchimento equivocado da ECF, sanção prevista na legislação para o caso sob análise, mas a Autoridade Fiscal optou por adotar entendimento em total descompasso com o ordenamento jurídico em vigor.

Ante o acima exposto, a Impugnante pleiteou o reconhecimento da nulidade de pleno direito do presente lançamento fiscal, determinando o seu cancelamento imediato e de toda a cobrança nele consubstanciada.

Não há causa de nulidade nos lançamentos efetuados.

A motivação da autuação foi o descumprimento de obrigação acessória prevista em lei que possibilita a consolidação de resultados negativos de investidas no exterior na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL da controladora brasileira, mediante a observância de condições e com termo final previstos na lei.

Sobre o prazo pleiteado para que o Requerente procedesse com as devidas retificações e a boa-fé do Contribuinte, tais assuntos já foram discutidos e ambas as alegações não representariam causa de nulidade dos lançamentos.

Em relação a um possível desrespeito aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, nenhum deles deixou de ser observado no caso presente.

No que diz respeito à existência de multa específica por descumprimento de obrigação acessória, entendo que o procedimento adotado para o caso foi o correto.

Assim, todo o procedimento fiscal pautou-se nas normas legais, com o oferecimento do direito de defesa dado ao Contribuinte, os termos e atos, incluindo o lançamento, foram lavrados por Auditor-Fiscal da RFB, que é a autoridade competente para o exercício do trabalho desenvolvido. Foram observados os requisitos exigidos pela legislação tributária, inclusive a descrição da motivação e da fundamentação legal.

Continuando a defesa apresentada, a Impugnante defendeu a Impossibilidade de cobrança da multa de ofício no presente caso, eis que não houve qualquer dificuldade em se determinar a base tributável do IRPJ e da CSLL devidos no período em questão, assim como não houve qualquer tipo de inconsistência de dados, nem qualquer omissão de informações. O Requerente jamais escondeu dados da D. Fiscalização, nem tentou se evadir de obrigações fiscais. Defendeu ainda, citando julgado do STF, ofensa à Constituição Federal.

A multa de ofício lançada está prevista em lei (Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07) e seu lançamento é obrigatório; os motivos apontados pela Impugnante não inibem a sua aplicação e não encontram amparo legal.

No que diz respeito à ofensa da Multa aplicada à Constituição, essa questão não pode ser apreciada no âmbito do contencioso administrativo fiscal. Questões sobre legalidade/constitucionalidade fogem ao alcance do julgamento administrativo.

A apreciação de matérias dessa natureza encontra-se reservada ao Poder Judiciário, razão pela qual qualquer discussão acerca de supostas inconstitucionalidades e/ou ilegalidades das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo daquele Poder.

O Parecer Normativo CST nº 329, de 1970 (DOU em 21/10/1970), já externava o entendimento da impossibilidade de apreciação dessas questões no contencioso administrativo fiscal:

“Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional”.

A Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (DOU de 10/06/2015), que aprovou o atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim determina:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...)”

Mencione-se ainda a existência da Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por último os julgadores das delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil também possuem a mesma determinação:

“Portaria MF nº 340, de 08 de outubro 2020 DOU de 09/10/2020 Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor.

(...)

Seção IV Dos Deveres

Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.”

Por fim, defendeu a Impugnante não haver razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC no caso presente, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. A despeito da recente edição da Súmula CARF 108, mesmo a atualização das penalidades não poderia ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC, já que a legislação fiscal claramente restringiu a aplicação desse índice para valores de tributo, sem se reportar a multas. Assim, a atualização de nenhum desses valores pode ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC.

Sobre o tema trazido pela Impugnante, devemos notar que não houve o lançamento de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Essa questão relaciona-se com a cobrança do crédito tributário, que ocorre em momento posterior ao julgamento administrativo da impugnação. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado, serão calculados e atualizados até o efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito

tributário mantido, após tornar-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Registre-se que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Além da previsão legal, registre-se também que, a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139, do CTN, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por derradeiro, reproduzimos abaixo texto da Súmula CARF nº 108, a qual, por ser vinculante, põe fim a essa questão no âmbito do contencioso administrativo fiscal:

“Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.”

O pedido de juntada de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, face o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal, deve ser indeferido, primeiramente por que as provas, salvo exceções previstas, devem ser apresentadas em conjunto com a impugnação, conforme regras do Processo Administrativo Fiscal; segundo, por serem desnecessárias para o julgamento do processo.

TRIBUTAÇÃO DA CSLL A tributação da CSLL segue a mesma linha decisória quanto ao decidido no IRPJ.

CONCLUSÃO De todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada e pela manutenção do crédito tributário lançado.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2022.

(Assinado Digitalmente)

José Régula Filho – Relator 3ª Turma – DRJ/SPO I Auditor-Fiscal da RFB Matrícula Sipe 023185

(...)

Na eventualidade de este caso acabar sendo decidido por esse E. CARF por voto de qualidade, levando a uma situação de nítida dúvida objetiva, requer-se seja determinada a imediata aplicação não só do disposto no artigo 24 da Lei de

Introdução às Normas de Direito Brasileiro, nos artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN, como especialmente do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14.4.2020.

(...)

Pelo exposto, voto por afastar as alegações de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, redatora designada.

Com todo respeito ao Ilustre Relator, peço vênica para divergir em relação a matéria de mérito ora tratada.

Vemos que o Recorrente, com base na autorização conferida pelo artigo 78 da Lei n. 12.973/141, no ano calendário de 2016, realizou a consolidação dos resultados de suas controladas no exterior. Algumas controladas apresentaram resultado positivo e outras apresentaram resultado negativo.

Nos termos do §3º do artigo 78 em questão, a existência de resultado negativo em determinada sociedade controlada não impede que este seja considerado na consolidação, desde que a controladora domiciliada no Brasil (no caso o Recorrente) informe à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

A Instrução Normativa n. 1.520/14 regulamenta as obrigações acessórias a serem cumpridas pela controladora brasileira, de forma a possibilitar a consolidação dos resultados de suas investidas estrangeiras (art. 11, § 2º).

No presente caso, se mostra incontroverso que todos os demonstrativos exigidos pela referida Instrução Normativa foram apresentados e que o Recorrente indicou expressamente na ECF que as nove sociedades sob discussão teriam os seus resultados negativos consolidados.

Ocorre que, ao preencher o registro X353, ao invés de informar o saldo de R\$ 105.930.245,07 no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Utilizado em Reais”, o Recorrente acabou prestando referida informação no campo “Demonstrativo de Consolidação: Resultado Negativo Não Utilizado em Reais”, sendo esse o fato que deu origem ao presente lançamento fiscal.

A Fiscalização entendeu que ao preencher o campo “Resultado Negativo Utilizado em Reais” como zero, o Recorrente teria demonstrado que não iria utilizar o resultado negativo das nove investidas estrangeiras no ano-calendário de 2016, mas sim nos anos seguintes. Entretanto, o resultado negativo dessas nove investidas foi agregado aos resultados de outras investidas,

refletindo uma redução indevida de R\$ 105.930.245,07 no campo “Lucros Disponibilizados no Exterior” do registro M300B da ECF.

A Recorrente se defende alegando que sua intenção não foi a de utilizar o resultado negativo nos anos posteriores, tanto que assim não o fez. Sua intenção era mesmo de utilizar o resultado em 2016 mas cometeu um erro formal ao preencher um campo específico da ECF.

Assim, percebe-se que controvérsia destes autos não se concentra na inexistência do direito material à consolidação dos resultados das controladas no exterior, mas na alegada inobservância de requisitos formais, supostamente impeditivos para o exercício desse direito, especificamente na forma de apresentação do Demonstrativo de Consolidação.

Entretanto, ao longo da instrução processual, restou amplamente demonstrado que:

- As controladas e seus respectivos resultados — positivos e negativos — foram efetivamente identificados, documentados e contabilizados;
- O conteúdo econômico das operações está refletido na escrituração e na documentação apresentada;
- Não há dúvida quanto à realidade das perdas utilizadas na consolidação.

Assim, a alegada falha é **meramente formal**, não atingindo a substância da operação e tampouco afastando o direito material do contribuinte.

O processo administrativo fiscal rege-se, entre outros, pelo princípio da **verdade material** (art. 2º, caput e parágrafo único, da Lei n. 9.784/99, aplicado subsidiariamente), que impõe à Administração o dever de apreciar o mérito a partir da realidade dos fatos, superando eventuais vícios meramente formais quando não comprometam a essência da relação jurídica tributária.

Essa diretriz é reiterada no art. 29 do Decreto n. 70.235/72, que expressamente autoriza a conversão do julgamento em diligência, a fim de esclarecer dúvidas ou sanar omissões probatórias. O objetivo é permitir que a solução administrativa se dê com base no estado real da matéria tributável, e não pela imposição de barreiras procedimentais que neguem direitos já comprovados.

Negar o aproveitamento de prejuízos consolidados, quando estes estão provados, pelo simples fato de que o demonstrativo foi apresentado com lacunas ou com estrutura diversa daquela pretendida pela fiscalização, seria transformar um requisito instrumental em obstáculo intransponível, invertendo a lógica do devido processo administrativo.

As exigências de forma e documentação têm **natureza instrumental**: servem para dar segurança, clareza e integridade à apuração tributária, mas não constituem fim em si mesmas. É pacífico que, no processo administrativo fiscal, a falha de forma sanável não pode resultar na perda do direito material, desde que não haja prejuízo ao contraditório, à ampla defesa ou à arrecadação tributária.

O próprio art. 112 do CTN dispõe que, havendo dúvida quanto à aplicação de norma que disponha sobre infrações ou penalidades, deve-se interpretá-la da maneira mais favorável ao

contribuinte, o que se harmoniza com a superação de falhas formais que não afetem o conteúdo econômico da obrigação.

Mais ainda, impedir que o contribuinte complemente ou corrija o demonstrativo durante o curso da fiscalização ou no julgamento administrativo equivaleria a criar uma preclusão processual não prevista em lei, ferindo o princípio da legalidade estrita em matéria tributária (art. 150, I, CF e art. 97, CTN).

Ademais, caso se desconsidere o direito material pela mera ocorrência de falha formal, o Estado acabará auferindo receita não prevista em lei, tributando base de cálculo artificialmente inflada pela glosa de prejuízos que efetivamente existiram. Tal resultado configura enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, o que é vedado não apenas pelo Direito Tributário, mas por todo o ordenamento jurídico (art. 884 do Código Civil).

Diante disso, entendo que a eventual incompletude ou imprecisão na apresentação do Demonstrativo de Consolidação não compromete, por si só, a legitimidade da consolidação de resultados prevista em lei, quando restar devidamente comprovada a efetiva existência e extensão dos prejuízos consolidados, como se verifica nos autos.

A interpretação contrária criaria uma preclusão administrativa artificial, não prevista no ordenamento, que inviabilizaria a busca da verdade material e resultaria em exigência tributária desprovida de respaldo legal e material, configurando enriquecimento ilícito do Estado.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito do contribuinte à consolidação do resultado negativo, afastando a glosa e a correspondente exigência fiscal.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton